

APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

O TRABALHO DE FECHO DE CONTAS DO EXERCÍCIO DE 2008

AUTORES:

DR. JORGE MANUEL TEIXEIRA DA SILVA

DR. ARMINDO LOURENÇO

DR. ANTÓNIO RODRIGUES NETO

DR. JOAQUIM ALEXANDRE DE OLIVEIRA E SILVA

EDIÇÃO DE
APECA 44

**O TRABALHO DE FECHO DE CONTAS
DO EXERCÍCIO DE 2008**

- TEMAS:**
- 1 - ASPECTOS DE LEGISLAÇÃO COMERCIAL**
Dr. Jorge Manuel Teixeira da Silva - ROC

 - 2 - ASPECTOS CONTABILÍSTICOS/FISCAIS**
Dr. Jorge Manuel Teixeira da Silva - ROC

 - 3 - ASPECTOS FISCAIS DO FECHO DE CONTAS DE 2008**

 - 3.1 - APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DO EXERCÍCIO DE 2008**
Dr. Armindo D. Lourenço - Economista - DGI

 - 3.2 - DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL**
Dr. Joaquim Alexandre O. Silva

 - 3.3 - CÁLCULO DO IMPOSTO**
Dr. Joaquim Alexandre O. Silva

 - 3.4 - BENEFÍCIOS FISCAIS PARA 2008**
Dr. Joaquim Alexandre O. Silva

 - 3.5 - AMORTIZAÇÕES E REINTEGRAÇÕES**
Dr. Joaquim Alexandre O. Silva

 - 3.6 - PROVISÕES/AJUSTAMENTOS**
Dr. Joaquim Alexandre O. Silva

 - 3.7 - DIFERIMENTOS**
Dr. Joaquim Alexandre O. Silva

 - 3.8 - AJUDAS DE CUSTO E SUBSÍDIO DE DESLOCAÇÕES**
Dr. Joaquim Alexandre O. Silva

 - 3.9 - DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADES**
Dr. Joaquim Alexandre O. Silva

 - 4 - INVENTÁRIO PERMANENTE**
Drs. Jorge Manuel Teixeira da Silva - ROC e António Rodrigues Neto - ROC, Doc. Ens. Sup.

 - 5 - IMPOSTOS DIFERIDOS**
Dr. Jorge Manuel Teixeira da Silva - ROC

 - 6 - PROPOSTA DE PLANO DE CONTAS - IVA, IRC, IMPOSTO DE SELO**
Dr. Jorge Manuel Teixeira da Silva - ROC

 - 7 - DECLARAÇÃO MOD. 22 E SEUS ANEXOS**

Abril/2009

Título

O Trabalho de Fecho de Contas do Exercício de 2008

Autores

Dr. Jorge Manuel Teixeira da Silva

Dr. Armindo Lourenço

Dr. António Rodrigues Neto

Dr. Joaquim Alexandre Silva

Edição

APECA - Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração

Depósito Legal

n.º 135371/99

ISBN: 978-989-8095-07-7

Execução Gráfica

Tipografia do Ave, S.A. - Vila do Conde

AGRADECIMENTO

A **APECA** – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DAS EMPRESAS DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO agradece aos Exmos. Senhores Dr. Jorge Manuel Teixeira da Silva, Dr. Armindo Lourenço, Dr. António Neto e Dr. Joaquim Alexandre Silva, a permissão para a publicação dos presentes trabalhos.

ÍNDICE

	PÁGINA
1.ª PARTE	
ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL	
1 - Introdução	13
2 - Obrigações Especiais dos Contribuintes	14
3 - Os Livros dos Comerciantes	16
4 - Os Documentos de Prestação de Contas e o dever de relatar a gestão e apresentar contas	21
5 - Convocatórias das Assembleias Gerais	34
6 - Perda de metade do capital	36
7 - Deliberações dos Sócios	38
8 - Deliberações sobre as Contas	39
9 - Órgãos de Administração e Fiscalização	41
10 - Distribuição de Bens aos Sócios	44
11 - Lucros Não Distribuíveis	45
12 - As Entidades Sujeitas a Revisão Legal	45
2.ª PARTE	
ASPECTOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS	
1 - Introdução	51
2 - A Imagem Verdadeira e Apropriada	63
3 - O Trabalho de Fim de Ano Propriamente Dito	67
3.1 - Disponibilidades	67
3.2 - Dívidas de e a Terceiros	68
3.3 - Estado e Outros Entes Públicos	69
3.4 - Acréscimos e Diferimentos	71
3.5 - Provisões	74
3.6 - Existências	76
3.7 - Imobilizações	85
3.8 - Custos com o Pessoal	92
3.9 - Contabilização das Operações de Locação Financeira	92
3.10 - Locação de Imóveis cujo Contrato foi Celebrado até 31 de Dezembro de 1999 e Implicações Fiscais no Ano da Opção de Compra (no Locatário)	97
4 - Alguns Aspectos Fiscais Relacionados com o Fecho de Contas de 2008	98
4.1 - Criação de Emprego para Jovens	98
4.2 - Mais-Valias e Menos-Valias Fiscais	106
4.3 - O Regime dos Pagamentos por Conta e Especial por Conta Mais-Valias Fiscais	114
4.4 - Benefícios à Interioridade	118
5 - Anexos	123
5.1 - Programa de Trabalho para o Fecho de Contas	123
5.2 - Outros Anexos	125

3.ª PARTE**3 - ASPECTOS FISCAIS DO FECHO DE CONTAS DE 2008**

3.1 - Apuramento do Lucro Tributável do Exercício de 2008	149
3.2 - Determinação da Matéria Colectável	179
3.3 - O Cálculo do Imposto	187
3.4 - Benefícios Fiscais para 2008	197
3.5 - Amortizações e Reintegrações	217
3.6 - Provisões/Ajustamentos	223
3.7 - Diferimentos	229
3.8 - Ajudas de custo e subsídio de Deslocações	233
3.9 - Dissolução e Liquidação de Sociedades	241

4.ª PARTE**INVENTÁRIO PERMANENTE**

0 - Introdução	253
1 - Critérios Valorimétricos Aplicáveis às Existências	254
1.1 - Plano Oficial de Contabilidade	254
I - Enquadramento	254
II - Valorimetria	255
1.2 - Código do IRC	257
1.2.1 - Aspectos Gerais	257
1.2.2 - Obras de Carácter Plurienal	257
2 - Breve Análise do Dec. Lei n.º 44/99 de 12 de Fevereiro e do Dec. n.º 79/03 de 23 de Abril	259
3 - Consequências da Não Observância do Dec. Lei n.º 44/99	263
4 - Breves Noções de Contabilidade Analítica	265
4.1 - Custos, Gastos, Despesas, Pagamentos e Proveitos, Receitas, Recebimentos	265
4.2 - Os Custos e as Funções da Empresa	265
4.3 - Custos dos Produtos e Custos do Período	265
4.4 - O Custo e os Produtos	265
4.4.1 - Componentes do Custo Industrial	265
4.4.2 - A Hierarquia dos Custos	266
4.5 - Custos Fixos e Variáveis	266
4.6 - Métodos de Apuramento de Custos	266
I - Método Directo	267
II - Método Indirecto ou de Custos por Processos	267
4.7 - Sistemas de Custeio	267
4.7.1 - Momentos do Cálculo	267

	PÁGINA
4.7.2 - Tratamento dos Custos	267
4.7.2.1 - Custeio por Absorção ou Custeio Racional	268
4.7.2.2 - Custeio Variável	268
4.8 - Determinação do Custo dos Resíduos, Sub-produtos e Co-Produtos	268
4.8.1 - Custos dos Resíduos	268
4.8.2 - Sub-produtos	268
4.8.3 - Co-Produtos	269
4.9 - Repartição e Imputação dos Custos	269
4.10 - Custos Reais, Custos Básicos?	271
5 - Custeio por Absorção versus Custeio Variável	272
5.1 - Descrição dos Sistemas	272
5.1.1 - Custeio por Absorção	272
5.1.2 - Custeio Variável	273
6 - Planificação Contabilística	273
6.1 - Formas de Articulação	273
I - Monista Radical	273
II - Sistema Único Diviso	274
III - Sistema Duplo Contabilístico	274
IV - Sistema Duplo Misto	276
6.2 - Plano de Contas Propostos	276
I - Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Empresas de Construção Civil	277
II - Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Outras Empresas Industriais	278
7 - Exemplos Práticos em Sistema de Inventário Permanente	278
7.1 - Empresa Comercial	278
7.2 - Exemplo Prático – Sistema Dualista	279
8 - Demonstração dos Resultados por Funções	281
Bibliografia	283

5.ª PARTE

IMPOSTOS DIFERIDOS

1 - Relações entre Contabilidade e Fiscalidade	287
1.1 - Normas Contabilísticas e Normas Fiscais	287
1.2 - Diferenças entre o Lucro Tributável e o Lucro Contabilístico	288
1.3 - Diferenças Permanentes	288
1.4 - Diferenças Temporárias	288
1.4.1 - Diferenças Temporárias Tributáveis	289
1.4.2 - Diferenças Temporárias Dedutíveis	290
2 - Natureza do Imposto sobre Lucros. Os Métodos de Contabilização	290

	PÁGINA
2.1 - O Imposto s/ os Lucros – Gasto do Exercício ou Distribuição de Resultados	290
2.2 - Métodos de Contabilização	292
2.2.1 - Método do Imposto a Pagar	292
2.2.2 - Método dos Efeitos Tributários	292
2.2.2.1 - O Método do Diferimento	292
2.2.2.2 - Método da Dívida	292
2.2.2.2.1 - Método de Dívida Baseado na Demonstração de Resultados	293
2.2.2.2.2 - Método da Dívida Baseado no Balanço	295
2.2.2.3 - O Método do Valor Líquido de Imposto	295
3 - Reconhecimento e Mensuração de Activos e Passivos por Impostos Diferidos	295
4 - Tratamento Contabilístico dos Impostos Diferidos	297
5 - Prejuízos Fiscais	299
5.1 - O Regime Fiscal dos Prejuízos	299
5.2 - Tipos de Reporte de Prejuízos Fiscais	299
5.3 - Natureza de Direito de Compensação de Perdas Fiscais	299
5.4 - O Cálculo e Contabilização de Efeito Tributário da Compensação	300
6 - Apresentação, Divulgação e Regime Transitório	300
6.1 - Apresentação	300
6.2 - Divulgação	300
6.3 - Disposições Transitórias	302
7 - Conclusões	302
8 - Exemplos Práticos	304
8.1 - Exemplo de Diferença Temporária Tributável	304
8.2 - Exemplos de Diferenças Temporárias Dedutíveis (<i>que são diferenças tempestivas</i>)	306
8.3 - Ajustamentos de Dívidas a Receber	307
8.4 - Exemplos de Diferenças Temporárias Tributáveis	309
8.5 - Regime Transitório para a Introdução da “Filosofia” dos Impostos Diferidos	313
8.6 - Prejuízos Fiscais	314
8.7 - Contratos de Construção	315
9 - Bibliografia	319
9.1 - Documentos de Associações de Profissionais de Contabilidade e de Organismos de Normalização Contabilística	319
9.2 - Revistas	320
9.3 - Livros	320

6.ª PARTE

PROPOSTA DE PLANO DE CONTAS ADAPTADO AO IVA, IRC E IMPOSTO DE SELO	321
---	------------

7.ª PARTE

DECLARAÇÃO MOD. 22 E SEUS ANEXOS	383
---	------------

1.ª PARTE

**ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL
RELACIONADA COM O TRABALHO DE FECHO
DE CONTAS DE 2008**

Por: – DR. JORGE MANUEL TEIXEIRADA SILVA
REVISOR OFICIAL DE CONTAS

ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL RELACIONADA COM O TRABALHO DE ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE 2008

1 - INTRODUÇÃO¹

1) QUEM É COMERCIANTE

- 1.º As pessoas que tendo capacidade para praticar actos de comércio, fazem deste profissão, e
- 2.º As sociedades comerciais (art. 13.º do Código Comercial).

Portanto, os requisitos para a qualificação são:

- No caso de Comerciantes Individuais:
 - a) – Ter capacidade Comercial.
 - b) – Exercer a profissão de comércio.
 - d) – Exercer o comércio em nome próprio.
- No caso de Sociedades Comerciais, para que ela tenha a qualificação de comerciante é necessário:
 - a) – Ter um objecto comercial: Prática de actos de comércio.
 - b) – Adotar um tipo de forma referido no n.º 2 do art. 1.º do Código das Sociedades Comerciais:
 - Sociedade em nome colectivo.
 - Sociedade por quotas.
 - Sociedades anónimas.
 - Sociedades em comandita.
 - Sociedade unipessoal por quotas.

Quanto à responsabilidade dos sócios, as sociedades comerciais podem classificar-se em:

- a) **Sociedades de responsabilidade ilimitada** (em nome colectivo);
- b) **Sociedades de responsabilidade limitada** (anónimas e por quotas plurais e unipessoais);
- c) **Sociedades de responsabilidade mista** (em comandita, simples e por acções).

“Esta classificação auxilia-nos a distinguir as sociedades comerciais umas das outras. Isto porque a responsabilidade dos sócios é uma característica fundamental a atender, e pode mesmo dizer-se que, à volta dela, gira toda a organização das sociedades.

Para comprovar este facto, basta-nos considerar que o nome pelo qual toda a sociedade é designada no exercício do comércio – a sua firma – deve dar sempre a conhecer a responsabilidade que os sócios tomam pelas obrigações assumidas pela sociedade. (sobre os requisitos da firma ver art. 10.º do C.S.C.)

Neste sentido, nas sociedades em nome colectivo, a firma deve incluir a expressão “e Companhia” ou qualquer outra que indique a existência de outros sócios, como seja “e Sucessores” (art. 177.º do C.S.C.); nas sociedades por quotas, a firma deve incluir, em todos os casos, as palavras “responsabilidade limitada” ou simplesmente “limitada (“Lda.)”, nos termos do art. 200.º do C.S.C.; nas sociedades, anónimas, a firma deve incluir a expressão “Sociedade Anónima” ou simplesmente as iniciais S.A.”, de acordo com preceituado no art. 275.º do C.S.C.; nas sociedades em comandita, a firma é formada pelo nome ou firma de um, pelo menos, dos sócios comanditados e o aditamento “em Comandita” ou “Comandita”, “em Comandita por Acções” ou “Comandita por acções” (art. 467.º do C.S.C.)”.

O Decreto-Lei n.º 257/96 de 31 de Dezembro, veio permitir a criação de “sociedades unipessoais por quotas”, tendo adita-

do ao Código das Sociedades Comerciais os arts. 270.º-A, 270.º-B, 270.º-C, 270.º-D, 270.º-E, 270.º-F e 270.º-G. (ver alterações introduzidas ao art. 270.º-D pelo Dec. Lei n.º 36/2001 de 14/3).

A este tipo de sociedades aplicam-se, salvo as excepções previstas no n.º 5 do art. 270-A do C.S.C., as normas que regulam as sociedades por quotas, excepto as que pressupõem a pluralidade dos sócios.

A sociedade unipessoal por quotas é constituída por um único sócio, pessoa singular ou colectiva, que é titular da totalidade do capital social (n.º 1 do art. 270.º-A do C.S.C.).

A firma destas sociedades deve ser formada pela expressão “sociedade unipessoal” ou pela palavra “unipessoal limitada” ou “unipessoal Lda.”.

Pode tal tipo de sociedades resultar de:

- constituição inicial com um único sócio,
- transformação da sociedade por quotas com várias quotas cujo número de sócios se reduz a um,
- transformação de EIRL (Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada).

Por outro lado o sócio da sociedade unipessoal por quotas pode modificar esta sociedade em sociedade por quotas plural através de divisão e cessão de quota ou aumento de capital com entrada de novo sócio.

Importa referir ainda, outros aspectos caracterizadores deste novo “tipo” de sociedade:

- uma pessoa singular só pode ser sócia de uma única sociedade unipessoal por quotas;
- uma sociedade por quotas não pode ter como único sócio uma sociedade unipessoal por quotas;
- nas sociedades unipessoais por quotas é o sócio único que exerce as competências da assembleia geral, e as suas deliberações por si tomadas devem constar de acta por ele assinada;
- os negócios entre o sócio único e a sociedade unipessoal por quotas devem ser autorizados através da escritura da constituição, e devem observar a forma escrita;
- os documentos de que constam os negócios jurídicos entre o sócio e a sociedade, devem ser patenteados conjuntamente com o relatório de gestão e os documentos de prestação de contas, podendo ser consultados por qualquer interessado na sede social;
- a violação das normas referidas sobre negócios entre o sócio e a sociedade, implica a sua nulidade e responsabiliza ilimitadamente o sócio.

De referir ainda que a sociedade unipessoal por quotas é uma pessoa colectiva, e portanto sujeita a tributação do rendimento em sede do IRC. O mesmo não acontece em relação ao EIRL (Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada), que sendo um património autónomo destacado do património particular do comerciante, está sujeito a tributação do rendimento em sede de IRS.

Depois desta breve referência às sociedades unipessoais por quotas, importa analisar a responsabilidade dos sócios nos diversos tipos de sociedades. Assim:

¹ A exposição deste ponto 1) segue, na sua parte inicial, de perto a obra “Lições de Direito Comercial” 12.ª Edição, Rei dos Livros.

Sociedades em nome colectivo

“A responsabilidade de todos os sócios perante as dívidas da sociedade é **subsidiária, solidária e ilimitada**.

Diz-se subsidiária porque os sócios respondem pelas dívidas sociais depois de executado todo o património da própria sociedade; só no caso de insuficiência patrimonial das sociedades é que os sócios são pessoalmente responsáveis.

É solidária porque os credores da sociedade, depois de executados os bens sociais, podem exigir à totalidade ou a qualquer dos sócios, o pagamento das dívidas da sociedade. No caso do credor exigir o pagamento a um dos sócios, este terá direito de regresso contra os outros sócios.

A responsabilidade é ilimitada porque os sócios respondem, no caso de insuficiência patrimonial da sociedade, com todo o seu património pessoal, pelas dívidas sociais (art. 175.º C.S.C.)”

Sociedades por quotas

“A responsabilidade dos sócios perante as dívidas da sociedade é igualmente subsidiária e solidária, mas limitada.

Subsidiária e limitada, mas pode estabelecer-se no contrato social que um ou mais sócios respondem solidariamente com a sociedade até determinado montante para além da sua quota, ou estabelecer-se que determinado sócio responde, para além do valor da sua quota, até certo montante, mas subsidiariamente com a sociedade. Isto significa que pode haver sócios que respondam em montante mais elevado que outros, mas mesmo assim a responsabilidade será sempre limitada (arts. 197.º n.º 3 e 198.º n.º 1 do C.S.C.)”

Sociedades unipessoais por quotas

A responsabilidade do sócio único é subsidiária e limitada. Contudo a não observância das regras sobre os negócios jurídicos entre o sócio e a sociedade unipessoal por quotas, implica a nulidade dos negócios e responsabiliza ilimitadamente o sócio (n.º 4 do art. 270.º-F do C.S.C.)

Sociedades anónimas

“São caracterizadas por a responsabilidade de cada sócio (acionista) se limitar ao valor nominal das suas acções. Por outras palavras: só a sociedade é responsável pelas suas dívidas

e cada sócio responde individual e exclusivamente para com a sociedade pelo valor da sua entrada (art. 271.º do C.S.C.)”

Sociedades em comandita

“No domínio da responsabilidade dos sócios, tem como características o facto de existirem dois tipos de sócios: os comanditados, que assumem a responsabilidade por dívidas nos mesmos termos dos sócios das sociedades em nome colectivo, e os comanditários, que respondem apenas pela sua entrada, mas não pelas dívidas da própria sociedade (art. 465.º do C.S.C.). Estas sociedades compreendem dois tipos: as sociedades em comandita simples e as sociedades em comandita por acções (art. 465.º n.º 3 do C.S.C.)”

2 - OBRIGAÇÕES ESPECIAIS DOS COMERCIANTES

Nos termos do art. 18.º do Código Comercial, os comerciantes são especialmente obrigados a:

- 1.º - A adoptar uma firma;
- 2.º - A ter escrituração mercantil;
- 3.º - A fazer inscrever no registo os actos a ele sujeitos;
- 4.º - A dar balanço e a prestar contas.

“Estas obrigações, que impendem sobre os comerciantes, são os meios de que a lei se serve para garantir o exercício do comércio em condições de equilíbrio e segurança.

Quais então os fins primários que se pretende atingir? São fundamentalmente três:

- a) **distinguir claramente os comerciantes uns dos outros, bem como os seus estabelecimentos e os seus produtos;**
(Isto consegue-se pela regulamentação da firma, nome de estabelecimento, marcas, etc.).
- b) **dar a conhecer, em qualquer altura, a situação económica e financeira do comerciante, e fazer a prova das suas operações;**
(Alcança-se este objectivo por meio da escrituração, balanço e prestação de contas).
- c) **dar publicidade a certos actos importantes que podem influir na vida mercantil dos comerciantes.**
(O registo comercial satisfaz esta necessidade).”

Teceremos breves notas sobre estas obrigações especiais dos comerciantes já que elas servem de introdução aos temas abordados mais à frente.

FIRMA ²

Caracteres da firma ³	Obrigatoriedade – Todo o comerciante, singular ou sociedade, será designado, no exercício do seu comércio, sob um nome comercial , que constituirá a sua firma .
	Verdade ou sinceridade – A firma deve dar a conhecer, não só a pessoa ou pessoas que exercem o comércio ou o negócio explorado, mas também a responsabilidade que essas pessoas tomam pelas suas obrigações mercantis. E, assim, os aditamentos obrigatórios: C.a, Ct.a, Lda., S.A..
	Exclusivismo – Todo o comerciante, com legítimo direito ao uso da sua firma, pode impedir que outro adopte uma igual ou tão semelhante que se preste a confusão.
Modo de constituição da firma	Comerciantes em nome individual (ou “singulares”): o nome completo ou abreviado.
	Sociedades Comerciais Firma propriamente dita, ou razão social : nomes de todos os sócios, ou de um ou mais sócios, com o aditamento explicativo da espécie de sociedade – C.a, Ct.a, Lda. – conforme se trate de soc. em nome colectivo, em comandita, ou por quotas. Denominação social ou particular : uma palavra ou conjunto de palavras que dêem a conhecer, quanto possível, o objecto da sociedade, e o aditamento Lda. ou S.A., conforme se trate de sociedade por quotas ou anónimas.

² Extraído de pág. 114 e seguintes de “Lições de Direito Comercial”.

³ No caso das Sociedades Unipessoais por quotas, a firma deve ser formada pela expressão “Sociedade Unipessoal” ou pela palavra “Unipessoal” antes da palavra “Limitada” ou abreviatura “Lda.”.

Distinção da firma quanto a outras designações	Firma	– Nome com que o comerciante, em nome individual ou sociedade, exerce o seu comércio.	Individualiza o comerciante
	Nome de estabelecimento	– Serve para designar e tornar conhecido um estabelecimento.	Individualizam o estabelecimento
	Insígnia de estabelecimento	– Serve também para identificar um estabelecimento e torná-lo conhecido.	
	Marcas	Marcas industriais – Servem para o industrial, o agricultor ou artífice assinalar os seus produtos, distinguindo-os de outros idênticos ou semelhantes. Marcas comerciais – Servem para o comerciante assinalar os produtos do seu comércio ainda que seja o produtor.	Individualizam o produto

REGISTO COMERCIAL⁴

Importância do registo e suas vantagens	Características da publicidade – que se exprime principalmente numa garantia para todos que contratam com os comerciantes.
	Organização de um cadastro dos comerciantes – cadastro completo das sociedades comerciais, e dos comerciantes em nome individual, dado que o registo das suas firmas é obrigatório assim como dos factos mais importantes a eles respeitantes.
Âmbito do registo - factos que abrange	Conhecimento dos actos mais importantes que podem condicionar a actividade mercantil – pois que é obrigatória a inscrição desses actos.
	Efeito fundamental do registo – Os factos jurídicos sujeitos a registo só produzirão efeitos contra terceiros desde a data do registo, e pela ordem por que este se ache feito.
	1.º - Depósito de Documentos Matrícula 2.º - Inscrições Averbamentos 3.º - Publicações legais
Modalidades do registo	Registo provisório – Só produz efeitos durante certo tempo (6 meses), no fim do qual caduca, se não for convertido em definitivo. Tem lugar este registo para os actos que só mais tarde venham a realizar-se, ou quando haja dúvidas sobre a legalidade dos documentos apresentados, e também no caso de falta de quaisquer formalidades ou do pagamento de quaisquer impostos , etc..
	Registo definitivo – Realizado na generalidade dos casos sempre que se não verifiquem as circunstâncias especiais que dão lugar ao registo provisório.

ESCRITURAÇÃO MERCANTIL⁵

Vantagens da escrituração	Registo das operações do comerciante – permitindo determinar em qualquer momento (e, como regra, no fim de cada ano) a sua situação económico-financeira e apurar os resultados (lucros ou prejuízos) do exercício.
	Possibilidade de fazer prova , em tribunal, a favor ou contra o próprio comerciante, assim constituindo uma garantia da actividade mercantil.
Livros comerciais	Carácter obrigatório – que funciona, não só no interesse do próprio comerciante, como também das pessoas que com ele contratam, e, até, no interesse geral.
	Livros obrigatórios – para as sociedades: obrigatório apenas o livro de actas (art. 31.º do Cód. Comercial).
	Livros facultativos – Ficam ao arbítrio do comerciante e podem revestir as mais variadas espécies, nomeadamente os livros: Caixa, Compras, Vendas, Armazém, Clientes, Fornecedores, Depósitos em Bancos, etc..
Sigilo da escrituração – a regra e as excepções	O princípio do sigilo – “Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal pode mandar investigar se o comerciante tem ou não os seus livros devidamente arrumados” (salvo Finanças, casos do art. 43.º do Código Comercial e violação do direito a informação dos sócios).
	Fiscalização para efeitos fiscais – por parte dos serviços de Finanças, que têm a faculdade de proceder a exames à escrita dos comerciantes, para averiguarem sobre a regularidade no pagamento dos vários impostos.
	Exceções Prova nos tribunais que reveste duas formas: Exibição (da escrita) – abrange os livros comerciais por inteiro, isto é, torna pública toda a escrituração do comerciante. É feita no tribunal e só admissível em casos especiais: falência, sucessão universal e comunhão ou sociedade. Exame (à escrita) – É sempre parcial e diz respeito a pontos restritos que procuram esclarecer-se, designadamente os lançamentos efectuados em certa data e em certos livros. É feito sempre no escritório do próprio comerciante e na sua presença ou e quem represente (caso Peritagens).

Já que estamos a tratar, embora a título de introdução, de uma obrigação dos comerciantes, que é a de ter escrituração mercantil, parece pertinente aqui abordar quais os livros obrigatórios para os comerciantes e qual o período máximo de atraso em que tais livros podem estar.

4 Extraído de pág. 114 e seguintes de “Lições de Direito Comercial”.

5 Extraído de pág. 114 e seguintes de “Lições de Direito Comercial”.

3 - OS LIVROS DOS COMERCIANTES

Para além da escrituração auxiliar efectuada de forma manual ou informatizada os comerciantes são obrigados a possuir livros obrigatórios, não só pela legislação comercial mas também pela legislação fiscal.

Este é um dos pontos onde a legislação comercial é complementada pela legislação fiscal. Vejamos então, e utilizando também alguma terminologia fiscal, quais os livros obrigatórios para os comerciantes.

1) SUJEITOS PASSIVOS EM NOME SINGULAR

Nos termos do art. 28.º do CIRS, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais faz-se:

- a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado; ou
- b) Com base na contabilidade organizada.

Pela sua importância, e dadas as alterações introduzidas pelo O.E de 2007 e de 2008 nesta matéria, pensamos não ser descabida a transcrição integral dos art. 28.º e 31.º do Código do IRS:

“Artigo 28.º

Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

RENDIMENTOS EMPRESARIAIS – RENDIMENTOS PROFISSIONAIS – REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO – OPÇÃO TRIBUTAÇÃO CAT. A

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se: (Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)

- a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior qualquer dos seguintes limites: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 211/2005, de 7 de Dezembro]

- a) Volume de vendas: 30.000.000\$ (€ 149.739,37);
- b) Valor líquido dos restantes rendimentos desta categoria: 20.000.000\$ (€ 99.759,58).

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 211/2005, de 7 de Dezembro]

4 - A opção a que se refere o número anterior deve ser formulada pelos sujeitos passivos: [Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - OE]

- a) Na declaração de início de actividade;
- b) Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações. [Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - OE]

5 - O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável

por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido. [Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - OE]

6 - Cessa a aplicação do regime simplificado apenas quando algum dos limites a que se refere o n.º 2 for ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos. [Redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro - OE].

7 - Os valores de base necessários para o apuramento do rendimento tributável são passíveis de correcção pela Direcção-Geral dos Impostos nos termos do artigo 39.º, aplicando-se o disposto no número anterior quando se verifiquem os pressupostos ali referidos.

8 - Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, excepto tratando-se de prestações de serviços efectuadas por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o sujeito passivo pode optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos. [Redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro - OE].

9 - Sempre que, da aplicação dos indicadores de base técnico-científica a que se refere o n.º 1 do artigo 31.º, se determine um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 2 do mesmo artigo, ou se registe qualquer alteração ao montante mínimo de rendimento previsto na parte final do mesmo número, com excepção da que decorra da actualização do valor da retribuição mínima mensal, pode o sujeito passivo, no exercício da entrada em vigor daqueles indicadores ou da alteração do referido montante mínimo, optar, no prazo e nos termos previstos na alínea b) do n.º 4, pelo regime da contabilidade organizada, ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado. [Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - OE]

10 - No exercício de início de actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor anual de proventos estimados, constante da declaração de início de actividade, caso não seja exercida a opção a que se refere o n.º 3 do presente artigo. [Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - OE]

11 - Se, tendo havido cessação de actividade, esta for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado 12 meses, contados da data da cessação, o regime de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais a aplicar é o que vigorava à data da cessação. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE)

12 - O referido no número anterior não prejudica a possibi-

lidade de a DGCI autorizar a alteração de regime, a requerimento dos sujeitos passivos, quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da actividade. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE)

- 13 - Exceptuam-se do disposto no n.º 11 as situações em que o reinício de actividade venha a ocorrer depois de terminado o período mínimo de permanência. [Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - OE].

“Artigo 31.º

Regime Simplificado

**CIRS - REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO
– INDICADORES OBJECTIVOS – COEFICIENTE
DAS VENDAS**

- 1 - A determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica. [Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro - OE]
- 2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção, com o montante mínimo igual a metade do valor anual da retribuição mínima mensal. [Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro - OE]
- 3 - O rendimento colectável é objecto de englobamento e tributado nos termos gerais.
- 4 - Em lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças são determinados os indicadores a que se refere o n.º 1 e, na ausência daqueles indicadores, são estabelecidos, pela mesma forma, critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 2.
- 5 - Para os efeitos do disposto no n.º 2, aplica-se aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montante dos subsídios destinados à exploração, o coeficiente de 0,20 aí indicado.
(***) [Redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]
- 6 - Aos rendimentos da categoria B cujo valor não exceda metade do valor total dos rendimentos brutos englobados do próprio titular ou do seu agregado, são aplicáveis as regras de determinação do rendimento previstas no artigo 30.º, desde que, no respectivo ano, não ultrapassem qualquer um dos seguintes limites:

(*) [Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE]

a) Metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, tratando-se dos rendimentos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 3.º e outros rendimentos referidos nas alíneas a) a g) do n.º 2 do mesmo artigo;

b) O valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, tratando-se de vendas, isoladamente ou em conjunto com os rendimentos referidos na alínea anterior.

7 - Os subsídios ou subvenções não destinados à exploração serão considerados, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

(**) [Aditado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE]

8 - Cessando a aplicação do regime simplificado no decurso do período referido no número anterior, as fracções dos subsídios ainda não tributadas, serão imputadas, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime. [Aditado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE]

9 - Para efeitos do cálculo das mais-valias referidas na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º, são utilizadas as quotas mínimas de amortização, calculadas sobre o valor definitivo, se superior, considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro]]”

(***) A alteração introduzida pela presente lei no n.º 5 do artigo 31.º do Código do IRS aplica-se aos exercícios de 2006 e seguintes. [n.º 2 do artigo 45.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro”]

Também, para 2003 e seguintes aplica-se o princípio da especialização dos exercícios para todos os sujeitos passivos do IRS (por força do n.º 6 do art. 3.º do CIRS). Assim:

- Sujeitos passivos com rendimento apurado com base na contabilidade:
 - aplica-se o disposto no art. 18.º do CIRC;
- Sujeitos passivos de IRS – Regime simplificado:
 - Os rendimentos ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se torna obrigatória, para efeitos de IVA, a emissão de factura ou documento equivalente, ou não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.

Para efeitos de apuramento do lucro tributável em IRS, no regime simplificado, os subsídios não destinados à exploração, serão considerados em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Caso, no decurso deste período, cesse a aplicação do regime simplificado, as fracções do subsídio ainda não tributadas, serão dadas a tributar no último exercício de aplicação do regime simplificado.

É ainda importante referir que por força do aditamento do art. 36-A ao CIRS, pelo Orçamento de Estado de 2003, quando o sujeito passivo tiver o seu lucro tributável determinado

com base na contabilidade, e tiver subsídios não destinados à exploração, e passe ao regime simplificado, a parte dos subsídios ainda não tributados, será imputada na sua totalidade, ao último exercício de aplicação do regime da contabilidade.

I - a) SEM ESCRITA ORGANIZADA

Tendo sido revogado o art. 111.º do CIRS, a questão dos registos a efectuar pelos sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de IRS, foi tratada no art. 107.º do CIRS. Dada a renumeração de foram objecto os códigos do IRS, IRC e EBF, tal matéria vem tratada no art 116.º do código do IRS, que reza:

“1 - Os titulares dos rendimentos da categoria B são obrigados:

- a) A escriturar os livros a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 50.º do Código do IVA, no caso de não possuírem contabilidade organizada; e
- b) A evidenciar em separado no respectivo livro de registo as importâncias respeitantes a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente, as quais, quando devidamente documentadas, não influenciam a determinação do rendimento, quando não possuam contabilidade organizada.

2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, os sujeitos passivos que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias devem possuir ainda os seguintes elementos de escrita:

- a) Livro de registo do movimento de produtos, gado e materiais;
- b) Livro de registo de imobilizações.

3 - Os livros referidos no número anterior podem ser substituídos pelos livros e demais elementos de escrita exigidos pelo sistema adoptado na Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA) ou pelas listagens do Sistema Gestagro, independentemente de os sujeitos passivos estarem integrados na referida rede.

4 - A escrituração dos livros referidos na alínea a) do n.º 1 obedece às seguintes regras: [Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE]

- a) Os lançamentos deverão ser efectuados no prazo máximo de 60 dias; [Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE]
- b) As importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou a qualquer outro destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes devem ser registadas em conta corrente e escrituradas no respectivo livro, sendo consideradas como receita no ano posterior ao da sua recepção, sem contudo exceder a apresentação da conta final relativa ao trabalho prestado;
- c) Os lançamentos devem ser sempre suportados por documentos comprovativos.

5 - Os titulares dos rendimentos referidos nas alíneas h) e i) do n.º 2 do artigo 3.º ficam dispensados do cumprimento das obrigações previstas no n.º 1.

6 - Os titulares de rendimentos da categoria B que, não sen-

do obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam, no entanto, um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não utilizar os livros referidos no presente artigo. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro]”

Estes livros são:

- a) O livro de registo de compras de mercadorias e ou o livro de registo de matérias primas e de consumo,
- b) Livro de registo de vendas de mercadorias e ou o livro de registo de produtos fabricados;
- c) Livro de registo de serviços prestados.

Contudo não podemos ignorar que uma coisa é o IRS outra é o IVA. Assim sendo, para os sujeitos passivos de IRS que sejam simultaneamente sujeitos passivos de IVA, mantem-se a obrigatoriedade de escrituração dos livros referidos no código do IVA.

Vejamos então:

LIVROS OBRIGATÓRIOS (IVA)

SUJEITOS PASSIVOS EM NOME SINGULAR

IVA

N.º 1 do art. 50.º

REGIMENORMAL

- a) - Livro de registo de compras de mercadorias Mod. 1
Livro de registo de compras de matérias-primas e de consumo Mod. 2
- b) - Livro de registo de vendas de mercadorias Mod. 3
Livro de registo de produtos fabricados Mod. 4
- c) - Livro de registo de serviços prestados Mod. 5
- d) - Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento Mod. 6
- e) - Livro de registo de mercadorias, matérias-primas e consumo, de produtos fabricados e outras existências à data de 31 de Dezembro de cada ano Mod. 7

PEQUENOS RETALHISTAS

N.º 2 do art. 65.º do CIVA e CIRC. n.º 29/90 da D.G.C. Impostos

- a) - Livro de registo de compras, vendas e serviços prestados Mod. 10
- b) - Livro de registo de despesas gerais e operações ligadas a bens de investimentos Mod. 11

N.º 1 do art. 50.º

- c) - Livro de registo de existências de mercadorias, etc. Mod. 7

REGIME ESPECIAL DE ISENÇÃO

Pensamos que no caso de sujeitos passivos sujeitos ao regime especial de isenção os livros exigidos são os exigidos pelo art. 116 do CIRS, ou seja, os livros mod. N.ºs 1, 2, 3, 4 e 5 para efeitos de IVA.

Nos termos do art. 50.º no n.º 3 do código do IVA, é permitido aos sujeitos passivos não obrigados a possuir contabilidade organizada que, no entanto, disponham de um sistema de con-

tabilidade que possibilite o correcto apuramento e fiscalização do imposto, a substituição por este dos livros de registo previstos para efeitos de IVA... Esta possibilidade de substituição dos livros de registo é também válida para efeitos de IRS.

Tal possibilidade está já prevista, como vimos, na redacção do art. 116.º n.º 6.º do código do IRS, dada pelo Orçamento de Estado de 2002 (Lei n.º 109-B/2001 de 27/12).

I - b) COMERCIANTES EM NOME INDIVIDUAL C/ ESCRITA ORGANIZADA

São obrigados a possuir contabilidade organizada segundo o Plano Oficial de Contabilidade, e nos termos da lei comercial, que permita o apuramento e o controlo do seu rendimento tributável:

- Aqueles que exerçam a título individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, e que na média dos três últimos anos, hajam realizado um volume de negócios superior a 30.000 contos (art. 5.º do Dec. Lei n.º 410/89 que aprovou o POC);
- Os sujeitos passivos que por ela tenham optado;
- O sujeitos passivos de IRS que no período de tributação imediatamente anterior tenham ultrapassado na sua actividade, quaisquer dos seguintes limites:
 - a) volume de vendas : 149 739,37 euros;
 - b) valor líquido dos restantes rendimentos: 99 759,58 euros. (art. 28.º do CIRS).

Para os sujeitos passivos de IRS com escrita organizada, recente alteração introduzida ao código comercial, pelo Dec. Lei n.º 76-A/2006 de 29/3, não existem os livros obrigatórios para os comerciantes em nome individual com escrita organizada.

II) SOCIEDADES COMERCIAIS

ii - a) - O Regime Simplificado

De acordo com o art. 53.º do código do IRC,

- 1 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável os sujeitos passivos residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação, com excepção dos que se encontrem sujeitos à revisão legal de contas, que apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a 30.000.000\$ (€ 149.639,37) e que não optem pelo regime de determinação do lucro tributável previsto na secção II do presente capítulo.***
- 2 - No exercício do início de actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor total anual de proveitos estimado, constante da declaração de início de actividade, caso não seja exercida a opção a que se refere o número anterior.***
- 3 - O apuramento do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores da actividade económica, os quais devem ser utilizados à medida que venham a ser aprovados.***
- 4 - Na ausência de indicadores de base técnico-científica***

ou até que estes sejam aprovados, o lucro tributável, sem prejuízo do disposto no n.º 11, é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado. [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

- 5 - Em lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças são determinados os indicadores a que se refere o n.º 3 e, na ausência daqueles indicadores, são estabelecidos, pela mesma forma, critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 4.***
- 6 - Para os efeitos do disposto no n.º 4, aplica-se aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montante dos subsídios destinados à exploração, o coeficiente de 0,20 aí indicado. (*) [Redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]***
- 7 - A opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos:***
 - a) Na declaração de início de actividade;***
 - b) Na declaração de alterações a que se referem os artigos 110.º e 111.º, até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início da aplicação do regime.***
- 8 - A opção referida no número anterior é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se o sujeito passivo manifestar a intenção de a renovar pela forma prevista na alínea b) do número anterior. (Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)***
- 9 - O regime simplificado de determinação do lucro tributável mantém-se, verificados os respectivos pressupostos, pelo período mínimo de três exercícios, prorrogável automaticamente por iguais períodos, salvo se o sujeito passivo comunicar, pela forma prevista na alínea b) do n.º 7, a opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável. (Redacção dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)***
- 10 - Cessa a aplicação do regime simplificado quando o limite do total anual de proveitos a que se refere o n.º 1 for ultrapassado em dois exercícios consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que o regime geral de determinação do lucro tributável se aplica a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.***
- 11 - Os valores de base contabilística necessários para o apuramento do lucro tributável são passíveis de correcção pela Direcção-Geral dos Impostos nos termos gerais sem prejuízo do disposto na parte final do número anterior. (**)***

12 - Em caso de correcção aos valores de base contabilística referidos no número anterior por recurso a métodos indirectos, de acordo com o artigo 90.º da lei geral tributária, é aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 52.º a 57.º.

13 - As entidades referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º são abrangidas pelo disposto no presente artigo aplicando-se, para efeitos do disposto no n.º 4, os coeficientes previstos no n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS.

14 - Sempre que, da aplicação dos indicadores de base técnico-científica a que se refere o n.º 3, se determine um lucro tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 4, ou se verifique qualquer alteração ao montante mínimo de lucro tributável previsto na parte final do mesmo número, com excepção da que decorra da actualização do valor da retribuição mínima mensal, pode o sujeito passivo, no exercício da entrada em vigor daqueles indicadores ou da alteração do referido montante mínimo, optar, no prazo e nos termos previstos na alínea b) do n.º 7, pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável, ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado. [Redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]

15 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1, 4 e 10, aos valores aí previstos deve adicionar-se o valor do ajustamento positivo a que se refere o n.º 2 do artigo 58.º-A. (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro)

16 - O montante mínimo do lucro tributável previsto na parte final do n.º 4 não se aplica: [Aditado pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]

a) Nos exercícios de início e de cessação de actividade; [Aditada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]

b) Aos sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março, a partir do exercício da instauração desse processo e até ao exercício da sua conclusão; [Aditada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]

c) Aos sujeitos passivos que não tenham auferido proventos durante o respectivo período de tributação e tenham entregue a declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA. [Aditada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]

O art 72.º do OE/2009 (Lei n.º 64-A/2008 de 31-12-2009), veio criar um regime de suspensão do regime simplificado de IRC, que se traduz, no seguinte:

1 - Não é permitido aos sujeitos passivos de IRC optar pela tributação com base no regime simplificado previsto no art. 53.º do código do IRC, a partir de 1 de Janeiro de 2009.

2 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, cujo período de validade ainda esteja em curso no primeiro dia

do período de tributação referido no número anterior, podem optar por uma das alternativas seguintes:

a) Renunciar ao regime pelo qual estavam abrangidos, passando a ser tributados pelo regime geral de determinação do lucro tributável a partir do período de tributação que se inicie em 2009, inclusive;

b) Manter-se no regime simplificado de determinação do lucro tributável até ao final do período de três exercícios ainda a decorrer, excepto se deixarem de verificar os respectivos pressupostos, ou se ocorrer alguma das situações previstas no n.º 10.º do art. 53.º do CIRC, caso em que cessa definitivamente a aplicação daquele regime nos termos aí contemplados.

A renúncia a que se refere a alínea a) do n.º anterior deve ser manifestada na declaração periódica de rendimentos (Mod. 22), relativa ao período que se inicie no ano de 2009, mediante indicação do regime geral.

Resumindo:

OE 2009 - IRC

Regime Simplificado

Artigo 53.º do CIRC

➤ Suspensão do regime simplificado

➤ Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, cujo período de validade ainda esteja em curso em 2009, podem optar por uma das alternativas:

– Renunciar ao regime simplificado, passando a ser tributados pelo regime geral de determinação do lucro tributável a partir de 2009;

ou

– Manter-se no regime simplificado até final do período de três exercícios que esteja a decorrer, excepto se deixarem de se verificar os respectivos pressupostos ou se ocorrer alguma das situações previstas no n.º 10 do artigo 53.º do CIRC.

OE 2009 - IRC

Regime Simplificado

Artigo 53.º do CIRC

➤ Suspensão do regime simplificado

➤ Decisões a tomar já?

➤ A renúncia ao regime simplificado é manifestada na declaração periódica de rendimentos **modelo 22** relativa ao período de tributação que se inicie no ano de 2009, mediante indicação do regime geral;

➤ Ou seja, **não há lugar** à apresentação de declaração de alterações

REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS								
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Genral	Isenção definitiva	Isenção temporária	Redução de taxa	Simplificado	Transparência fiscal	Grupos de sociedades	NIF da sociedade dominante	

ii - b) - Livros Obrigatórios

Os livros obrigatórios para as sociedades por quotas, em nome colectivo e em comandita simples, fruto de recente alteração introduzida ao art. 31.º do código comercial, pelo Dec. Lei n.º 76-A/2006 de 29/3, ficaram reduzidos apenas ao livro de actas.

Para as Sociedades Anónimas, são:

- Registo de emissão de valores mobiliários (art. 43.º do código de valores mobiliários e Port. 290/2001 de 25/5 – não selado)
- Livro de registo de obrigações (não selado)
- Livros de actas para:
 - Assembleia Geral (selado)
 - Conselho de Administração (selado)
 - Conselho fiscal (selado)

De acordo com o n.º 2 do art. 31.º do código comercial, “os livros de actas podem ser constituídos por folhas soltas, numeradas sequencialmente e rubricadas pela administração, ou pelos membros do órgão social a que respeitam, ou quando, existam pelo secretário da sociedade ou pelo presidente da mesa da assembleia geral da sociedade, que lavram igualmente os termos de abertura e de encerramento, devendo as folhas soltas ser encadernadas depois de utilizadas”.

De acordo com o artigo 59.º do código do imposto de selo, não podem ser legalizados os livros sujeitos a imposto de selo enquanto não for liquidado o respectivo imposto nem efectuada a menção a que obriga o n.º 4 do artigo 23.º, que se traduz na menção do valor do imposto e da data da liquidação, de preferência na folha onde é efectuada o termo de abertura ou de encerramento, liquidando-se imposto de selo, por cada folha, de €0,50.

ATRASO NA ESCRITURAÇÃO MERCANTIL

Para efeitos de IVA, os registos devem ser efectuados após a emissão dos respectivos documentos e até à apresentação das declarações periódicas se enviadas dentro do prazo legal ou até ao fim desse prazo, se essa obrigação não tiver sido cumprida (art. 48.º CIVA).

Assim os sujeitos passivos do regime normal mensal poderão ter a sua escrituração atrasada cerca de 40 dias, enquanto que os sujeitos passivos do regime normal trimestral, podem ter a sua escrituração atrasada, até à apresentação da respectiva declaração periódica.

Se se tratar de sujeitos passivos do regime especial dos pequenos retalhistas, a sua escrituração não pode andar atrasada mais que 30 dias (n.º 1 art. 65.º CIVA).

Vejam agora a situação perante os impostos sobre o rendimento:

- **I.R.S.**
- **Sujeitos passivos sem contabilidade organizada:**

Nos termos da alínea *a*) do n.º 4 do art. 116.º do CIRS, não são permitidos atrasos superiores a sessenta dias no registo das receitas. Assim o prazo previsto no Código do IVA, não é válido para o IRS.
- **Sujeitos passivos com contabilidade organizada:**

O regime aplicável é o das entidades sujeitas a IRC.
- **I.R.C.**

Nos termos do n.º 4 do art. 115.º do CIRC, não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a noventa dias, contados do último dia do mês a que respeitam as operações.

Nestes casos, para os sujeitos passivos de IVA, os noventa dias não funcionam porque, os prazos para efeitos de IVA são diferentes, como já vimos. Os sujeitos passivos com contabilidade organizada, do regime normal mensal do IVA, não podem manter a escrita atrasada mais de 40 dias (termo do prazo legal para envio ao SIVA da declaração periódica).

Para evitar toda esta confusão, deveriam ser harmonizadas as respectivas legislações que regulam o atraso da escrituração, o que até agora não aconteceu.

O regime das penalidades aplicáveis ao “atraso na escrituração” vem referido no art. 121.º do Regime Geral das das Infracções Tributárias (RGIT) aprovado pelo Dec. Lei n.º 15/2001 de 5/7.

Assim, a não organização da contabilidade de harmonia com as regras da normalização contabilística, bem como o atraso na execução da contabilidade, na escrituração dos livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por período superior ao previsto na lei fiscal, quando não sejam punidos como crime ou contra-ordenação mais grave, são punidos:

- Pessoas singulares - Pessoas colectivas

-no caso de dolo: 50 euros a 1750 euros; 100 a 3 500 euros

-negligência: 50 a 875 euros. 100 a 1750 euros

4 - OS DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS E O DEVER DE RELATAR A GESTÃO E APRESENTAR CONTAS

A Lei n.º 394-B/94 de 27/12, veio permitir que mediante requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, as empresas com sede ou direcção efectiva em Portugal, adoptem um período anual de tributação diferente do coincidente com o ano civil. O Dec. Lei. n.º 328/95 de 9/12, veio alterar vários artigos do código das sociedades comerciais, no sentido de harmonizar a Lei fiscal com a Lei das sociedades comerciais.

Contudo, e de acordo com a circular n.º 12/97 de 7/8 da Direcção Geral dos Impostos, “a adopção do exercício anual diferente do ano civil, ao abrigo do disposto na alínea *i*) do art. 9.º do Código das Sociedades Comerciais, aditada pelo Decreto-Lei n.º 328/95, de 9/12, não se reflecte automaticamente no domínio do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC)”. De acordo com a circular referida, “as sociedades que pretendam adoptar um período de tributação diferente do ano civil devem efectuar o requerimento previsto no n.º 3 do artigo 8.º do código do IRC, o qual só poderá ser deferido, nos termos desta disposição, quando existam razões de interesse económico que justifiquem aquela adopção.”

Recente alteração introduzida pelo Dec. Lei n.º 111/2005 de 7/12, vem permitir, sem dependência de qualquer autorização, que, as pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português, que nos termos da legislação aplicável sejam obrigadas à consolidação de contas, possam adoptar um período de tributação diferente do ano civil.

O relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas devem ser apresentados ao órgão competente e por este apreciados, salvo nos casos previstos na lei, no prazo de três meses a contar da data de encer-

ramento de cada exercício anual, ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial.

As contas compreendem os seguintes documentos, conforme refere o Plano Oficial de Contabilidade e Directrizes Contabilísticas:

- O balanço,
- A demonstração de resultados por naturezas,
- A demonstração de resultados por funções (ver Directriz Contabilística n.º 20, Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2 e Dec. Lei n.º 79/2003 de 23/4),
- O anexo,
- A demonstração de fluxos de caixa (ver Directriz Contabilística n.º 14 e Dec. Lei n.º 79/2003 de 23/4).

O Dec. Lei n.º 79/2003 de 23 de Abril⁶, veio tornar obrigatória:

- a adopção do sistema de inventário permanente na contabilização das existências,
- a elaboração da demonstração de resultados por funções,
- a elaboração da demonstração de fluxos de caixa,
- a realização de contagens físicas com vista ao inventário das existências.

Se bem que o balanço, a demonstração de resultados por naturezas e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados são de elaboração obrigatória para as entidades às quais é obrigatória a aplicação do POC, a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de resultados por funções não é de obrigação automática.

Em relação às três demonstrações financeiras sempre obrigatórias, é importante ainda referir a existência de peças mais desenvolvidas e peças sintéticas ou menos desenvolvidas.

Assim, uma entidade só fica obrigada, num determinado exercício, à elaboração de balanço analítico, demonstração de resultados analítica e anexo ao balanço e à demonstração de resultados mais desenvolvido, se nos dois anos anteriores ultrapassou dois dos três parâmetros referidos no art. 262 do código das sociedades comerciais.⁷

Deixa de ser obrigada à elaboração dessas peças desenvolvidas a partir do exercício seguinte àquele em que, após dois exercícios consecutivos não ultrapassou dois dos três limites referidos.

Quanto à elaboração da demonstração de resultados por funções e da demonstração de fluxos de caixa, existe obrigação para as entidades a quem seja aplicável o POC, a partir do segundo ano seguinte àquele em que se ultrapassar dois dos três limites referidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais, contando o primeiro ano em 2000. A título de exemplo, se no ano de 2000 ou 2001 forem ultrapassados dois dos

três limites referidos, a obrigação existe a partir do exercício de 2003, inclusive.

Enquanto, que para a obrigação de elaboração da demonstração de resultados por funções, ela pode existir já em 2005, se em 2003 os referidos limites forem ultrapassados, o mesmo se pode passar com a obrigação da demonstração dos fluxos de caixa. Por força do art 5.º do Dec. Lei n.º 79/2004, a obrigação de elaborar a demonstração de fluxos de caixa aplica-se aos exercícios que se iniciarem em, ou após 1 de Janeiro de 2003, devendo para as entidades existentes o período de dispensa ser contado a partir de 1 de Janeiro de 2000. Portanto, para as entidades existentes, em 2005 existirá, a obrigação de elaboração da demonstração de fluxos de caixa, se em 2003 tiver ultrapassado dois dos três limites do art. 262 do C.S.C..

As regras de obrigação da adopção do sistema de inventário permanente são idênticas às referidas. Isto é, a sua obrigação existe, se num ano forem ultrapassados dois de três limites do art. 262.º do código das sociedades comerciais, somente a partir do segundo ano seguinte. A título de exemplo, se em 2001, os referidos limites foram ultrapassados, já em 2003 era obrigatória a contabilização das existências pelo sistema de inventário permanente.

Quanto às situações em que deixam de ser obrigatórias as exigências do Dec. Lei n.º 79/2004, importa referir o seguinte:

- uma vez obrigatória a adopção do sistema de inventário permanente, a obrigação cessa sempre que durante três anos consecutivos deixem de observar-se dois dos três parâmetros referidos. A obrigação cessa a partir do ano seguinte ao termo daquele período;
- A obrigação de inventariação física das existências, é uma obrigação permanente;
- Em relação à demonstração de resultados por funções e à demonstração de fluxos de caixa, parece-me que uma vez caídos na obrigação, não mais se poderá sair dela. Isto é que o que depreende do citado normativo, que apenas estabelece regras para o abandono da obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente.

As contas anuais devem ser elaboradas com um objectivo prioritário:

- Dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações da empresa.

Em traços muito largos consegue-se obter a tal “imagem verdadeira e apropriada”, quando na elaboração das contas são observados os chamados princípios contabilísticos geralmente aceites (ver cap. IV do POC), e a informação financeira possui determinadas características qualitativas (nomeadamente a comparabilidade, fiabilidade e a relevância).

São diversos os utilizadores das Demonstrações Financeiras, nomeadamente, Fisco, Bancos, Credores, Público em Geral, etc..

Assim sendo, vejamos quais os documentos a elaborar em

⁶ Este normativo que alterou o Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2 e o Plano Oficial de Contabilidade, eliminou do POC a obrigatoriedade da elaboração da demonstração de origem e aplicação de fundo.

⁷ Estes parâmetros são: Total do balanço: 1.500.000 euros; Total de vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

relação ao exercício de 2008, para dar satisfação aos pedidos de alguns utilizadores das contas:

DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS:

DECLARAÇÃO PERIÓDICA DE RENDIMENTOS – Mod. 22 do IRC

A declaração Mod. 22 de IRC, servirá apenas para efectuar a liquidação do imposto e terá um anexo A para cálculo da derrama (que a partir de 2007 incide sobre o lucro tributável e não sobre a colecta como anteriormente), e um anexo B para cálculo do lucro tributável no caso do regime simplificado de determinação do lucro tributável.

De acordo com o art. 112.º do Código de IRC:

- A declaração Mod. 22 de IRC, deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia útil do mês de Maio.
- Relativamente aos sujeitos passivos que, adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser apresentada ou enviada até ao último dia útil do 5.º mês posterior à data do termo desse período, prazo que é igualmente aplicável relativamente sempre que o período de tributação for inferior a um ano.
- No caso de cessação da actividade, a declaração de rendimentos relativa ao exercício em que a mesma se verificou deve ser apresentada ou enviada até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação, aplicando-se igualmente estes prazos para a apresentação ou envio da declaração relativa ao exercício imediatamente anterior.
- As entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado são igualmente obrigadas a apresentar a declaração Modelos 22.
- Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades:
 - a) A sociedade dominante deve apresentar ou enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo apurado nos termos do artigo 64.º;
 - b) Cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve apresentar ou enviar a sua declaração periódica de rendimentos onde seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável.”
- Os elementos constantes das declarações periódicas devem, sempre que for caso disso, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso.

– INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA

A publicação no Diário da República, no dia 17 de Janeiro de 2007, do Dec.-Lei n.º 8/2007, veio criar a Informação Empresarial Simplificada (I.E.S.), uma medida interministerial do Simplex, promovida pelo Ministério da Justiça.

O IES é uma nova forma de entrega electrónica e desmaterializada de informações de natureza contabilística, fiscal e estatística, que as empresas devem entregar a quatro entidades distintas.

Assim, as empresas estavam sujeitas à prestação anual da seguinte informação:

- 1- a prestação de contas junto da Conservatória do Registo Comercial;
- 2- entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, junto da administração fiscal;
- 3- a entrega e elementos estatísticos relacionados com as contas anuais, junto do Instituto Nacional de Estatística;
- 4- a entrega de informação estatística ao Banco de Portugal.

Com a IES, as empresas passam agora (já em 2007, relativamente aos elementos contabilísticos e outros de 2006) a cumprir estas quatro obrigações num único momento, já não em formato de papel, mas através da Internet, por via do preenchimento de formulários electrónicos únicos.

A IES poderá assim ser entregue no site das declarações electrónicas (www.e-financas.gov.pt) ou num site específico da IES (www.ies.gov.pt).

Com a entrega da IES, devem ser igualmente entregues as seguintes declarações:

- A declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista no art. 113.º do código do IRS, quando respeitem a pessoas singulares que não sejam titulares de EIRL;
- A declaração anual de informação contabilística e fiscal e os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores para efeitos de IVA;
- A declaração anual de informação sobre o imposto de selo.

A IES é apresentada anualmente, nos seis meses posteriores ao termo do exercício económico, considerando-se como data de apresentação a da respectiva submissão por via electrónica.

Sempre que a IES, constitua, por força de obrigação legal, o registo de prestação de contas, será cobrada uma taxa do montante de 85 euros (art. 13-E da Portaria 1416-A/2006 de 19.12, alterada pela portaria n.º 562/2007 de 30/7).

A informação a prestar, consta de modelos oficiais, publicados através da Portaria n.º 8/2008 de 3/1, sendo referido que o modelo declarativo de IES agora aprovado ENTRA EM VIGOR EM 1 de Janeiro de 2008.

Assim, é aprovado o modelo declarativo da informação empresarial simplificada (IES), e respectivos anexos que dele fazem parte integrante:

- Folha de Rosto-IES-declaração anual;
- Anexo A – IRC – Informação empresarial simplificada (entidades residentes que exercem a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável);
- Anexo A1 – IRC – Informação empresarial simplificada (entidades residentes que exercem a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola-contas consolidadas modelo não oficial);
- Anexo B – IRC – Informação empresarial simplificada (empresas do sector financeiro-Dec.Lei n.º 298/92 de 31/12);
- Anexo B1 – IRC – Informação empresarial simplificada (em-

presas do sector financeiro-Dec.Lei n.º 298/92 de 31/12-contas consolidadas modelo não oficial);

- Anexo C – IRC – Informação empresarial simplificada (empresas do sector segurador-Dec. Lei n.º 94-B/98 de 17/4);
- Anexo C1 – IRC – Informação empresarial simplificada (empresas do sector segurador-Dec. Lei n.º 94-B/98 de 17/4 – contas consolidadas modelo não oficial);
- Anexo D – IRC – Informação empresarial simplificada (entidades residentes que não exercem a título principal, actividade comercial ou agrícola);
- Anexo E – Elementos contabilísticos e fiscais (entidades não residentes sem estabelecimento estável);
- Anexo F – Benefícios fiscais;
- Anexo G – IRC – Regimes especiais (sociedades e outras entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal);
- Anexo H – IRC – Operações com não residentes;
- Anexo I – IRS – Informação empresarial simplificada (sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada).

Para controlo de IVA:

- Anexo L – IVA – Elementos contabilísticos e fiscais;
- Anexo M – IVA – Operações realizadas em espaço diferente da sede;
- Anexo N – IVA – Regimes especiais;
- Anexo O – IVA – Mapa recapitulativo de clientes;
- Anexo P – IVA – Mapa recapitulativo de fornecedores.

Para controlo do imposto de selo:

- Anexo Q – Imposto de selo – Elementos contabilísticos e fiscais.

Informação estatística:

- Anexo R – Informação estatística – Informação empresarial simplificada (entidades residentes que exerçam a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e EIRL);
- Anexo S – Informação estatística – Informação empresarial simplificada (empresas do sector financeiro-Dec. Lei n.º 298/92 de 31/12);
- Anexo T – Informação estatística – Informação empresarial simplificada (empresas do sector segurador-Dec. Lei n.º 94-B/98 de 17/4);

No que toca ao IRS, e de acordo com a Portaria n.º 1632/2007 de 31 de Dezembro, ficam obrigados ao envio da declaração Mod. 3 por via electrónica:

1. *Os sujeitos passivos da categoria B, cujos rendimentos são determinados com base na contabilidade;*
2. Os Sujeitos passivos da categoria B, no regime simplificado, quando o montante ilíquido dos rendimentos seja superior a 10.000,00 € e não resulte da prática de actos isolados.

São em ambos os casos, obrigados a apresentar a Declaração Modelo 3 dos anos 2001 e seguintes por internet.

Para os restantes sujeitos passivos de IRS, o envio por internet é facultativo.

Se as declarações forem enviadas por internet, cada declara-

ção considera-se apresentada na data em que é submetida, sob condição de correcção de eventuais erros no prazo de 30 dias.

Findo este prazo, se não forem corrigidos os erros detectados, a declaração é considerada sem efeito.

Importa ainda referir, que o Dec. Lei n.º 17/2004 de 15 de Janeiro, regulamentado pela Port.ª n.º 51/2004 de 16/1, introduziu alterações quanto ao prazo de entrega do Anexo J, agora Mod. 10 de IRS, à declaração anual, procedendo à sua autonomização. Através da Portaria n.º 16-B/2008 de 9 de Janeiro, é aprovada a declaração Mod. 10 de IRS e respectivas instruções de preenchimento (comunicação de rendimentos e retenções), declaração esta a apresentar até 28 de Fevereiro de 2008.

Assim:

- Ficam obrigados ao envio, por transmissão electrónica de dados, da declaração Mod. 10:
 - todos os sujeitos passivos de IRC, ainda que isentos, subjectiva ou objectivamente;
 - sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos empresariais ou profissionais.

As pessoas singulares, que não tendo auferido rendimentos empresariais ou profissionais, estejam obrigados a cumprir esta obrigação declarativa poderão optar pelo envio através de Internet ou em suporte de papel.

No que toca ao IVA e a título meramente informativo, a declaração periódica deve ser enviada por transmissão electrónica de dados, nos seguintes prazos:

- a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a €650.000 no ano civil anterior; [Redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]
- b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a €650.000 no ano civil anterior. [Redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]

“O DOSSIÊ FISCAL”

Em termos de apresentação de documentos, não são entregues com as declarações referidas quaisquer documentos (excepto para as empresas objecto de acompanhamento pela Inspeção Tributária, que integrem um cadastro especial ou estejam sujeitos ao regime de tributação dos grupos de sociedades).

Contudo, por força dos arts. 129.º do Código do IRS e 121.º do Código do IRC, são os sujeitos passivos obrigados a organizar um processo de documentação fiscal, até ao termo do prazo para apresentação da declaração anual e que deverão conservar em boa ordem durante 10 (dez) anos. A este processo chama-se vulgarmente “Dossiê Fiscal”.

A composição desse “Dossiê Fiscal” consta da Portaria do Ministro das Finanças n.º 359/1999 de 20 de Junho cujo conteúdo consideramos insuficiente.

De acordo com o referido normativo, os documentos internos que integram o processo de documentação fiscal podem ser mantidos em suporte de papel ou em *disquete*.

Os documentos são os seguintes:

DOSSIÊ FISCAL		
Documentos	IRC	IRS
Acta da reunião ou assembleia de aprovação, quando legalmente exigida, ou declaração justificativa de não aprovação no prazo legal	x	
Anexo ao balanço e demonstração de resultados	x	x
Balancetes analíticos antes e após o apuramento de resultados da seguradora ou banco doméstico, das sucursais, e consolidado	Instituições financeiras e seguradoras	
Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados do exercício	x	x
Contratos ou outros documentos que definem as condições estabelecidas para os pagamentos efectuados a não residentes	x	x
Documentos comprovativos das retenções efectuadas ao sujeito passivo (1) (n.º 3 do artigo 114.º do CIRS)	x	x
Documentos comprovativos dos créditos incobráveis	x	x
Inventário de títulos e participações financeiras	Instituições financeiras e seguradoras	
Listagem dos donativos atribuídos nos termos do Estatuto do Mecenato (Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março)	x	x
Mapa de modelo oficial das mais-valias e menos-valias fiscais	x	x
Mapa de modelo oficial relativo aos contratos de locação financeira	x	x
Mapa de modelo oficial das reintegrações e amortizações contabilizadas	x	x
Mapa de modelo oficial do movimento das provisões	x	x
Mapa de provisões, partes 1, 2 e 3 (anexo à instrução n.º 91/96-BNPP n.º 1, de 17 de Junho de 1996)	Instituições financeiras	
Mapa demonstrativo da aplicação do art. 19.º do CIRC (obras de carácter plurianual)	x	x
Mapa de apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	x	
Mapa dos ajustamentos de consolidação	x	
Nota explicativa com definição do critério de imputação de custos comuns à sucursal financeira exterior	Instituições financeiras	
Relatório e contas anuais de gerência e parecer do conselho fiscal ou do conselho geral e documentação de certificação legal de contas, quando legalmente exigidos	x	
Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar cuja entrega esteja prevista conjuntamente com a declaração de rendimentos	x	x

Portaria
n.º 359/2000
(4.10.2)

A nossa proposta de dossier fiscal completo é a seguinte:

DOSSIÉ FISCAL A ORGANIZAR E ARQUIVAR RELACIONADO COM A MOD. 22 DO IRC E DECLARAÇÃO ANUAL

ANO DE 2006

		SIM	NÃO	N/A
1	Balanço;			
2	Demonstração resultados por natureza;			
3	Anexo;			
4	D. fluxos de caixa (se exigível);			
5	Dem. Resultados por funções (se exigível);			
6	Relatório de gestão;			
7	Acta de aprovação de contas;			
8	Certificação legal das contas (se exigível);			
9	Relatório e parecer do conselho fiscal ou do fiscal único (se exigível);			
10	Fotocópia do Mod. 22 e respectivo anexo A e B (se for caso disso);			
11	Balancetes do razão e analíticos antes e depois dos lançamentos rectificação e apuramento dos resultados do exercício;			
12	Mapas de amortizações;			
13	Mapas de provisões;			
14	Mapa das mais e menos valias fiscais;			
15	Mapas relativo ao regime transitório dos contratos de locação financeira, Aluguer de Longa Duração (se aplicável);			
16	Documentos comprovativos de créditos incobráveis;			
17	Cartas de Advogados e Certidões do Tribunal relacionados com a constituição de provisões;			
18	Discriminação e respectivos cálculos das variações patrimoniais positivas e negativas quer tenham ou não relevância fiscal;			
19	No caso de imputação de lucros em virtude de transparência fiscal, documentos emitidos que comprovem os rendimentos e outros elementos;			
20	Dossiê de cartas comprovativas do “esforço de cobrança” no caso das provisões para cobranças duvidosas;			
21	Extractos de todos os movimentos e contas do exercício;			
22	Fotocópia da acta do exercício anterior no caso de existirem gratificações por aplicação de resultados pagas no exercício e mapa donde conste os totais das gratificações processadas no ano;			
23	Resumo das amortizações não aceites como custos;			
24	Discriminação das provisões não dedutíveis;			
25	Discriminação das realizações de utilidade social e donativos dedutíveis e não dedutíveis;			

		SIM	NÃO	N/A
26	No caso eliminação ou atenuação da dupla tributação económica (art. 46.º CIRC), discriminação dos cálculos efectuados e/ou rendimentos;			
27	Resumo do acréscimo dos 40% das amortizações de bens reavaliados;			
28	Discriminação dos cálculos sobre a realização das reservas de reavaliação;			
29	Cálculos da tributação autónoma relacionada com:			
29.1	- Despesas de representação; (10%)			
29.2	- Viaturas ligeiras de passageiros e mistas; (10% ou 20%) - Despesas confidenciais - 50%. - Pagamentos a off-shore - Ajudas de custo (5%)			
30	Cálculos relacionados com o aluguer de viaturas de passageiros ou mistos sem condutor (CIRC 24/91 de DGI);			
31	Cálculo relacionado com o leasing de viaturas ligeiras de passageiros e imóveis (contrato celebrados até 31/12/1993 – CIRC 7/91 do DGI);			
32	Certidões de inexistência de dívidas para os efeitos dos arts. 1.º e 12.º do EBF;			
33	Documentação relacionada com as obrigações dos mecenas de acordo com a circular n.º 9/2005: <i>1) Cópia do despacho conjunto que reconheceu a qualidade de entidade beneficiária;</i> <i>2) Recibo de entidade beneficiária ou documento que justifique a atribuição efectiva àquela entidade e caso aplicável, e que deve conter:</i> <i>a) A qualidade jurídica da entidade beneficiária;</i> <i>b) O normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento;</i> <i>c) O montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária;</i> <i>d) A identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.</i> <i>3) Documento constante do dossier fiscal, onde se evidencie o cálculo do benefício fiscal, de modo a justificar os valores inscritos no anexo F da declaração anual;</i> <i>4) Declaração da entidade beneficiária de que o donativo foi concedido sem contrapartidas, conforme a interpretação que lhe é dada pelo Circular n.º 2/2004 de 20/01/2004.</i>			
34	Relação das correcções positivas e negativas relativas a exercícios anteriores;			

		SIM	NÃO	N/A
35	Mapas demonstrativos dos cálculos relacionados com obras de carácter plurianual;			
35.1	- Circular 5/90 do DGI;			
35.2	- Directriz contabilística n.º 3;			
36	Mapa de apuramento do lucro tributável por regimes de tributação;			
37	Mapa de controlo do reinvestimento dos valores de realização no caso de mais valias fiscais com tributação diferida nos termos do art. 45.º do CIRC; - Mapa - Regime de 2000 - Mapa - Regime 2001, - Mapa regime 2002 e seguintes - Mapa regime transitório.			
38	Informações sobre preços de transferência – n.º 6 do art. 58.º do CIRC – Port. 1446-C/2001 de 21/12 (ver nota no final deste quadro) ⁸			
38-A	Mapas justificativos dos seguintes acréscimos no Q 07: L251 - Correções relativas a + preços de transferência L252 - Pagamentos a não residentes sujeitos a regime fiscal privilegiado L253 - Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado L254 - Subcapitalização L255 - Juros de suprimentos L256 - Despesas com combustíveis L257 - Diferenças do art. 58.º-A do CIRC L258 - Valores de documentos com NIF inválido ou inexistente L270 - Ajustamentos de activos não dedutíveis ou excessivos. L271 - Impostos diferidos L216, 274, 275 e 276 - demonstração de valores a crescer relacionados com mais valias fiscais.			
39	Nota discriminativa e justificativa dos acréscimos ou deduções nas linhas em branco (C 225 e C 237) do Q 07 do Mod. 22;			
40	Fotocópias da declaração de IES (Informação Empresarial Simplificada) suporte informático;			
41	Inventário das existências no final do exercício e notas discriminativas sobre os critérios valorimétricos utilizados;			
42	Discriminação dos custos comuns e respectivos cálculos no caso do Q 07 do anexo D;			
43	Discriminação e cálculos de todos os benefícios fiscais utilizados constantes do anexo F;			

		SIM	NÃO	N/A
44	Fotocópias dos contratos de trabalho no caso de aproveitamento do benefício do art. 17.º do EBF (incentivo à criação de emprego para jovens);			
45	Nos casos de utilização de Créditos Fiscais ao Investimento e outros benefícios fiscais, incluindo SIFIDE:			
45.1	- Certidões comprovativas de inexistência de dívidas ao Estado e Segurança Social, no mês anterior ao da apresentação da declaração.			
45.2	- Declaração identificando as despesas objecto de dedução, o cálculo dos acréscimos das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e outros elementos necessários.			
45.3	- Fotocópia da nota do anexo ao balanço e à Demonstração dos Resultados donde conste a menção do imposto que deixou de ser pago em resultado da utilização do crédito fiscal;			
45.4	- Mapa das alienações de bens dentro de três anos a contar do investimento;			
	Além disso:			
46	No caso do SIFIDE resultante de despesas com investigação e desenvolvimento:			
46.1	- Declaração comprovativa das actividades de investigação e desenvolvimento emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro da Ciência e Tecnologia;			
47	No caso de Reserva Fiscal ao Investimento: (Aplicável somente até 2006)			
47.1	- Declaração comprovativa de que os investimentos correspondem efectivamente a investimentos em Investigação e Desenvolvimento a emitir por entidade nomeada por Despacho do Ministro da Ciência e do Ensino Superior;			
48	No caso de tributação pelo regime de tributação dos grupos de sociedades, mapa dos cálculos do resultado fiscal do grupo. Fotocópias das declarações de rendimentos de todas as sociedades.			
49	Mapa discriminativo da imputação de rendimentos no caso de transparência fiscal;			
50	Contrato ou outros documentos que definam as condições estabelecidas para os pagamentos a não residentes;			
51	Discriminação das operações com não residentes sediados em paraísos fiscais e sua justificação;			
52	Fotocópia do mapa Mod. 30 (pagamento a não residentes);			

		SIM	NÃO	N/A
53	Mapas individuais dos rendimentos e respectivas retenções (art. 119.º do CIRS) das diversas categorias, que permitem conferir a Dec. Mod. 10 de IRS;			
	Outros documentos, nomeadamente:			
54	Art. 60.º do CIRC:			
54.1	- Discriminação de rendimentos imputados nos termos do art. 60.º do CIRC;			
54.2	- Contas aprovadas das sociedades não residentes a que respeita o lucro, imputado;			
54.3	- Cadeia de participações directas e indirectas existentes entre as sociedades residentes e a sociedade não residente;			
54.4	- Discriminação dos cálculos da taxa efectiva de tributação prevista no n.º 3 do art. 60.º;			
55	Art. 68.º do CIRC: - fusões e cisões de sociedades residentes:			
55.1	- No caso de fusões entre sociedades com sede ou direcção efectiva em território português, declaração passada pela sociedade para a qual são transmitidos os elementos patrimoniais, que obedecerá ao disposto nos n.ºs 3 e 4 do art. 68.º - ver art. 72.º a) n.º 1 do CIRC;			
55.2	- Art. 62.º - Fusões e Cisões de sociedades de diferentes Estados membros da Comunidade Europeia			
55.3	- al. b) n.º 1 do art. 72.º CIRC - A sociedade que transmite deve integrar no dossier declarações comprovativas confirmadas e autenticadas pelas autoridades fiscais do outro Estado membro de que são residentes as outras sociedades intervenientes na operação, de que estas se encontram nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990;			
55.4	- N.º 2 do art. 72.º - No caso referido no n.º 2 do art. 68.º (transmissão de estabelecimento estável), além das declarações mencionadas na parte final do n.º anterior, documento passado pelas autoridades fiscais do estado membro onde se			

		SIM	NÃO	N/A
	situa o estabelecimento estável em que se declara o imposto que aí seria devido na falta das disposições da directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990.			
56	Art. 71.º do CIRC - Permuta de acções N.º 3 do art. 72.º - Os sócios da sociedade adquirida devem fazer constar do dossiê fiscal os seguintes elementos:			
56.1	a) Declaração donde conste descrição da operação de permuta de acções, data em que se realizou, identificação das entidades intervenientes,...;			
56.2	b) Declaração da sociedade adquirente de como em resultado da operação de permuta de acções ficou a deter a maioria dos direitos de voto da sociedade adquirida;			
56.3	c) Se for caso disso, declaração comprovativa de que são residentes as entidades intervenientes na operação, de que se encontram verificados os condicionamentos da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990;			
57	Art. 78.º do CIRC - Instrumentos financeiros derivados - regras gerais:			
57.1	- N.º 9 - Modelo apropriado onde se identifiquem os custos ou perdas relativos a posições simétricas devidamente identificadas;			
58	Art. 112.º do CIRC - Declaração periódica de rendimentos:			
58.1	- N.º 7 - No caso do n.º 5 do art. 46.º deverá incluir a declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da CE de que é residente a entidade que distribui os lucros e que esta se encontra nas condições de que depende aplicação do que nele se dispõe;			
59	Fotocópia das Guias dos pagamentos por conta, especial por conta e dos documentos comprovativos das Retenções de IR efectuadas por terceiros.			
60	Cópias das Notas de Liquidação de IRC, enviadas pela DGI, como prova dos prejuízos fiscais a inscrever no Q09 da Declaração Mod. 22.			

8 A documentação relacionada com os preços de transferência poderá ser considerada como uma extensão do dossiê fiscal. Pela sua importância transcrevemos o conteúdo dos arts. 13.º a 16.º da Port. 1446-C/2001 de 21 de Dezembro:

CAPÍTULO IV

Das obrigações acessórias dos sujeitos passivos

Artigo 13.º

Processo de documentação fiscal

1 – O sujeito passivo deve dispor, nos termos do n.º 6 do artigo 58.º do Código do IRC, de informação e documentação respeitantes à política adoptada na determinação dos preços de transferência e manter, de forma organizada, elementos aptos a provar:

a) A paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efectuadas com entidades relacionadas;

- b) A selecção e utilização do método ou métodos mais apropriados de determinação dos preços de transferência que proporcionem uma maior aproximação aos termos e condições praticados por entidades independentes e que assegurem o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efectuadas com outras substancialmente idênticas realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado.
- 2 – O processo de documentação fiscal referido no número anterior rege-se também pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 121.º do Código do IRC.
- 3 – Fica dispensado do cumprimento do disposto no n.º 1 o sujeito passivo que, no exercício anterior, tenha atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a €3 000 000.

Artigo 14.º

Informação relevante

Para dar cumprimento à obrigação referida no artigo anterior, o sujeito passivo deve obter ou produzir e manter elementos informativos, designadamente quanto aos seguintes aspectos:

- a) Descrição e caracterização da situação de relações especiais em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC que seja aplicável às entidades com as quais realiza operações comerciais, financeiras ou de outra natureza, bem como da evolução da relação societária do vínculo que constitua a origem da relação especial, incluindo, se for caso, o contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente, ou, bem assim, elementos demonstrativos da situação de dependência a que se refere a alínea g) do n.º 4 do mesmo artigo;
- b) Caracterização da actividade exercida pelo sujeito passivo e pelas entidades relacionadas com as quais realiza operações e, em relação a cada uma destas, indicação discriminada, por natureza das operações, dos valores das mesmas registados pelo sujeito passivo nos últimos três anos, ou pelo período em que estas tenham tido lugar, se inferior, bem como, nos casos em que se justifique, a disponibilização das contas sociais daquelas entidades;
- c) Identificação detalhada dos bens, direitos ou serviços que são objecto das operações vinculadas, e dos termos e condições estabelecidos, quando tal informação não resulte dos contratos celebrados;
- d) Descrição das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, quer pelo sujeito passivo, quer pelas entidades relacionadas envolvidas nas operações vinculadas;
- e) Estudos técnicos com incidência em áreas essenciais do negócio, nomeadamente nas de investimento, financiamento, investigação e desenvolvimento, mercado e reestruturação e reorganização das actividades, bem como previsões e orçamentos respeitantes à actividade global e à actividade por divisão ou produto;
- f) Directrizes relativas à aplicação da política adoptada em matéria de preços de transferência, independentemente da forma ou designação que lhes seja atribuída, que contenham instruções nomeadamente sobre as metodologias a utilizar, os procedimentos de recolha de informação, em especial de dados comparáveis internos e externos, as análises a efectuar para avaliar a comparabilidade das operações e as políticas de custeio e de margens de lucro praticadas;
- g) Contratos e outros actos jurídicos praticados tanto com entidades relacionadas como com entidades independentes, com as modificações que ocorram e com informação histórica sobre o respectivo cumprimento, devendo ainda ser fornecidos, quando não constem expressamente dos instrumentos jurídicos existentes ou quando a prática seguida se afaste do neles acordado, os elementos seguintes:
- 1) Definição do âmbito de intervenção das partes envolvidas;
 - 2) Condições de entrega dos produtos e actividades acessórias envolvidas, designadamente serviços pós-venda, assistência técnica e garantias;
 - 3) Preço e, se necessário, respectiva forma de cálculo, e, ainda, se esta estiver associada a pressupostos, a indicação dos mesmos e das circunstâncias em que ficam sujeitos a revisão, bem como a discriminação das respectivas regras e a explicação detalhada dos ajustamentos plurianuais de preços, apontando, nomeadamente, os efeitos quantitativos decorrentes de factores ligados aos ciclos económicos;
 - 4) Duração acordada ou prevista e modalidades de extinção admitidas;
 - 5) Penalidades e o respectivo procedimento de cálculo para a mora no cumprimento ou o incumprimento, qualquer que seja a sua forma de manifestação, incluindo designadamente juros de mora;
- h) Explicação sobre a aplicação do método ou métodos adoptados para a determinação do preço de plena concorrência em relação a cada operação e indicação das razões justificativas da selecção do método considerado mais apropriado;
- i) Informação sobre os dados comparáveis utilizados, evidenciando, no caso de recurso a entidade externa especializada em estudos de mercado, a justificação da selecção, nos casos em que se justifique, a ficha técnica dos estudos e, bem assim, uma análise de sensibilidade e segurança estatística ou, sendo interna a fonte dos dados, a respectiva ficha técnica;
- j) Detalhes sobre as análises efectuadas para avaliar o grau de comparabilidade entre operações vinculadas e operações não vinculadas e entre as empresas nelas envolvidas, incluindo as análises funcionais e financeiras, e sobre os eventuais ajustamentos efectuados para eliminar as diferenças existentes;
- l) Estratégias e políticas do negócio, nomeadamente quanto ao risco, que sejam susceptíveis de influenciar a determinação dos preços de transferência ou a repartição dos lucros ou perdas das operações;
- m) Quaisquer outras informações, dados ou documentos considerados relevantes para a determinação do preço de plena concorrência, da comparabilidade das operações ou dos ajustamentos realizados.

Artigo 15.º

Documentação de suporte à informação relevante

- 1 – As informações referidas nos artigos anteriores devem ter como suporte documentos produzidos pelo sujeito passivo ou por terceiros e reportar-se ao exercício da realização das operações, podendo consistir em:
- a) Publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados elaborados por entidades públicas ou privadas;
 - b) Relatórios sobre estudos de mercado realizados por instituições nacionais ou estrangeiras reconhecidas;
 - c) Listas de preços ou de cotações divulgadas por bolsas de valores mobiliários e bolsas de mercadorias;
 - d) Contratos ou outros actos jurídicos praticados quer com entidades relacionadas, quer com entidades independentes, bem como documentação prévia à sua elaboração e os textos de modificação ou aditamento aos mesmos;
 - e) Consultas ao mercado, cartas e outra correspondência que contenham referências aos termos e condições praticados entre o sujeito passivo e entidades relacionadas;
 - f) Outros documentos emitidos relativamente às operações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos das regras fiscais e comerciais aplicáveis.

- 2 – Quando se trate de operações de carácter continuado, com início em exercícios anteriores, devem os sujeitos passivos proceder à actualização da informação a que se refere o número anterior, caso os factos e as circunstâncias associados às operações tenham sido substancialmente alterados.
- 3 – Os documentos que contenham informação em língua estrangeira, quando solicitada a sua apresentação pelos serviços da Direcção-Geral dos Impostos, devem ser traduzidos previamente para a língua portuguesa, sem prejuízo de esta poder, a requerimento do obrigado à apresentação, dispensar a tradução por se mostrar acessível o conhecimento do conteúdo desses documentos na língua original.

Artigo 16.º

Documentação relativa a acordos de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo

- 1 – A documentação relativa a acordos de partilha de custos deve conter, entre outros, os seguintes elementos informativos:
 - a) Identificação dos participantes e de outras entidades relacionadas que participarão na actividade objecto do acordo ou que poderão vir a explorar ou utilizar os resultados daquela actividade;
 - b) Natureza e tipo de actividades desenvolvidas no âmbito do acordo;
 - c) Identificação e bases de avaliação da quota-parte de cada participante nas vantagens ou benefícios esperados;
 - d) Processo de prestação de contas e métodos utilizados para repartição dos custos, incluindo os cálculos a efectuar para determinar a contribuição de cada participante;
 - e) Pressupostos assumidos nas projecções dos benefícios esperados, periodicidade de revisão das estimativas e previsão de ajustamentos resultantes de alterações no funcionamento do acordo ou de outros factos;
 - f) Descrição do método utilizado para efectuar ajustamentos nas contribuições dos participantes motivadas por alterações nos pressupostos que serviram de bases ao acordo ou por modificações substanciais nele introduzidas posteriormente;
 - g) Duração prevista para o acordo;
 - h) Afectação antecipada de responsabilidades e tarefas associadas à actividade do acordo entre os participantes e outras empresas;
 - i) Procedimentos de adesão e exclusão de um participante do âmbito do acordo, bem como os procedimentos destinados a pôr-lhe termo e, em qualquer dos casos, as respectivas consequências;
 - j) Disposições sobre pagamentos compensatórios.
- 2 – A documentação relativa a acordos de prestação de serviços intragrupo deve conter os seguintes elementos informativos:
 - a) Cópia do contrato;
 - b) Descrição dos serviços objecto do contrato;
 - c) Identificação das entidades beneficiárias dos serviços;
 - d) Identificação dos encargos que são imputáveis aos serviços e critérios utilizados para a respectiva repartição.

SAF-T – FICHEIRO DE AUDITORIA INFORMÁTICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS

A Portaria n.º 321-A/2007 de 26 de Março, vem obrigar, os sujeitos passivos de IRC, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos, a disponibilizar à Administração Tributária, um ficheiro de formato normalizado (O SAF-T – Standard Audit File for Tax Purposes), de acordo com a estrutura de dados constantes da referida Portaria.

Este ficheiro será disponibilizado à Administração Fiscal, sempre que solicitado pelos Serviços de Inspecção Tributária, e deve abranger a informação constante dos sistemas de facturação, relativamente às operações realizadas a partir de 1 de Janeiro de 2008, e no que se refere à contabilidade, deve abranger os registos correspondentes ao exercício de 2008 e seguintes.

A inexistência do modelo de exportação de ficheiros é punível com coima de 150 a 15000 euros, de acordo com o previsto no art. 120.º do RGIT.

PRESTAÇÃO DE CONTAS AO PÚBLICO (REGISTO COMERCIAL)

Como referimos, o registo da prestação de contas, que anteriormente era efectuado na Conservatória de Registo Comercial, passa a ser efectuado através de comunicação electrónica da Informação Empresarial Simplificada (IES), nos seis meses posteriores ao termo do exercício económico.

Nos termos do art. 70.º do código das sociedades comerciais, com a redacção que lhe foi dada pelo Dec. Lei n.º 8/2007 de 17/1, a “informação respeitante às contas do exercício e aos demais documentos de prestação de contas, devidamente aprovados, está sujeita a registo comercial, nos termos da lei respectiva”, devendo a sociedade pôr à disposição dos interessados, no respectivo sítio da Internet, e na sua sede, cópia integral dos seguintes documentos:

- a) relatório de gestão;
- b) certificação legal das contas;
- c) parecer do órgão de fiscalização quando exista.

Note-se que esta exigência de colocação à disposição dos utentes interessados, deriva do facto de no cumprimento da obrigação de Informação Empresarial Simplificada, apenas exis-

tirem algumas referências àqueles documentos, os quais não são enviados integralmente.

Estão sujeitas a registo, os documentos de prestação de contas das seguintes entidades:

- Sociedades por quotas, anónimas e em comandita por acções (art. 3.º, n1, al. N) do 1 do Código do Registo Comercial;
- As sociedades em nome colectivo e as sociedades em comandita simples só estão sujeitas ao registo da prestação de contas, quando:
 - a) Todos os sócios de responsabilidade ilimitada sejam sociedades de responsabilidade limitada ou sociedades não sujeitas à legislação de um Estado membro da União Europeia, mas cuja forma jurídica seja igual ou equiparável à das sociedades de responsabilidade limitada;
 - b) Todos os sócios de responsabilidade ilimitada se encontrem eles próprios organizados sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada ou segundo uma das formas previstas na alínea anterior, e se, as referidas sociedades ultrapassarem dois dos limites fixados pelo n.º 2 do artigo 262.º do código das sociedades comerciais (art. 70-A do C.S.C.);

- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (alínea *e*) do art. 8.º do C.R.C.);
- Sociedades com sede no estrangeiro e representação permanente em Portugal (alínea *d*) do art. 10.º do C.R.C.)

Como referimos, o pedido de registo de prestação de contas de sociedades e de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada deve ser efectuado no prazo de seis meses a contar do termo do exercício económico (n.º 4 do art. 15.º do C.R.C.)

Os documentos que devem ser depositados, por transmissão electrónica de dados são, nos termos do Código do Registo Comercial, os seguintes (art. 42.º do Código Registo Comercial), na sua nova redacção dada pelo Dec. Lei n.º 8/2007 de 17/1):

- Cópia da acta de aprovação de contas do exercício e da aplicação dos resultados;
- Balanço, demonstração de resultados e o anexo ao balanço e demonstração de resultados,
- Certificação legal de contas; emitida pelo Revisor Oficial de Contas, quando legalmente exigidas (ver art. 262.º do Código das Sociedades comerciais),
- Parecer do órgão de fiscalização, quando exista,

Como já referimos, o registo das contas consolidadas é regulado pelo art. 42.º, n.º 2 do Código Registo Comercial.

Nos termos do art. 30.º do código do registo comercial, tem legitimidade para solicitar o registo dos documentos de prestação de contas:

- aqueles que tenham poderes de representação para intervir no respectivo título;
- mandatário com poderes de representação bastante;
- advogados e solicitadores;
- revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas.

De acordo com Artigo 17.º do código de registo comercial, o incumprimento da obrigação de registar, é penalizado nos seguintes termos:

- “1 - Os titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as cooperativas e as sociedades com capital não superior a €5000 que não requeiram, dentro do prazo legal, o registo dos factos sujeitos a registo obrigatório são punidos com coima no mínimo de €100 e no máximo de €500. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
- 2 - As sociedades com capital superior a €5000, os agrupamentos complementares de empresas, os agrupamentos europeus de interesse económico e as empresas públicas que não cumpram igual obrigação são punidos com coima no mínimo de €150 e no máximo de €750. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
- 3 - As partes nos actos de unificação, divisão, transmissão e usufruto de quotas que não requeiram no prazo legal o respectivo registo são solidariamente punidas com coima com iguais limites. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
- 4 - São competentes para conhecer das contra-ordenações previstas nos números anteriores e aplicar as respectivas coimas o conservador do registo comercial onde é apresentado o pedido de registo, ou no caso de omissão desse pedido, da sede de entidade, o Instituto dos Registos e do Notariado, I.P., e o Registo Nacional de Pessoas Colecti-

vas. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2008, de 16 de Abril]

- 5 - Se as entidades referidas nos n.ºs 1 e 2 não procederem à promoção do registo no prazo de 15 dias após a notificação da instauração do procedimento contra-ordenacional, os valores mínimos e máximos das coimas previstas são elevados para o seu dobro. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
- 6 - O produto das coimas reverte em partes iguais para o Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça e para a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
- 6 - O produto das coimas reverte em partes iguais para o Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça e para o Instituto dos Registos e do Notariado, I.P. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2008, de 16 de Abril]
- 7 - O incumprimento, por negligência, da obrigação de registar factos sujeitos a registo obrigatório dentro do prazo legal, é punível nos termos do presente artigo, reduzindo-se o montante máximo da coima aplicável a metade do previsto nos n.ºs 1 e 2. [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 73/2008, de 16 de Abril]
- 8 - As notificações no âmbito do procedimento contra-ordenacional previsto nos números anteriores podem ser efectuadas electronicamente, nos termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça, de acordo com os requisitos exigíveis pelo Sistema de Certificação Electrónica do Estado – Infra-Estrutura de Chaves Públicas. [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 73/2008, de 16 de Abril]

Falemos agora sobre o conteúdo do relatório de gestão.

Nos termos do n.º 1 do art. 65.º do Código das Sociedades Comerciais, os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade, o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício. Nas sociedades sujeitas a revisão legal devem ser submetidos também à apreciação do mesmo órgão, a Certificação Legal das Contas, o relatórios e parecer do conselho fiscal ou do fiscal único, e se o órgão de gestão o entender, o Relatório anual sobre a fiscalização efectuada.

E o art. 66.º do mesmo código, vem referir que:

- “1 - O relatório de gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta.
- 2 - A exposição prevista no número anterior deve consistir numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua actividade.
- 3 - Na medida do necessário à compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, a análise prevista no número anterior deve abranger tanto os aspectos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as actividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores.

4 - Na apresentação da análise prevista no n.º 2 o relatório da gestão deve, quando adequado, incluir uma referência aos montantes inscritos nas contas do exercício e explicações adicionais relativas a esses montantes.

5 - O relatório deve indicar, em especial:

- a) A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu actividade, designadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos, custos, proveitos e actividades de investigação e desenvolvimento;
- b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- c) A evolução previsível da sociedade;
- d) O número e o valor nominal de quotas ou acções próprias adquiridas ou alienadas durante o exercício, os motivos desses actos e o respectivo preço, bem como o número e valor nominal de todas as quotas e acções próprias detidas no fim do exercício;
- e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º;
- f) **Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;**
- g) A existência de sucursais da sociedade.
- h) Os objectivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transacções previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do activo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.”

Sobre o conteúdo do relatório de gestão, deve ainda ser observado o disposto em:

- arts. 220.º e 324.º do C.S.C., sobre o regime das acções próprias;
- art. 397.º do C.S.C., sobre negócios entre os Administradores e a sociedade;

- art. 447.º do sobre publicidade de participação dos membros dos órgãos de administração e fiscalização. (em anexo ao relatório de gestão)
- art. 448.º, sobre publicidade de participação de accionistas
- art. 508.º-A, sobre obrigação da consolidação de contas
- art. 508.º-C, sobre o relatório consolidado de gestão
- art. 2.º do Dec-Lei n.º 534/80 de 7/11 – Divulgação dos débitos em mora ao sector Público Estatal,
- art. 21.º do Dec-Lei n.º 411/91 de 17/10 – Divulgação da situação perante a segurança social.
- art. 35.º do código das sociedades comerciais (perda de metade do capital)

Além disso, e por força do 7/2001 da CMVM, e do art. 245-A do código de valores mobiliários⁹, as sociedades emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado, sujeitas a lei pessoal portuguesa, devem publicar, em capítulo, elaborado especificamente para o efeito, **do relatório anual de gestão ou em anexo a esse relatório**, um relatório sobre práticas de governo societário de onde constam:

- a) Modo e grau de adesão, no exercício em causa, às recomendações constantes dos capítulos I a IV das Recomendações da CMVM sobre o Governo das Sociedades Cotadas;
- b) Organigramas ou mapas funcionais relativos à repartição de competências entre vários órgãos e departamentos da sociedade no quadro do processo de decisão empresarial;
- c) Indicação do número de membros que compõe o órgão de administração, distinguindo os administradores executivos e não executivos e indicação das funções exercidas por aqueles em outras sociedades;
- d) Indicação da remuneração auferida no exercício em causa pelo conjunto dos membros do órgão de administração, distinguindo os administradores executivos dos não executivos e distinguindo a parte fixa e a parte variável da remuneração;
- e) Descrição da evolução da cotação das acções da sociedade, com indicação dos factos relevantes para o efeito, designadamente as emissões de acções ou de outros valores mobiliários que dêem direito à subscrição ou aquisição de acções, o anúncio de resultados e o pagamento de dividendos;

9 Artigo 245.º-A – “ Informação anual sobre governo das sociedades

1 – Os emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado divulgam, em capítulo do relatório anual de gestão especialmente elaborado para o efeito ou em anexo a este, a seguinte informação detalhada sobre a estrutura e práticas de governo societário:

- a) Estrutura de capital, incluindo indicação das acções não admitidas à negociação, diferentes categorias de acções, direitos e deveres inerentes às mesmas e percentagem de capital que cada categoria representa;
- b) Eventuais restrições à transmissibilidade das acções, tais como cláusulas de consentimento para a alienação, ou limitações à titularidade de acções;
- c) Participações qualificadas no capital social da sociedade;
- d) Identificação de accionistas titulares de direitos especiais e descrição desses direitos;
- e) Mecanismos de controlo previstos num eventual sistema de participação dos trabalhadores no capital na medida em que os direitos de voto não sejam exercidos directamente por estes;
- f) Eventuais restrições em matéria de direito de voto, tais como limitações ao exercício do voto dependente da titularidade de um número ou percentagem de acções, prazos impostos para o exercício do direito de voto ou sistemas de destaque de direitos de conteúdo patrimonial;
- g) Acordos parassociais que sejam do conhecimento da sociedade e possam conduzir a restrições em matéria de transmissão de valores mobiliários ou de direitos de voto;
- h) Regras aplicáveis à nomeação e substituição dos membros do órgão de administração e à alteração dos estatutos da sociedade;
- i) Poderes do órgão de administração, nomeadamente no que respeita a deliberações de aumento do capital;
- j) Acordos significativos de que a sociedade seja parte e que entrem em vigor, sejam alterados ou cessem em caso de mudança de controlo da sociedade na sequência de uma oferta pública de aquisição, bem como os efeitos respectivos, salvo se, pela sua natureza, a divulgação dos mesmos for seriamente prejudicial para a sociedade, excepto se a sociedade for especificamente obrigada a divulgar essas informações por força de outros imperativos legais;
- l) Acordos entre a sociedade e os titulares do órgão de administração ou trabalhadores que prevejam indemnizações em caso de pedido de demissão do trabalhador, despedimento sem justa causa ou cessação da relação de trabalho na sequência de uma oferta pública de aquisição;
- m) Sistemas de controlo interno e de risco de gestão implementados na sociedade.

2 – Os emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado sujeitos a lei pessoal portuguesa divulgam a informação sobre a estrutura e práticas de governo societário nos termos definidos em regulamento da CMVM, onde se integra a informação exigida no número anterior.

3 – O órgão de administração de sociedades emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado sujeitas a lei pessoal portuguesa apresenta anualmente à assembleia geral um relatório explicativo das matérias a que se refere o n.º 1.

- f) Descrição da política de distribuição de dividendos adoptada pela sociedade;
- g) Descrição das principais características dos planos de atribuição de acções e dos planos de atribuição de opções de aquisição de acções, adoptados ou vigentes no exercício em causa, e indicação:
- Do número de acções necessárias para fazer face ao exercício de opções atribuídas e do número de acções necessárias para fazer face ao exercício de opções exercitáveis, por referência ao princípio e ao fim do ano;
 - Do número de opções atribuídas exercitáveis e extintas durante o ano.

O esquema de relatório sobre o governo da sociedade consta do anexo I ao Regulamento referido.

COMISSÃO DE MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS

De acordo com o art. 245.^o código de valores mobiliários (aprovado pelo D.L. n.º 486/99 de 13/11), “os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em bolsa publicam, logo que possível e o mais tardar até 30 dias após a sua aprovação:

- a) o relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal das contas e demais documentos de prestação de contas exigidos por lei ou por regulamento;
- b) o relatório elaborado por auditor registado na Comissão de Mercado de Valores Mobiliários.

O regulamento n.º 4/2004 da CMVM, vem referir, no seu art. 8.º, que em relação às contas anuais, “Os relatórios e contas anuais devem incluir, além dos constantes das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 245.º do Código dos Valores Mobiliários, os seguintes documentos:

- a) Proposta de aplicação de resultados, balanço, demonstração de resultados, anexos ao relatório de gestão e ao balanço e às demonstrações de resultados;
- b) Demonstração dos fluxos de caixa, elaborado pelo método directo, e respectivo anexo;
- c) Parecer do órgão de fiscalização;
- d) Extracto de acta da assembleia geral anual relativa à aprovação das contas e, sendo o caso, à aplicação de resultados;

- e) Lista dos titulares de participações qualificadas, com indicação do número de acções detidas e percentagem de direitos de voto correspondentes, calculada nos termos do artigo 20.º do Código dos Valores Mobiliários.”

Por outro lado, e no que toca à informação semestral, no seu art. 9.º, o mesmo regulamento, diz

“– Além dos elementos e documentos constantes no n.º 1 do artigo 246.º do Código dos Valores Mobiliários¹¹ a informação semestral deve incluir:

- a) O relatório de gestão;
- b) A indicação do número de valores mobiliários emitidos pela sociedade e por sociedades com as quais esteja em relação de domínio ou de grupo detidos por titulares dos órgãos sociais e todas as aquisições, onerações ou transmissões durante o período considerado;
- c) O balanço e demonstração de resultados e respectivos anexos;
- d) A lista dos titulares de participações qualificadas, com indicação do número de acções detidas e percentagem de direitos de voto correspondentes, calculada nos termos do artigo 20.º do Código dos Valores Mobiliários.

2 – Para efeitos da alínea c) do n.º 1 do artigo 246.º do Código dos Valores Mobiliários, o auditor pode elaborar um relatório de revisão limitada, com base numa segurança moderada, expressando a sua opinião de forma negativa.

3 – O relatório referido no número anterior deve ser expressamente designado como “Relatório de revisão limitada elaborado por auditor registado na CMVM sobre informação semestral”.

4 – Se o primeiro exercício económico dos emitentes que adoptem um exercício anual diferente do correspondente ao ano civil tiver uma duração superior a 12 meses, devem aquelas publicar também informação semestral referente ao 2.º semestre do exercício, aplicando-se, com as devidas adaptações, o disposto nos números anteriores.”

Além disso, o art. 10.º do mesmo regulamento da CMVM, refere, quanto à informação trimestral, que:

“1 - Os emitentes de acções admitidas à negociação no mercado de cotações oficiais devem elaborar e divulgar, no pra-

10 Artigo 245.º – “ Relatório e contas anuais

1 – Os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado publicam, logo que possível e o mais tardar até 30 dias após a sua aprovação:

- a) O relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal de contas e demais documentos de prestação de contas exigidos por lei ou regulamento;
- b) Relatório elaborado por auditor registado na CMVM.

2 – O relatório referido na alínea b) do n.º 1 inclui:

- a) Opinião relativa às previsões sobre a evolução dos negócios e da situação económica e financeira contidas nos documentos a que se refere a alínea a) do n.º 1;
- b) Elementos correspondentes à certificação legal de contas, se esta não for exigida por outra norma legal ou se não tiver sido elaborada por auditor registado na CMVM.

3 – Os documentos referidos no n.º 1 são elaborados em base individual e consolidada, conforme seja exigido por lei ou regulamento.

4 – Se o relatório e contas anuais não derem uma imagem exacta do património, da situação financeira e dos resultados da sociedade, pode a CMVM ordenar a publicação de informações complementares.

5 – Os documentos que integram o relatório e as contas anuais são enviados à CMVM e à entidade gestora de mercado regulamentado logo que sejam colocados à disposição dos accionistas.

11 Artigo 246.º – “ Informação semestral

1 – Os emitentes de acções admitidas à negociação publicam, até três meses após o termo do 1.º semestre do exercício, informação relativa à actividade e resultados desse semestre, contendo pelo menos os seguintes elementos:

- a) O montante líquido do volume de negócios;
- b) O resultado antes ou após dedução de impostos;
- c) [Revogada].

2 – A informação exigida no n.º 1 contém os elementos necessários para que os investidores formem um juízo fundamentado sobre a evolução da actividade e dos resultados da sociedade desde o termo do exercício anterior, bem como, se possível, a evolução previsível no exercício em curso, em particular:

- a) Qualquer factor específico que tenha influenciado a sua actividade e resultados;
- b) Comparação dos elementos apresentados com os correspondentes ao exercício anterior.

3 – Se a sociedade estiver obrigada a elaborar contas consolidadas, a informação referida no número anterior é também publicada sob forma consolidada.

zo de 60 dias contados do termo dos 1.º, 3.º e, se for o caso, 5.º trimestres de cada exercício contabilístico a que se reporte, informação referente à sua actividade, resultados e situação económica e financeira.

2 - O conteúdo mínimo obrigatório da informação trimestral referida no número anterior depende do plano de contas aplicável a cada entidade, que consta dos modelos anexos ao presente regulamento.

3 - Sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 250.º do Código dos Valores Mobiliários, os emitentes que estejam obrigados à elaboração de contas sob a forma consolidada devem, além da informação trimestral que individualmente lhes corresponda, elaborar e publicar informação trimestral consolidada, utilizando os modelos anexos ao presente regulamento.”

Por outro lado, o regulamento n.º 6/2000 da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), vem obrigar a que seja auditada por Auditor Registado, a informação financeira contida nos seguintes documentos de prestação de contas (art. 1.º):

- a) Relatório de gestão
- b) Balanço, demonstrações de resultados e respectivos anexos;
- c) Demonstração de fluxos de caixa e respectivos anexos.

Tal obrigação aplica-se à informação financeira elaborada sob a forma consolidada quando a entidade a tal esteja legalmente obrigada.

–DEMAIS DOCUMENTOS DE PRESTAÇÕES DE CONTAS

Nas sociedades por quotas sujeitas a revisão legal nos termos do artigo 262.º, n.º 2, os documentos de prestação de contas e o relatório de gestão devem ser submetidos a deliberação dos sócios, acompanhados de certificação legal das contas e do relatório do revisor oficial de contas (art. 263.º do C.S.C).

No que toca às sociedades anónimas, quando se trate da assembleia geral anual prevista no n.º 1 do artigo 376.º, devem ainda ser facultados à consulta dos accionistas, na sede da sociedade, o relatório de gestão, as contas do exercício, demais documentos de prestação de contas, incluindo a certificação legal das contas e o parecer do conselho fiscal, da comissão de auditoria, do conselho geral e de supervisão ou da comissão para as matérias financeiras, conforme o caso, e ainda o relatório anual do conselho fiscal, da comissão de auditoria, do conselho geral e de supervisão e da comissão para as matérias financeiras.

Se a sociedade tiver sítio na Internet, os documentos referidos devem também aí estar disponíveis, a partir da mesma data e durante um ano. (art. 289.º C.S.C.).

5 - CONVOCATÓRIAS DAS ASSEMBLEIAS GERAIS

Poderemos classificar as Assembleias Gerais em dois tipos:

- Assembleias Gerais “expontâneas”, e
- Regularmente convocadas.

As Assembleias Gerais “expontâneas” caracterizam-se pelo facto de não existir qualquer convocatória. Não há portanto formalidades prévias à Assembleia.

Estão todos os sócios presentes, e todos manifestam a inten-

ção de que a assembleia se constitua para deliberar sobre uma determinada ordem de trabalhos.

Portanto se todos os sócios estiverem presentes (ou representados, estando o representante expressamente mandatado para deliberar sobre a constituição da assembleia e sobre o assunto ou assuntos a constar da ordem de trabalhos), e todos, sem excepção, deliberarem que a assembleia se constitua para tomar decisões sobre uma “ordem de trabalhos” unanimemente aceite, então a assembleia considera-se constituída para todos os efeitos legais.

Assim sendo, pode deliberar validamente sobre a ordem de trabalhos unanimemente aceite.

Outra forma, de se chegar à constituição duma assembleia geral, é através de convocatória dos sócios ou accionistas para o efeito.

De tal convocatória, quer publicada, quer enviada por carta ou por correio electrónico, deve constar, pelo menos:

- a) As menções exigidas pelo artigo 171.º;
- b) O lugar, o dia e a hora da reunião;
- c) A indicação da espécie, geral ou especial, da assembleia;
- d) Os requisitos a que porventura estejam subordinados a participação e o exercício do direito de voto;
- e) A ordem do dia;
- a) f) Se o voto por correspondência não for proibido pelos estatutos, descrição do modo como o mesmo se processa, incluindo o endereço, físico ou electrónico, as condições de segurança, o prazo para a recepção das declarações de voto e a data do cômputo das mesmas.

No caso de sociedades por quotas, é necessário a menção de que o relatório de gestão e os documentos de prestação de contas estão patentes aos sócios na sede da sociedade e durante as horas de expediente.

(art. 377.º e 248.º do CSC)

No caso de publicação, as publicações obrigatórias devem ser feitas, a expensas da sociedade, em sítio na Internet de acesso público, regulado por portaria do Ministro da Justiça, no qual a informação objecto de publicidade possa ser acedida, designadamente por ordem cronológica (art. 167.º do CSC).

Fazem-se através do sítio na Internet de acesso público com o endereço electrónico www.mj.gov.pt/publicacoes, mantido pela Direcção Geral de Registos e Notariado.

Vejam os aspectos relacionados com as convocatórias:

Sociedades por quotas (art. 247 e ss do CSC)

Além das deliberações em assembleia, podem os sócios tomar deliberações por voto escrito, nas condições referidas no art. 247.º do Código das Sociedades Comerciais.

A convocação de assembleia compete a qualquer dos gerentes e deve ser efectuada por carta registada, enviada com a antecedência mínima de 15 dias em relação à data de Assembleia, a não ser que a lei ou o contrato de sociedade estabeleçam prazo mais longo.

A presidência da assembleia, salvo disposição diversa do contrato de sociedade é assumida pelo sócio que nela possuir ou representar maior fracção de capital, e, em igualdade de circunstâncias, ao sócio mais velho.

Nenhum sócio pode ser impedido de participar na assembleia, ainda que esteja impedido de exercer o direito de voto.

Como é óbvio, as deliberações dos sócios só podem ser provadas pelas actas da assembleia gerais, as quais devem ser assinadas por todos os sócios que nela participaram.

Salvo a excepção prevista no n.º 2 do art. 250.º do CSC, por cada cêntimo de euro conta-se um voto, e à excepção de disposição diversa da Lei ou do contrato de sociedade, as deliberações consideram-se tomadas se obtiverem a maioria dos votos, não se tendo em conta as abstenções.

Sociedades Anónimas (art. 377.º do CSC)

Também é possível nas sociedades anónimas que as assembleias gerais resultem da vontade de todos os accionistas que estão presentes ou representados, ou que sejam regularmente convocados.

A regra geral nas assembleias gerais das sociedades anónimas é a publicação da convocatória, podendo esta regra ser derrogada pelo contrato de sociedade quando sejam nominativas todas as acções de sociedade. As assembleias gerais são convocadas pelo presidente da mesa ou, nos casos especiais previstos na lei, pela comissão de auditoria, pelo conselho geral e de supervisão, pelo conselho fiscal ou pelo tribunal.

Nas sociedades anónimas com acções ao portador, a convocatória deve ser publicada no Diário de República com 30 dias de antecedência em relação à data de assembleia geral.

Quando forem nominativas todas as acções e o contrato de sociedade o permita, a convocatória pode ser efectuada por carta registada expedida, ou, em relação aos accionistas que comuniquem previamente o seu consentimento, por correio electrónico com recibo de leitura.

Entre a última divulgação e a data da reunião da assembleia deve mediar, pelo menos, um mês, devendo mediar, entre a expedição das cartas registadas ou mensagens de correio electrónico referidas e a data da reunião, pelo menos, 21 dias.

Durante os 15 dias anteriores à data de assembleia geral, devem ser facultados à consulta na sede de sociedade, o relatório de gestão e os documentos de prestação de contas, incluindo o parecer do Conselho Fiscal e o relatório do Revisor Oficial de Contas. Estes documentos se o accionista detiver mais de 1% do capital social, e o requerer, deverão ser-lhe enviados no prazo de 8 dias, o mesmo acontecendo, através de correio electrónico, aos titulares de acções que o requeiram, se a sociedade não os divulgar no respectivo sítio da Internet.

De cada assembleia geral, deve ser lavrada uma acta, que deve ser redigida e assinada por quem nela tenha servido como presidente e secretário.

As assembleias são efectuadas:

- a) Na sede da sociedade ou noutra local, escolhido pelo presidente da mesa dentro do território nacional, desde que as instalações desta não permitam a reunião em condições satisfatórias; ou
- b) Salvo disposição em contrário no contrato de sociedade, através de meios telemáticos, devendo a sociedade assegurar a autenticidade das declarações e a segurança das comunicações, procedendo ao registo do seu conteúdo e dos respectivos intervenientes.

O conselho fiscal, a comissão de auditoria ou o conselho geral e de supervisão só podem convocar a assembleia geral dos accionistas depois de ter, sem resultado, requerido a convocação ao presidente da mesa da assembleia geral, cabendo a esses órgãos, nesse caso, fixar a ordem do dia, bem como, se ocorrerem motivos que o justifiquem, escolher um local ou meio de reunião diverso da reunião física na sede, nos termos do número anterior.

O aviso convocatório deve mencionar claramente o assunto sobre o qual a deliberação será tomada. Quando este assunto for a alteração do contrato, deve mencionar as cláusulas a modificar, suprimir ou aditar e o texto integral das cláusulas propostas ou a indicação de que tal texto fica à disposição dos accionistas na sede social, a partir da data da publicação, sem prejuízo de na assembleia serem propostas pelos sócios redacções diferentes para as mesmas cláusulas ou serem deliberadas alterações de outras cláusulas que forem necessárias em consequência de alterações relativas a cláusulas mencionadas no aviso.

Informações preparatórias da assembleia geral (art. 289.º do CSC)

1 - Durante os 15 dias anteriores à data da assembleia geral, devem ser facultados à consulta dos accionistas, na sede da sociedade:

- a) Os nomes completos dos membros dos órgãos de administração e de fiscalização, bem como da assembleia geral;
- b) A indicação de outras sociedades em que os membros dos órgãos sociais exerçam cargos sociais, com excepção das sociedades de profissionais;
- c) As propostas de deliberação a apresentar à assembleia pelo órgão de administração, bem como os relatórios ou justificação que as devam acompanhar;
- d) Quando estiver incluída na ordem do dia a eleição de membros dos órgãos sociais, os nomes das pessoas a propor, as suas qualificações profissionais, a indicação das actividades profissionais exercidas nos últimos cinco anos, designadamente no que respeita a funções exercidas noutras empresas ou na própria sociedade, e do número de acções da sociedade de que são titulares;
- e) Quando se trate da assembleia geral anual prevista no n.º 1 do artigo 376.º, o relatório de gestão, as contas do exercício, demais documentos de prestação de contas, incluindo a certificação legal das contas e o parecer do conselho fiscal, da comissão de auditoria, do conselho geral e de supervisão ou da comissão para as matérias financeiras, conforme o caso, e ainda o relatório anual do conselho fiscal, da comissão de auditoria, do conselho geral e de supervisão e da comissão para as matérias financeiras.

2 - Devem igualmente ser facultados à consulta dos accionistas, na sede da sociedade, os requerimentos de inclusão de assuntos na ordem do dia, previstos no artigo 378.º.

3 - Os documentos antes descritos devem ser enviados, no prazo de oito dias:

- a) Através de carta, aos titulares de acções correspondentes a, pelo menos, 1% do capital social, que o requeiram;

b) Através de correio electrónico, aos titulares de acções que o requeiram, se a sociedade não os divulgar no respectivo sítio na Internet.

Se a sociedade tiver sítio na Internet, os documentos previstos nos n.ºs 1 e 2 devem também aí estar disponíveis, a partir da mesma data e durante um ano, no caso do previsto nas alíneas c), d) e e) do n.º 1 e no n.º 2, e permanentemente, nos demais casos, salvo se tal for proibido pelos estatutos.

Actas das Assembleias Gerais

As actas são relatos escritos que provam o conteúdo das deliberações dos sócios.

Podem ser lavradas em livro ou folhas soltas. No caso de deliberação que conste de escritura pública, deve o órgão de administração inscrever no livro ou folhas, a menção de existência dessa deliberação.

A acta deve ser assinada por todos os sócios que participaram na assembleia. Caso algum sócio se recuse a fazê-lo, deve a sociedade notificá-lo judicialmente, para no prazo de 8 dias proceder a tal assinatura. Caso o sócio faltoso não assine a acta, esta tem força probatória se for assinada pela maioria dos sócios. Pode no entanto, um sócio que não assine a acta invocar em juízo a sua falsidade.

Nenhum sócio é obrigado a assinar actas que não estejam inscritas no respectivo livro ou nas folhas soltas, devidamente numeradas e rubricadas.

A acta deve conter, no mínimo (n.º 2 do art. 63.º do CSC):

- a) A identificação de sociedade, o lugar, o dia e a hora da assembleia;
- b) O nome do presidente e dos secretários, se os houver;
- c) Os nomes dos sócios presentes ou representados e o valor nominal das partes sociais, quotas ou acções de cada um, ou a menção da existência de respectiva lista de presenças, que deve ser anexada à acta;
- d) A ordem do dia constante da convocatória, salvo quando esta seja anexada à acta, ou a ordem do dia acordada unanimemente, no caso de assembleia geral espontânea;
- e) Referências aos documentos e relatórios submetidos à apreciação da assembleia;
- f) O teor das votações tomadas;
- g) O resultado das votações;
- h) O sentido das declarações dos sócios se estes o solicitarem.

Quando as deliberações dos sócios constem de escritura pública, de instrumento fora das notas ou de documento particular avulso, deve a gerência, o conselho de administração ou o conselho de administração executivo inscrever no respectivo livro a menção da sua existência.

Sempre que as actas sejam registadas em folhas soltas, deve a gerência ou a administração, o presidente da mesa da assembleia geral e o secretário, quando os houver, tomar as precauções e as medidas necessárias para impedir a sua falsificação.

As actas são lavradas por notário, em instrumento avulso, quando, no início da reunião, a assembleia assim o delibere ou ainda quando algum sócio o requeira em escrito dirigido à gerência, ao conselho de administração ou ao conselho de administração executivo da sociedade e entregue na sede social

com cinco dias úteis de antecedência em relação à data da assembleia geral, suportando o sócio requerente as despesas notariais.

As actas apenas constantes de documentos particulares avulsos constituem princípio de prova, embora estejam assinadas por todos os sócios que participaram na assembleia.

Nas assembleias das sociedades anónimas, o presidente de mesa de assembleia geral deve mandar organizar a lista dos accionistas que estiveram presentes e representados no início da reunião, lista essa que deve ser rubricada pelos presentes, e que deve ficar arquivada na sociedade.

A lista de presenças deve indicar: (art. 382 n.º 2 do CSC)

- a) O nome e domicílio de cada um dos accionistas presentes;
- b) O nome e domicílio de cada um dos accionistas representados e dos seus representantes;
- c) O número, a categoria e o valor nominal das acções pertencentes a cada accionista presente ou representado.

Nas sociedades anónimas, o Presidente da mesa da assembleia geral e o respectivo secretário assim as actas, sendo o garante da verdade das deliberações dos sócios.

No caso de sociedades por quotas, e de acordo com o n.º 2 do art. 263 do código das sociedades comerciais, excepto no caso de sociedades sujeitas à revisão legal das contas, ou que tenham conselho fiscal, “é desnecessária outra forma de apreciação ou deliberação quando todos os sócios sejam gerentes e todos eles assinem, sem reservas, o relatório de gestão, as contas e a proposta sobre aplicação de lucros e tratamento de perdas”.

6 – PERDA DE METADE DO CAPITAL

O código das sociedades foi aprovado pelo Dec. Lei n.º 282/86 de 2/9, e entrou em vigor no dia 1 de Novembro de 1986, excepto no que respeita ao seu art. 35.º, cuja entrada em vigor, “será fixada em diploma legal” (art. 2.º do Dec. Lei n.º 282/96).

Após dezena e meia de anos, o Dec. Lei n.º 237/2001 de 30 de Agosto, o Dec. Lei n.º 162/2002 de 11 de Julho, colocaram o art. 35.º do código das sociedades comerciais em vigor, a partir do dia imediato ao da publicação do DL n.º 162/02.

No entanto, para efeitos de relevância da dissolução imediata, o ano de 2004 seria o primeiro ano a ter em conta, pelo que a dissolução imediata prevista no n.º 4 do art. 35.º só ocorreria a partir do momento da aprovação das contas de 2004, ou seja, em 2005.

Falámos no condicional, porque através do Dec. Lei n.º 19/2005 de 18 de Janeiro, foram alterados os art. 35.º (novamente!), o art. 141.º e o art. 171.º do código das sociedades comerciais.

Assim, ao art. 35.º do código das sociedades foi dada nova redacção, a qual passa a ser a seguinte:

O art. 35.º do código das sociedades comerciais, intitulado “Perda de metade do capital”, reza:

“1 - Resultando das contas do exercício ou de contas intercalares, tal como elaboradas pelo órgão de administração, que metade do capital se encontra perdido, ou havendo em qualquer momento fundadas razões para admitir que essa perda se verifica, devem os gerentes convocar de imediato a assembleia geral ou administradores ou os di-

rectores requerer prontamente a convocação da mesma, a fim de nelas se informar os sócios e de estes tomarem as medidas julgadas convenientes.

- 2 - Considera-se estar perdida metade do capital social quando o capital próprio da sociedade for igual ou inferior a metade do capital social.
- 3 - Do aviso convocatório da assembleia geral constarão pelo menos, os seguintes assuntos para deliberação dos sócios:
 - a) a dissolução da sociedade;
 - b) a redução do capital social para montante não inferior ao capital próprio da sociedade, com respeito, se for o caso, do disposto no n.º 1 do art. 96.º.
 - c) a realização pelos sócios de entradas para reforço da cobertura do capital.

Com as referidas alterações, nomeadamente a eliminação do n.º 4 do art. 35.º do CSC, deixa de estar prevista a sanção da dissolução automática para as sociedades cujo capital próprio se mantenha, durante dois exercícios consecutivos, num nível abaixo da metade do capital social.

Esta cominação foi substituída por um elenco de medidas (dissolução da sociedade, redução do capital social, reforço da cobertura do capital), a título exemplificativo, que os sócios podem adoptar na assembleia geral que deve ser convocada para o efeito.

Foi assim alterado o art. 141.º do código das sociedades comerciais (Casos de dissolução automática), sendo revogada a alínea f) do n.º 1, e alterado o seu n.º 2.

Por força da alteração do n.º do art. 171.º do CSC, a situação de perda de metade do capital social passa a ser obrigatoriamente publicitada, facto este que constitui uma das menções obrigatórias destas sociedades em actos externos.

Por outro lado, o art. 523.º do código das sociedades comerciais, estabelece a responsabilidade criminal da violação do dever de propor a dissolução da sociedade ou a redução do capital:

“O gerente, administrador ou director de sociedade que, verificando pelas contas do exercício estar perdida metade do capital social, não der cumprimento ao disposto no art. 35.º n.º 1 e 2, será punido com prisão até três meses e multa até 90 dias.

As obrigações decorrentes deste art. 35.º, aplicam-se a todos os tipos de sociedades comerciais (sociedades em nome colectivo, por quotas plurais e unipessoais, comandita simples e por acções e anónimas). Na verdade quando o código das sociedades comerciais se refere aos “membros da administração”, está a referir-se, tal como veio a referir no art. 523.º a “Gerente, Administrador ou Director”.

As medidas que os gerentes, administradores ou directores devem propor aos sócios, deverão ser pelo menos:

- a dissolução da sociedade, ou
- a redução do capital social, e/ou
- A realização de entradas para reforço da cobertura do capital social.

Sobre os assuntos constantes do aviso convocatório, os sócios tomarão as medidas que julgarem convenientes.

Na prática, uma sociedade que esteja em situação de perda de metade do capital, pode eternizar-se, caso os sócios não deliberarem qualquer das medidas previstas no art. 35.º do CSC.

Que tipo de entradas?

Tal como decorre da alínea b) do n.º 1 do art. 35.º do CSC, as entradas poderão ser em dinheiro ou em espécie. Poderão ser a título prestações suplementares de capital, no caso das sociedades por quotas, ou aumento de capital? Pensamos que sim. E no caso das sociedades anónimas, em que não existe a figura jurídica das prestações suplementares? Terão de ser entradas a título de aumento de capital.

Note-se que as prestações suplementares de capital para serem exigíveis devem ser permitidas pelo contrato de sociedade, nos termos do art. 210.º do código das sociedades comerciais.

No entanto, pensamos que o valor das entradas a título de capital, devem permitir que os capitais próprio se mantenham num montante superior ao capital social, e não em 2/3 os capitais próprios em relação ao capital social, já que a referência a esta fracção desapareceu da redacção do art. 35 do CSC.

A dissolução é o primeiro passo para a “morte” da sociedade, e é regulada pelos art. 141.º e seguintes do código das sociedades comerciais. À dissolução segue-se a liquidação (venda dos activos para pagar os passivos) e a partilha do remanescentes pelos sócios. A liquidação deve estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de três anos a contar da data em que a sociedade se considere dissolvida, sem prejuízo de prazo inferior estabelecido no contrato ou fixado por deliberação dos sócios.

A cessação de actividade, ocorre na data do encerramento da liquidação, que será a data em que, após se aprovarem as contas do liquidatário e o mapa de partilha, se proceda á última entrega dos bens partilhados pelos aos sócios. Só após esta data, se estará em condições de requerer o registo do encerramento da liquidação, situação a partir da qual a sociedade se considera extinta.

Para efeitos fiscais (ofício-circulado n.º 20063, de 5.3.2002, da DSIRC da DGCI) a cessação de actividade deverá reportar-se à data do registo do encerramento da liquidação, por ser esse o momento em que se considera extinta a sociedade, conforme o disposto no n.º 2 do art. 160.º do CSC.

A redução do capital, vem regulada nos art. 94.º e seguintes do código das sociedades comerciais.

Pode ter como finalidades, entre outras, a cobertura de prejuízos ou a libertação de capital excessivo.

À excepção da cobertura de perdas a redução do capital é passível de autorização judicial. A deliberação de redução de capital para cobertura de perdas, deve constar da acta respectiva e deve ser registada e publicada, para que os credores possam exercer os seus direitos. Só depois se poderá lavrar a escritura respectiva.

No caso concreto do art. 35.º do código das sociedades comerciais, havendo prejuízos, uma forma de dar satisfação a esta disposição legal, seria a existência de uma redução do capital para eliminar prejuízos, seguida da aumento de capital de igual montante (princípio do harmónio).

A redução de capital, não prejudica a dedução dos prejuízos fiscais a que se tenha direito, nem é considerada como variação patrimonial negativa.

O lançamento contabilístico será a débito da conta de capital e a crédito de conta de resultado transitados.

Entre as formas de “contornar” a perda de metade de capital, contam-se, a cobertura de prejuízos com empréstimos de sócios e a efectivação de reavaliações livres.

A cobertura de prejuízos com empréstimos de sócios, não é considerada como variação patrimonial positiva, razão pela qual não é tributada em IRC. Também não prejudica a recuperação de prejuízos fiscais a que a empresa tenha direito.

Tal medida terá de ser objecto de deliberação dos sócios, e contabilisticamente, debitar-se-á a conta de “Empréstimos de sócios”, creditando-se a conta de “Resultados transitados”. Tem de haver contudo o cuidado de cada sócio, efectuar a cobertura dos prejuízos na proporção da sua participação no capital social. Se por exemplo, só um sócio faz a cobertura dos prejuízos, beneficiando os outros de tal procedimento, esta situação estará sujeita a Imposto de Selo.

Em princípio, a deliberação de cobertura de prejuízos pelos sócios deve ser tomada por unanimidade.

A reavaliação livre poderá efectuar-se sempre que a empresa possua activos, cujos valores contabilísticos, sejam manifestamente inferiores ao seu valor real. A avaliação deverá ser efectuada por uma entidade idónea, e respeitar na sua totalidade o disposto na Directriz contabilística n.º 16 emitida pela Comissão de Normalização Contabilística.

Dado que a reserva de reavaliação livre, no ano da sua constituição é capital próprio potencial, e portanto não realizado, pode pôr-se a questão sobre se deve ou não ser considerada como medida que satisfaça os objectivos deste art. 35.º do código das sociedades comerciais.

Em minha opinião sim, desde que observados todos os requisitos previstos na directriz contabilística n.º 16. É que o n.º 2 do art. 35.º manda comparar o capital social com o capital próprio constante do balanço do exercício, e portanto, se os capitais próprios constantes do balanço forem determinados de acordo com a normalização contabilística, a questão da realização da reserva não se põe. Para tal, a lei deveria referir-se a capital próprio realizado, o que não aconteceu.

Note-se que, o Orçamento de Estado de 2005 (Lei n.º 55-B de 2004 de 30/12) autorizou o Governo no sentido de dar a possibilidade aos sujeitos passivos de IRC de procederem a reavaliação do activo, de acordo com taxas a fixar por portaria do Ministro das Finanças e da Administração Pública, sendo o aumento das reintegrações dedutíveis até 60%, para efeitos de, designadamente, reforço dos capitais próprios para cumprimento do disposto no art. 35.º do código das sociedades comerciais.

No que respeita às **responsabilidade do TOC e ROC**, importa salientar o seguinte:

- O incumprimento do regime estabelecido pelo art. 35.º do código das sociedades comerciais, constitui um **crime público**, punido pelo art. 523 do CSC.

Assim sendo, o ROC, além de ter o dever de accionar mecanismos de “prevenção e vigilância” (previstos no art. 262.º-A e 420.º-A do C.S.C.), tem o dever de alertar para a existência da situação, verificar se foram tomadas as medidas adequadas e se foi respeitada a obrigatoriedade de publicitação, quando for caso disso. É este o entendimento da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas na sua Interpretação Técnica n.º 14.

O Técnico Oficial de Contas, tem o dever de alertar o órgão de administração para o cumprimento do art. 35.º do código das

sociedades comerciais. Caso o órgão de administração não dê cumprimento ao disposto no art. 35.º do CSC, deve contactar a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas no sentido de esta esclarecer sobre que atitude tomar.

7 – DELIBERAÇÕES DOS SÓCIOS

7.1 - FORMAS DE DELIBERAÇÃO

1 – Para todos os tipos de sociedade podem ser tomadas deliberações:

- a) Unânicos por escrito (art. 54.º do CSC).
- b) Em Assembleia Geral (art. 54.º do CSC).
 - Regularmente convocada;
 - Sem observância de formalidades desde que todos estejam presentes e manifestem vontade de deliberar sobre determinado assunto.

2 – Nas sociedades por quotas:

- a) Em assembleia geral (art. 54.º do CSC).
 - Regularmente convocada;
 - Sem observância de formalidades desde que todos estejam presentes e manifestem vontade de deliberar sobre determinado assunto.
- b) Voto escrito, que deverá obedecer ao seguinte (art. 247.º do CSC):
 - Por carta registada os gerentes consultam os sócios sobre a admissibilidade desta forma de deliberações, indicando o respectivo objecto;
 - Avisam de que a falta de resposta, em 15 dias contados da expedição, equivale ao consentimento da dispensa da assembleia;
 - Quando, face a consulta se possa proceder a votação por escrito os gerentes:
 - Envia aos sócios a proposta de deliberação fixando para o voto prazo não inferior a 10 dias;
 - A deliberação considera-se tomada:
 - No fim do prazo fixado ou
 - No dia do recebimento da última resposta.
 - Depois disto o gerente lavra a acta que envia a todos os sócios.

3 – Nas sociedades anónimas (art. 373.º do CSC).

(Forma e âmbito das deliberações)

- 3.1- Os accionistas deliberam ou nos termos do artigo 54.º ou em assembleias gerais regularmente convocadas.
- 3.2- Os accionistas deliberam sobre as matérias que lhes são especialmente atribuídas pela lei ou pelo contrato e sobre as que não estejam compreendidas nas atribuições de outros órgãos da sociedade.
- 3.3- Sobre matérias de gestão da sociedade, os accionistas só podem deliberar a pedido do órgão de administração.

7.2 - VOTAÇÕES NECESSÁRIAS

A - SOCIEDADES EM NOME COLECTIVO

– **Por Unanimidade:**

- Admissão de novo sócio (art. 194.º, n.º 2);
- Nomeação de gerentes estranhos à sociedade (art. 191.º, n.º 2);

- Alterações do contrato, fusão, cisão, transformação e dissolução, salvo disposição diversa do contrato (Art. 194.º, n.º 1);
- **75% dos votos de todos os sócios:**
 - Quando o contrato assim dispõe relativamente as suas alterações, a fusão, cisão, transformação e dissolução da sociedade (Art. 194.º, n.º 1).
- **Maioria simples dos votos expressos (Art. 189.º, n.º 2):**
 - Restantes deliberações (v.g. aprovação de contas).
A cada sócio cabe 1 voto e o sócio de indústria disporá de votos em número igual, pelo menos, ao menor dos atribuídos a sócios de capital.

B - SOCIEDADES POR QUOTAS - Capital Mínimo: 5.000 EUROS

- **75% dos votos correspondentes ao capital social:**
 - Alterações do contrato, deliberação de fusão, decisão, de transformação e dissolução da sociedade (Art. 265.º e 270.º).
- **Maioria dos votos emitidos não se contando como tal as abstenções (Art. 250.º, n.º 3):**
 - Outras deliberações.
- **Quorum constitutivo:**
 - Qualquer que seja o número de sócios presentes ou representados, salvo nos casos em que a lei exige maioria qualificada (Art. 383.º, n.º 1, aplicável face ao que dispõe o n.º 1 do Art. 248.º).
 - A cada cêntimo¹² do valor nominal da quota corresponde 1 voto (Art. 250.º, n.º 1).
É, no entanto, permitido que o contrato de sociedade atribua, como direito especial, dois votos por cada cêntimo de valor nominal da quota ou quotas de sócios que, no total, não correspondam a mais de 20% do capital. (o art. 250.º, n.º 1 e 2 foi alterado pelo D.L. 357/96 de 31/12 e pelo DL 343/98 de 6/11).
 - Qualquer sócio pode convocar a Assembleia Geral (Art. 248.º, n.º 2).

C - SOCIEDADES ANÓNIMAS - Capital Mínimo: 50.000 EUROS

- 1 – **Quorum constitutivo (Art. 383.º):**
 - Em primeira convocação:
 - Alterações do contrato, fusão, cisão, transformação, dissolução – 1/3 do capital;
 - Outras – qualquer que seja o número de accionistas presentes ou representados.
 - Em segunda convocação:
 - Quaisquer deliberações – qualquer que seja o número de accionistas presentes ou representados.
- 2 – **Maioria necessária:**
 - Alterações ao contrato, fusão, cisão, transformação, dissolução – 2/3 dos votos emitidos, quer em 1.ª, quer em 2.ª convocação (Art. 386.º, n.º 3);
 - Outras – maioria dos votos emitidos (Art. 386.º, n.º 1);

- Designação de órgãos sociais ou de ROC:
 - Fará vencimento a proposta que obtiver maior número de votos (Art. 386.º, n.º 2).

- 3 – As assembleias gerais de Accionistas devem ser convocadas sempre que a lei o determine (caso da Assembleia Geral anual – Art. 376.º CSC), ou o Conselho de Administração, a Comissão de auditoria, o Conselho de Administração executivo, o Conselho Fiscal, ou o Conselho Geral e de supervisão entenda conveniente (Art. 375.º, n.º 1 CSC).
 - A Assembleia Geral deve ser convocada quando o requeriram um ou mais accionistas que possuam acções correspondentes, a pelo menos, 5% do Capital Social (n.º 2 do Art. 375.º CSC).
- 4 – Na falta de diferente cláusula contratual, a cada acção corresponde um voto (n.º 1 do Art. 384.º do CSC).

8 – DELIBERAÇÕES SOBRE AS CONTAS

8.1 - A APRESENTAÇÃO DAS CONTAS

Como foi já referido, os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício dentro dos prazos previstos no n.º 2 do art. 65.º do C.S.C..

A elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e dos demais documentos de prestação de contas deve obedecer ao disposto na lei; o contrato de sociedade pode complementar, mas não derogar, essas disposições legais.

O relatório de gestão e as contas do exercício devem ser assinadas por todos os membros da administração; a recusa de assinatura por qualquer deles deve ser justificada no documento a que respeita e explicada pelo próprio perante o órgão competente para a aprovação, ainda que já tenha cessado as suas funções.

O relatório de gestão e as contas do exercício são elaborados e assinados pelos gerentes, administradores ou directores que estiverem em funções ao tempo da apresentação, mas os antigos membros da administração devem prestar todas as informações que para esse efeito lhes foram solicitadas, relativamente ao período em que exerceram aquelas funções. (Art. 65.º do CSC).

Sobre o conteúdo do Relatório de Gestão escrevemos também, sendo tal matéria referida no Art. 66.º do CSC.

8.2 - DELIBERAÇÃO SOBRE AS CONTAS

Quando for intenção dos administradores ou da gerência restringir o direito aos lucros previsto nos arts. 217.º e 294.º do C.S.C., deve constar da convocatória para a Assembleia Geral anual, essa intenção de derrogação dos arts. 217.º e 294.º.

Por sua vez qualquer limitação do direito aos lucros deve ser objecto de deliberação autónoma tomada na assembleia geral respectiva.

Vejam os então em relação, apenas às Sociedades por Quotas e Anónimas, os aspectos mais importantes ligados à apreciação anual da situação da Sociedade.

¹² Subdivisão do EURO. A introdução do Euro originou alterações ao Código das Sociedades Comerciais, Código Civil, Código de Mercado de Valores Mobiliários, Código Cooperativo. Ver Dec. Lei. n.º 343/98 de 6/11.

A - SOCIEDADES POR QUOTAS (Art. 263.º do CSC)

- O Relatório de Gestão e as contas devem estar patentes aos sócios na sede da sociedade e durante as horas normais de expediente;
- Os sócios serão avisados desse facto na convocatória.
- A consulta da escrituração, livros e documentos deve ser feita pessoalmente pelo sócio, que pode fazer-se assistir de um R.O.C., bem como tirar cópias ou usar outros meios de reprodução de coisas ou documentos (Art. 214.º n.º 4 do Código das Sociedades Comerciais).
- Verificando-se empate na votação sobre aprovação de contas ou sobre a atribuição dos lucros, pode qualquer sócio requerer a convocação judicial de Assembleia, que será presidida de preferência por um R.O.C. e que terá o poder de desempatar.
- Nas Sociedades sujeitas a revisão legal de contas nos termos do Art. 262.º n.º 2, os documentos de prestação de contas e o relatório de gestão devem ser submetidos a deliberação conjuntamente com a certificação legal de contas e com o relatório do Revisor Oficial de Contas elaborado de acordo com o Art. 451.º do CSC para as Sociedades Anónimas.

B - SOCIEDADES ANÓNIMAS (Arts. 451.º a 456.º do CSC)

- A apreciação geral da administração e fiscalização da sociedade é feita pela Assembleia Geral anual de accionistas ou pelo Conselho Geral, consoante o tipo de estrutura da sociedade anónima.
- A assembleia geral dos accionistas deve reunir nos três primeiros meses de cada ano a contar da data de encerramento do exercício ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devem apresentar contas consolidadas ou apliquem o método da equivalência patrimonial para:
 - a) Deliberar sobre o relatório de gestão e as contas do exercício, quando a assembleia seja o órgão competente para isso;
 - b) Deliberar sobre a proposta de aplicação de resultados;
 - c) Proceder à apreciação geral da administração e, se disso for caso e embora esses assuntos não constem da ordem do dia, proceder à destituição, dentro da sua competência, ou manifestar a sua desconfiança quanto a administradores;
 - d) Proceder às eleições que sejam da sua competência (Art. 376.º, n.º 1).
- O conselho de administração ou o conselho de administração executivo deve pedir a convocação da assembleia geral referida no número anterior e apresentar as propostas e documentação necessárias para que as deliberações sejam tomadas. (Art. 376.º, n.º 2).
- A violação do dever estabelecido pelo número anterior não impede a convocação posterior da assembleia, mas sujeita os infractores às sanções cominadas na lei (Art. 376.º, n.º 3).

8.3 - FALTA DE APRESENTAÇÃO DAS CONTAS (até ao final dos dois meses seguintes ao termo do prazo fixado no art. 65.º - (Art. 67.º, n.º 1 a 3 do CSC):

- Qualquer sócio pode requerer ao tribunal que se proceda a inquérito;

- O juiz pode:
 - Fixar novo prazo;
 - Nomear um dos membros do órgão de administração para apresentar a aprovação;
 - Em caso de não aprovação o juiz decide.

8.4 - FALTA DE DELIBERAÇÃO SOBRE AS CONTAS (Art. 67.º, n.º 4 e 5)

- Quando sem culpa dos gerentes, administradores ou directores nada tenha sido deliberado até final de Maio (excepto nos casos de consolidação de contas ou de aplicação do método da equivalência patrimonial):
- Qualquer dos membros do órgão da administração ou qualquer sócio requer a convocação de A.G. pelo tribunal;
- Se nesta A.G. as contas não forem aprovadas nem rejeitadas, qualquer interessado pode requerer ao juiz que sejam examinados por um R.O.C.:
- Face ao relatório do R.O.C. e de outros elementos o juiz aprova as contas ou recusa a sua aprovação.

8.5 - RECUSA DE APROVAÇÃO DAS CONTAS (Art. 68.º)

- Em caso de recusa a A.G. ou o Conselho Geral deve deliberar que:
 - Se elaborem novas contas, ou;
 - Se proceda à reforma das apresentadas.

8.6 - INVALIDADE DAS DELIBERAÇÕES

- **SÃO NULAS AS DELIBERAÇÕES DOS SÓCIOS (ENTRE OUTRAS):**
- Tomadas em assembleia geral não convocadas, salvo se todos os sócios estiverem presentes e todos manifestem vontade de que a assembleia se constitua e delibere sobre determinado assunto (Arts. 54.º e 56.º do CSC).
- Tomadas mediante voto escrito sem que todos os sócios tenham sido convidados a exercer esse direito (Art. 56.º CSC).
- Tomadas com violação dos preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da Reserva Legal (Art. 69.º do CSC).
- Tomadas sobre contas e relatório de gestão, sem a intervenção de Revisor Oficial de Contas, quando imposta por lei (Art. 69.º, n.º 3 do CSC).

A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal (Art. 286.º do Código Civil).

– SÃO ANULÁVEIS AS DELIBERAÇÕES QUE:

- Violem disposições da lei ou do contrato de sociedade (Art. 58.º, n.º 1).
- Sejam apropriados por um dos sócios, para através do exercício do direito de voto conseguir vantagens especiais para si ou terceiros em prejuízo da sociedade ou dos sócios (Art. 58.º, n.º 2).
- Não tenham sido precedidos do fornecimento ao sócio de elementos mínimos de informação.

Só têm legitimidade para arguir a anulabilidade as pessoas em cujo interesse a lei a estabelece, e só dentro do ano subsequente à cessação do vício que lhe serve de fundamento (Art. 287.º do Código Civil).

8.7 - O EXAME DAS CONTAS NAS SOCIEDADES ANÓNIMAS

– Sociedades com conselho fiscal e com comissão de auditoria

De acordo com o art. 451.º do código das sociedades comerciais:

- “1 - Até 30 dias antes da data da assembleia geral convocada para apreciar os documentos de prestação de contas, o conselho de administração deve apresentar ao conselho fiscal e ao revisor oficial de contas o relatório da gestão e as contas do exercício.
- 2 - O membro do conselho fiscal que for revisor oficial de contas ou, no caso das sociedades que adoptem as modalidades referidas nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do artigo 278.º e na alínea *b)* do n.º 1 do artigo 413.º, o revisor oficial de contas deve apreciar o relatório de gestão e completar o exame das contas com vista à sua certificação legal.
- 3 - Em consequência do exame das contas, o revisor oficial de contas deve emitir documento de certificação legal das contas, o qual deve incluir:
 - a)* Uma introdução que identifique, pelo menos, as contas do exercício que são objecto da revisão legal, bem como a estrutura de relato financeiro utilizada na sua elaboração;
 - b)* Uma descrição do âmbito da revisão legal das contas que identifique, pelo menos, as normas segundo as quais a revisão foi realizada;
 - c)* Um parecer sobre se as contas do exercício dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura do relato financeiro e, quando apropriado, se as contas do exercício estão em conformidade com os requisitos legais aplicáveis, sendo que o parecer de revisão pode traduzir uma opinião sem ou com reservas, uma opinião adversa ou, se o revisor oficial de contas não estiver em condições de expressar uma opinião, revestir a forma de escusa de opinião;
 - d)* Uma referência a quaisquer questões para as quais o revisor oficial de contas chame a atenção mediante ênfases, sem qualificar a opinião de revisão;
 - e)* Um parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício;
 - f)* Data e assinatura do revisor oficial de contas.”

Uma vez emitidos os documentos pelo Revisor Oficial de Contas, passa-se à fase de preciação pelo conselho fiscal e pela comissão de auditoria, conforme art. 452.º do código das sociedades comerciais:

- “1 - O conselho fiscal e a comissão de auditoria devem apreciar o relatório de gestão, as contas do exercício, a certificação legal das contas ou de impossibilidade de certificação.
- 2 - Se o conselho fiscal ou a comissão de auditoria concordar com a certificação legal das contas ou com a declaração de impossibilidade de certificação, deve declará-lo expressamente no seu parecer.
- 3 - Se discordar do documento do revisor oficial de contas referido no número anterior, o conselho fiscal ou a comissão de auditoria deve consignar no relatório as razões da sua discordância, sem prejuízo do declarado pelo revisor oficial de contas.

- 4 - O relatório e parecer do conselho fiscal e da comissão de auditoria devem ser remetidos ao conselho de administração, no prazo de 15 dias a contar da data em que tiver recebido os referidos elementos de prestação de contas.”

Exame das contas nas sociedades com conselho geral e de supervisão (art. 453.º CSC)

- 1 - Até 30 dias antes da data da assembleia geral convocada para apreciar os documentos de prestação de contas, o conselho de administração executivo deve apresentar ao revisor oficial de contas o relatório de gestão e as contas do exercício, para os efeitos referidos nos números seguintes, e ao conselho geral e de supervisão.
- 2 - O revisor oficial de contas deve apreciar o relatório de gestão e completar o exame das contas com vista à sua certificação legal.
- 3 - O revisor oficial de contas deve apreciar o relatório de gestão e completar o exame das contas com vista à sua certificação legal.
- 4 - Em consequência do exame das contas, o revisor oficial de contas deve emitir documento de certificação legal das contas, o qual deve incluir:
 - a)* Uma introdução que identifique, pelo menos, as contas do exercício que são objecto da revisão legal, bem como a estrutura de relato financeiro utilizada na sua elaboração;
 - b)* Uma descrição do âmbito da revisão legal das contas que identifique, pelo menos, as normas segundo as quais a revisão foi realizada;
 - c)* Um parecer sobre se as contas do exercício dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura do relato financeiro e, quando apropriado, se as contas do exercício estão em conformidade com os requisitos legais aplicáveis, sendo que o parecer de revisão pode traduzir uma opinião sem ou com reservas, uma opinião adversa ou, se o revisor oficial de contas não estiver em condições de expressar uma opinião, revestir a forma de escusa de opinião;
 - d)* Uma referência a quaisquer questões para as quais o revisor oficial de contas chame a atenção mediante ênfases, sem qualificar a opinião de revisão;
 - e)* Um parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício;
 - f)* Data e assinatura do revisor oficial de contas.

9 – ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO E FISCALIZAÇÃO

A - SOCIEDADES ANÓNIMAS (Art. 278.º do CSC)

Estrutura da administração e da fiscalização

A administração e a fiscalização da sociedade podem ser estruturadas segundo uma de três modalidades:

- a)* Conselho de administração e conselho fiscal;
- b)* Conselho de administração, compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas;
- c)* Conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e revisor oficial de contas.

É o contrato de sociedade que deve mencionar o tipo de estrutura adoptado.

1 - Conselho de Administração e Conselho Fiscal ou fiscal único (Art. 390.º e 413.º do CSC),

Até ao Dec. Lei n.º 76-A/2006 de 29/3:

a) Conselho de Administração:

- Membros eleitos pela A.G. que poderão ou não ser accionistas;
- Número ímpar de membros;
- Sociedade com capital igual ou inferior a 200.000 Euros – administrador único.

b) Conselho Fiscal:

- Eleito para A.G. de entre accionistas ou não;
Composição:
 - Número mínimo: 3 membros efectivos e 1 ou 2 suplentes;
 - Número máximo: 5 efectivos e 2 suplentes – em qualquer caso 1 membro efectivo e 1 suplente tem de ser R.O.C..

c) Fiscal único – o Dec-Lei n.º 257/96 de 31/12 alterou o art. 413.º do Código das Sociedades Comerciais.

Assim nos termos do art. 413.º, n.º 1 do CSC, a fiscalização da sociedade anónima, neste tipo de estrutura, compete a um fiscal único, que deve ser Revisor Oficial de Contas ou Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, ou a um Conselho Fiscal.

Após o Dec. Lei n.º 76-A/2006 de 29/3

As sociedades anónimas passaram a poder ser estruturadas de acordo com uma das seguintes três modalidades:

- Conselho de Administração e Conselho Fiscal;
- Conselho de Administração compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas;
- Conselho de Administração executivo, conselho geral e de supervisão e Revisor Oficial de Contas.

Vejamos:

a) Conselho de Administração e Conselho Fiscal;

- **Conselho de Administração**
- composto por número de administradores previsto no contrato (não precisa ser ímpar, pois o Presidente passa a ter voto de qualidade);
- pode ser administrador único se o capital for inferior a 200.000 euros;
- **Conselho fiscal**

Neste tipo de estrutura, o conselho fiscal pode assumir as seguintes configurações:

- um fiscal único, que deve ser revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, ou a um conselho fiscal;
 - A um conselho fiscal e a um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas que não seja membro daquele órgão.
- A fiscalização da sociedade nos termos previstos na alínea b):
 - É obrigatória em relação a sociedades que sejam emiten-

tes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado e a sociedades que, não sendo totalmente dominadas por outra sociedade que adopte este modelo, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos seguintes limites:

- Total do balanço – €100000000;
- Total das vendas líquidas e outros proveitos – €150000000;
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício – 150,
Sendo facultativa nos restantes casos.

- O fiscal único terá sempre um suplente, que será igualmente revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, e o conselho fiscal é composto pelo número de membros fixado nos estatutos, no mínimo de três membros efectivos.

No que toca à composição qualitativa, é importante referir (art. 414.º do CSC):

- O fiscal único e o suplente têm de ser revisores oficiais de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas e não podem ser accionistas.
- O conselho fiscal deve incluir um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas, salvo se for adoptada a modalidade de Conselho fiscal e revisor oficial de contas;
- Os restantes membros do conselho fiscal podem ser sociedades de advogados, sociedades de revisores oficiais de contas ou accionistas, mas neste último caso devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena e devem ter as qualificações e a experiência profissional adequadas ao exercício das suas funções;
- No caso em que é obrigatória a modalidade de Conselho fiscal e revisor oficial de contas, o conselho fiscal deve incluir pelo menos um membro que tenha curso superior adequado ao exercício das suas funções e conhecimentos em auditoria ou contabilidade e que seja independente.
- Considera-se independente a pessoa que não esteja associada a qualquer grupo de interesses específicos na sociedade nem se encontre em alguma circunstância susceptível de afectar a sua isenção de análise ou de decisão, nomeadamente em virtude de: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

a) Ser titular ou actuar em nome ou por conta de titulares de participação qualificada igual ou superior a 2% do capital social da sociedade; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

b) Ter sido reeleita por mais de dois mandatos, de forma contínua ou intercalada. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

6 - Em sociedades emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado, o conselho fiscal deve ser composto por uma maioria de membros independentes.

2) Conselho de Administração compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas;

Neste tipo de estrutura, aparece um novo órgão que é composto por uma parte dos membros do conselho de administração.

- A comissão de auditoria é composta pelo número de membros fixado nos estatutos, no mínimo de três membros efectivos.
- Aos membros da comissão de auditoria é vedado o exercício de funções executivas na sociedade e é-lhes aplicável o artigo 414.º-A, com as necessárias adaptações, com excepção do disposto na alínea *b)* do n.º 1 do mesmo artigo.
- Nas sociedades emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado e nas sociedades que cumpram os critérios referidos na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 413.º, a comissão de auditoria deve incluir pelo menos um membro que tenha curso superior adequado ao exercício das suas funções e conhecimentos em auditoria ou contabilidade e que, nos termos do n.º 5 do artigo 414.º, seja independente.

São competências da comissão de auditoria (art. 423-F do CSC):

- a)* Fiscalizar a administração da sociedade;
- b)* Vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade;
- c)* Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- d)* Verificar, quando o julgue conveniente e pela forma que entenda adequada, a extensão da caixa e as existências de qualquer espécie dos bens ou valores pertencentes à sociedade ou por ela recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- e)* Verificar a exactidão dos documentos de prestação de contas;
- f)* Verificar se as políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adoptados pela sociedade conduzem a uma correcta avaliação do património e dos resultados;
- g)* Elaborar anualmente relatório sobre a sua acção fiscalizadora e dar parecer sobre o relatório, contas e propostas apresentados pela administração;
- h)* Convocar a assembleia geral, quando o presidente da respectiva mesa o não faça, devendo fazê-lo;
- i)* Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes;
- j)* Receber as comunicações de irregularidades apresentadas por accionistas, colaboradores da sociedade ou outros;
- l)* Fiscalizar o processo de preparação e de divulgação de informação financeira;
- m)* Propor à assembleia geral a nomeação do revisor oficial de contas;
- n)* Fiscalizar a revisão de contas aos documentos de prestação de contas da sociedade;
- o)* Fiscalizar a independência do revisor oficial de contas, designadamente no tocante à prestação de serviços adicionais;
- p)* Contratar a prestação de serviços de peritos que coadjuvem um ou vários dos seus membros no exercício das suas funções, devendo a contratação e a remuneração dos peritos ter em conta a importância dos assuntos a eles cometidos e a situação económica da sociedade;

- q)* Cumprir as demais atribuições constantes da lei ou do contrato de sociedade.

3) Conselho de Administração executivo, conselho geral e de supervisão e Revisor Oficial de Contas.

- **Conselho de administração executivo,**
- O conselho de administração executivo, é composto pelo número de administradores fixado nos estatutos.
- A sociedade só pode ter um único administrador quando o seu capital não exceda €200000.

1 - Se não forem designados nos estatutos, os administradores são designados:

- a)* Pelo conselho geral e de supervisão; ou
- b)* Pela assembleia geral, se os estatutos o determinarem.

– Conselho Geral e de supervisão

- composto pelo número de elementos fixado no contrato de sociedade, mas sempre superior ao número de administradores;
- não pode ser designado quem seja administrador da sociedade ou de outra que com aquela esteja em relação de domínio ou de grupo.
- Compete ao conselho geral e de supervisão:
 - a)* Nomear e destituir os administradores, se tal competência não for atribuída nos estatutos à assembleia geral;
 - b)* Designar o administrador que servirá de presidente do conselho de administração executivo e destituí-lo, se tal competência não for atribuída nos estatutos à assembleia geral, sem prejuízo do disposto no artigo 436.º;
 - c)* Representar a sociedade nas relações com os administradores;
 - d)* Fiscalizar as actividades do conselho de administração executivo;
 - e)* Vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade;
 - f)* Verificar, quando o julgue conveniente e pela forma que entenda adequada, a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte, assim como a situação de quaisquer bens ou valores possuídos pela sociedade a qualquer título;
 - g)* Verificar se as políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adoptados pela sociedade conduzem a uma correcta avaliação do património e dos resultados;
 - h)* Dar parecer sobre o relatório de gestão e as contas do exercício;
 - i)* Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes;
 - j)* Receber as comunicações de irregularidades apresentadas por accionistas, colaboradores da sociedade ou outros;
 - l)* Fiscalizar o processo de preparação e de divulgação de informação financeira;
 - m)* Propor à assembleia geral a nomeação do revisor oficial de contas;
 - n)* Fiscalizar a revisão de contas aos documentos de prestação de contas da sociedade;

- o) Fiscalizar a independência do revisor oficial de contas, designadamente no tocante à prestação de serviços adicionais;
- p) Contratar a prestação de serviços de peritos que coadjuvem um ou vários dos seus membros no exercício das suas funções, devendo a contratação e a remuneração dos peritos ter em conta a importância dos assuntos a eles cometidos e a situação económica da sociedade;
- q) Elaborar anualmente um relatório sobre a sua actividade e apresentá-lo à assembleia geral;
- r) Conceder ou negar o consentimento à transmissão de acções, quando este for exigido pelo contrato;
- s) Convocar a assembleia geral, quando entenda conveniente;
- t) Exercer as demais funções que lhe sejam atribuídas por lei ou pelo contrato de sociedade.

B - SOCIEDADES POR QUOTAS

- Administração
 - compete a um ou mais gerentes que podem ser estranhos à sociedade e devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena. (Art. 252.º do CSC)
- Fiscalização (Art. 262.º do CSC)
 - Por disposição contratual – Conselho Fiscal
 - Obrigatória:

A partir de 1 de Janeiro de 2002 (para as sociedades constituídas antes de 1/1/1999) ou a partir da data em que se torne eficaz a denominação do capital social em euros, e para as sociedades constituídas a partir de 1/1/1999 (Dec. Lei. 343/98 - 6/11), sempre que durante dois exercícios consecutivos sejam ultrapassados dois dos três parâmetros a seguir:

 - Total de Balanço – 1.500.000 Euros¹³
 - Total de proveitos – 3.000.000 Euros
 - N.º Médio de Trabalhadores: – 50

10 – DISTRIBUIÇÃO DE BENS AOS SÓCIOS

DELIBERAÇÃO SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE BENS (Art. 31.º)

Salvo o caso de distribuição antecipada de lucros, nenhuma distribuição de bens sociais aos sócios, ainda que a título de distribuição de lucros ou Reservas pode ser feita sem deliberação destes. (Ver Art. 218.º, 246.º, 295.º, 294.º e 441.º do CSC)

É VEDADA A DISTRIBUIÇÃO (Art. 32.º)

Quando a situação líquida for inferior à soma do capital e das reservas não distribuíveis ou se torne inferior depois da distribuição (Art. 32.º).

RESERVAS NÃO DISTRIBUÍVEIS

- a) Sociedades por quotas:
 - Constituição obrigatória da reserva legal (no mínimo, 5% dos lucros do exercício até que atinja 20% do capital social, no mínimo de 2.500 Euros) Art. 218.º;
 - A reserva legal apenas pode ser utilizada para (Art. 218.º e 296.º):

- Incorporação no capital;
- Cobertura:
 - 1 - Do prejuízo do exercício quando tal não possa fazer-se pelo recurso a outras reservas;
 - 2 - Dos prejuízos transitados caso não possa ser recorrendo ao lucro do exercício ou a outras reservas.

b) Sociedades anónimas:

- Constituição obrigatória em percentagem não inferior a 5% dos lucros da sociedade, até que aquele represente a quinta parte do Capital Social. (Art. 295.º)
- No contrato de sociedade podem fixar-se percentagem e montante mínimos mais elevados para a Reserva Legal.
- Ficam sujeitos ao regime de Reserva legal:
 - Prémios de emissão de Acções e Obrigações com direito a subscrição de acções e convertíveis em acções.
 - Reservas de Reavaliação consentidas por lei, na medida em que não forem necessárias para cobrir prejuízos já acumulados no balanço.
 - Doações à sociedade, bem como acessões e prémios que venham a ser atribuídos a títulos pertencentes à sociedade.

RESERVAS INDISPONÍVEIS

- **Quotas Próprias - Soc. por Quotas (Art. 220.º do CSC)**
 - 1) A sociedade não pode adquirir quotas próprias não integralmente liberadas, salvo o caso de perda a favor da sociedade, previsto no artigo 204.º.
 - 2) As quotas próprias só podem ser adquiridas pela sociedade a título gratuito, ou em acção executiva movida contra o sócio, ou se, para esse efeito, ela dispuser de reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar.
 - 3) São nulas as aquisições de quotas próprias com infracção do disposto neste artigo.
 - 4) É aplicável às quotas próprias o disposto no artigo 324.º do CSC.
- **Acções Próprias - Art. 324.º do CSC**
 - 1) Enquanto as acções pertencerem à sociedade, devem:
 - a) Considerar-se suspensos todos os direitos inerentes às acções, excepto o de o seu titular receber novas acções no caso de aumento de capital por incorporação de reservas;
 - b) Tornar-se indispensável uma reserva de montante igual àquele por que elas estejam contabilizadas.
 - 2) No relatório anual do conselho de administração ou da direcção devem ser claramente indicados:
 - a) O número de acções próprias adquiridas durante o exercício, os motivos das aquisições efectuadas e os desembolsos da sociedade;
 - b) O número de acções próprias alienadas durante o exercício, os motivos das alienações efectuadas e os reembolsos da sociedade;
 - c) O número de acções próprias da sociedade por ela detidas no fim do exercício.

¹³ 1 Euro = 200,482 escudos (taxa de câmbio fixa irreversível).

11 – LUCROS NÃO DISTRIBUÍVEIS

NÃO PODEM SER DISTRIBUÍDOS LUCROS (Art. 33.º do CSC)

- 1 - Quando a situação líquida for inferior à soma do capital e das reservas não distribuíveis ou se torne inferior depois da distribuição;
ou
- 2 - Que sejam necessários para cobrir prejuízos transitados;
- 3 - Que sejam necessários para criar ou reconstituir a reserva legal ou outras reservas impostas pela lei ou pelo contrato;
- 4 - Enquanto não estiverem totalmente amortizadas as despesas de constituição, de investigação e de desenvolvimento, salvo se o montante das reservas livres e dos resultados transitados for, pelo menos, igual ao valor da parte daquelas despesas ainda não amortizadas;
- 5 - Nas Sociedades anónimas, além destes casos, há as seguintes particularidades:
 - Se houver acções preferenciais sem voto o respectivo dividendo prioritário (5%, pelo menos, do correspondente valor de emissão) é retirado dos lucros distribuíveis o que pode determinar que a distribuição seja feita apenas pelos accionistas preferenciais (Art. 341.º do CSC).
 - Havendo redução de capital por motivo de perdas e se da redução resultar que o capital fica inferior ao montante da dívida aos obrigacionistas todos os lucros serão transferidos para a reserva legal até que esta mais o capital seja igual à dívida (Art. 349.º, n.º 6 do CSC).

12 – AS ENTIDADES SUJEITAS A REVISÃO LEGAL

12.1) QUEM ESTÁ SUJEITO A REVISÃO?

Estão sujeitas a revisão legal das contas mediante intervenção de Revisor Oficial de Contas, as empresas e outras entidades quando:

- tal resulte de disposição legal, estatutária, e
- nas sociedades por quotas e cooperativas preencham os requisitos estabelecidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais.

É o caso, nomeadamente, das sociedades anónimas, sociedades em comandita por acções, sociedades por quotas com conselho fiscal, e das sociedades por quotas e alguns tipos de cooperativas que durante 2 anos consecutivos ultrapassem dois dos 3 parâmetros referidos no Art. 262.º do Código, que se transcreve:

- 1 - O contrato de sociedade pode determinar que a sociedade tenha um conselho fiscal, que se rege pelo disposto a esse respeito para as sociedades anónimas.
- 2 - As sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:
 - a) Total do balanço: 1.500.000 Euros;¹⁴

- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 Euros;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

- 3 - A designação do revisor oficial de contas só deixa de ser necessária se a sociedade passar a ter conselho fiscal ou se dois dos três requisitos fixados no número anterior não se verificarem durante dois anos consecutivos.
- 4 - Compete aos sócios deliberar a designação do revisor oficial de contas, sendo aplicável, na falta de designação, o disposto nos artigos 416.º a 418.º.
- 5 - São aplicáveis ao revisor oficial de contas as incompatibilidades estabelecidas para os membros do conselho fiscal.
- 6 - Ao exame pelo revisor e ao relatório deste aplica-se o disposto a esse respeito quanto a sociedades anónimas, conforme tenham ou não conselho fiscal.
- 7 - Os montantes e o número referido nas três alíneas do n.º 2 podem ser modificados por portaria dos Ministros das Finanças e da Justiça.¹⁵

12.2) QUEM TEM COMPETÊNCIA PARA FAZER A REVISÃO LEGAL

A Revisão legal é da competência legal do Revisor Oficial de Contas, agindo individualmente ou em representação de Soc. de Revisores Oficiais de Contas.

- São atribuições exclusivas dos revisores oficiais de contas:
 - a) A revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades;
 - b) O exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de Revisores sobre determinados actos ou factos de empresas ou de outras entidades.
 - Compete ainda aos revisores o exercício de quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua.
 - A certificação legal das contas exprime a opinião do revisor oficial de contas de que as demonstrações financeiras individuais e ou consolidadas apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, de acordo com a estrutura de relato financeiro identificada e, quando for caso disso, de que as demonstrações financeiras respeitam, ou não, os requisitos legais aplicáveis.
 - A certificação legal das contas deve concluir exprimindo uma opinião com ou sem reservas, uma escusa de opinião, uma opinião adversa, com ou sem ênfases, de acordo com as modalidades definidas nas normas de auditoria em vigor.
- O exame às contas levado a efeito pelo Revisor, conduzirá à emissão de certificação legal das contas ou declaração de impossibilidade de certificação legal.

14 Alteração introduzida pelo Dec. Lei 343/98 de 6/11. A taxa de câmbio do EURO em relação ao PTE foi fixada irrevogavelmente em 200,482. Estes novos parâmetros aplicam-se a partir de 1 de Janeiro de 2002 para as empresas constituídas em data anterior a 1 de Janeiro de 1999, ou a partir da data em que se torne eficaz a opção das sociedades de alterar a denominação do capital social para euros.

A certificação legal das contas exprime a opinião do R.O.C., que poderá ser:

- Opinião sem reservas,
- Opinião sem reservas com ênfase(s),
- Opinião com reservas, com ou sem ênfase(s), por:
 - Limitação do âmbito,
 - Desacordo,
 - Incertezas fundamentais,
- Opinião adversa,
- Escusa de Opinião.
- Verificada a inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, o revisor emitirá declaração de impossibilidade de certificação.
- O exame das contas e a certificação legal obedecerão a normas técnicas emanadas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- A certificação legal das contas e a declaração de impossibilidade de certificação inerentes a revisão legal estão sujeitos à disciplina sobre publicação e seus prazos estabelecidos para o relatório e parecer do órgão de fiscalização, assim como ao regime do direito à informação (ver al. c) do n.º 1 do art. 21.º do C.S.C.).
- A certificação legal das contas, em qualquer das suas modalidades, bem como a declaração de impossibilidade de certificação, são dotadas de fé pública, só podendo ser impugnadas por via judicial quando arguidas de falsidade.
- As acções judiciais destinadas a arguir a falsidade da certificação legal das contas ou da declaração de impossibilidade de certificação legal devem ser propostas no prazo de 120 dias a contar do prazo para o registo da prestação de contas ou, quando obrigatória, para a sua publicação no sítio da Internet de acesso público, ou do prazo para a publicação que legalmente a substituir, ou ainda, se anterior, do conhecimento da certificação ou declaração de impossibilidade de certificação por qualquer outra forma.

12.3) OUTRAS FUNÇÕES LEGAIS ATRIBUÍDAS AO R.O.C.

Além das funções atrás referidas, ao Revisor Oficial de Contas competem legalmente outras funções, nomeadamente:

- Auditoria às contas, quando decorrentes de disposição estatutária ou contratual (b) do art. 41 do Dec. Lei n.º 487/99 de 16/11 - Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas)
- Serviços relacionados com a revisão legal das contas ou a auditoria às contas, quando tenham uma finalidade e/ou um âmbito específico ou limitado.
- Como membro do conselho fiscal das sociedades anónimas e em comandita por acções (art. 413.º, n.º 2 e 478.º do C.S.C.);
- Como fiscal único das sociedades anónimas e em comandita por acções sem conselho fiscal (art. 413.º, 446.º e 478.º do C.S.C.);
- Como membro do conselho fiscal das sociedades por quotas (n.º 1 do art. 262.º do C.S.C.);
- Como fiscal único designado para as sociedades por quotas que ultrapassem durante dois anos consecutivos, dois dos três parâmetros referidos no n.º 2 do art. 262.º do código das sociedades comerciais;

- Certificação dos balanços intercalares que deve preceder, nas sociedades anónimas e em comandita por acções, o adiantamento sobre lucros no decurso do exercício (art. 297.º, n.º 1, al. a) e art. 478.º do C.S.C.);
- Verificação das entradas em espécie para realização de capital, na constituição de sociedades e aumentos de capital (art. 28.º do C.S.C.);
- Intervenção no caso de aquisição de bens a accionistas (art. 29.º do C.S.C.)
- Intervenção na fusão e cisão de sociedades, mediante exame do projecto de fusão (art. 99.º do C.S.C.);
- Intervenção na transformação de sociedades, mediante a elaboração de relatório de verificação de não impedimentos à transformação (art. 132.º C.S.C.);
- Emissão de parecer sobre as contas anuais das sociedades em liquidação, sendo caso disso;
- Intervenção na aprovação judicial de contas (art. 67.º do Código das Sociedades Comerciais);
- Colaboração com os sócios no exercício do seu direito à informação (art. 214.º, n.º 4 do C.S.C.);
- Avaliação do valor da participação no capital no caso de exoneração e exclusão de sócio (art. 105.º, n.º 1 e art. 242.º do C.S.C.);
- Intervenção nos aumentos de capital por incorporação de reservas de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial quando for caso disso, mediante declaração donde conste que desde a data a que se reporta o balanço até ao dia da escritura de aumento de capital, não ocorrerem diminuições patrimoniais que obstem ao aumento de capital (art. 93.º do C.S.C.);
 - Dar parecer sobre as contas intercalares das sociedades cotadas na Bolsa;
 - Dar parecer, sobre as contas do E.I.R.L. (estabelecimento individual de responsabilidade limitada);
- Dar o parecer e exame de relatórios no caso de concentração de empresas (D.L. 428/88 de 19/11);
- Representante comum dos obrigacionistas – (art. 357.º C.S.C);
- Verificação/certificação de incentivos no âmbito do POE;
- Docência;
- Consultadoria.

Foi publicado o Decreto Lei n.º 486/99 de 13 de Novembro que aprovou o novo código dos Valores Mobiliários.

De acordo com o art. 8.º do código de valores mobiliários, “deve ser objecto de relatório ou parecer elaborados por auditor registado na CMVM a informação financeira contida em documento de prestação de contas, em estudo de viabilidade ou em outros documentos que:

- a) Devam ser submetidos à CMVM;
- b) Devam ser publicados no âmbito de pedido de admissão à negociação em mercado regulamentado; ou
- c) Respeitem a instituições de investimento colectivo.”

No caso de os documentos de prestação de contas incluírem previsões sobre a evolução dos negócios ou situação financeira da entidade, deve o relatório ou parecer pronunciar-se expressamente sobre os respectivos pressupostos, critérios e coerência.

Importa ainda referir que, o D.L. n.º 257/96 de 31/12, aditou ao Código das sociedades os arts. 262.º-A e 420.º-A, que vêm atribuir novas funções ao Revisor Oficial de Contas.

Estas novas funções são designadas de, dever de prevenção para as sociedades por quotas, e de dever de vigilância para as sociedades anónimas.

Vejamos então:

– *DEVER DE PREVENÇÃO (ART. 262.º-A) – SOC. POR QUOTAS*

Nas sociedades por quotas em que haja um Revisor Oficial de Contas (integrado ou não em conselho fiscal), sempre que se verifiquem factos que este considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do objecto da sociedade, compete-lhe (ou a qualquer outro membro do Conselho Fiscal) comunicar imediatamente à gerência tais factos, por carta registada.

Nos 30 dias seguintes ao da recepção da carta, deve a gerência responder pela mesma via. Caso não responda, ou a resposta for insatisfatória, deve o Revisor Oficial de Contas requerer a convocação de uma Assembleia Geral.

Ao dever da prevenção nas sociedades por quotas aplica-se o disposto sobre o dever de vigilância nas sociedades anónimas em tudo o que não estiver especificamente regulado para aquelas.

– *DEVER DE VIGILÂNCIA (ART. 420.º-A – SOC. ANÓNIMAS)*

Compete ao Revisor Oficial de Contas comunicar, imediatamente por carta registada, ao presidente do Conselho de Administração ou da Direcção, os factos reveladores de graves dificuldades na prossecução do objecto da sociedade, designadamente:

- Reiteradas faltas de pagamento a fornecedores;
- Emissão de cheques sem provisão;
- Falta de pagamento à Segurança Social;
- Falta de pagamento de impostos.

Deve ser dada resposta ao R.O.C., no prazo de 30 dias. Caso não seja dada resposta, ou for considerada insatisfatória, o R.O.C. requer reunião do Conselho de Administração ou de Direcção.

Se tal reunião não se realizar ou as medidas tomadas não forem adequadas à salvaguarda dos interesses da sociedade, o R.O.C. deve pedir que seja convocada Assembleia Geral.

O Revisor Oficial de Contas é solidariamente responsável com os membros do Conselho de Administração ou da Direcção pelos prejuízos decorrentes para a sociedade, sempre que não observe o “dever de vigilância”.

No que toca às responsabilidades é importante referir que este profissional poderá incorrer em responsabilidade civil, fiscal, penal e disciplinar. O R.O.C. responde ainda solidariamente com as sociedades comerciais pelos danos que lha causar pela sua conduta culposa. Acrescem ainda responsabilidades de natureza fiscal previstas no art. 24.º da Lei Geral Tributária.

– • –

Pensamos ter abordado no presente texto os aspectos da legislação comercial e fiscal, relacionados com o fecho, aprovação e apresentação aos seus destinatários das contas de 2008.

2.^a PARTE

ASPECTOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

Por: – DR. JORGE MANUEL TEIXEIRADA SILVA
REVISOR OFICIAL DE CONTAS

ASPECTOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

I – INTRODUÇÃO

Constitui objecto do presente trabalho, abordar a questão do trabalho de fecho de contas do exercício de 2008, na sua vertente contabilística e nas suas ligações com o direito fiscal. É importante relembrar e estudar os diplomas mais importantes que têm ligação com o trabalho de fecho de contas, quer em aspectos contabilísticos, quer em aspectos meramente fiscais, nomeadamente:

1.1 - Alguns Aspectos Fiscais

Vejam, de forma sucinta, os aspectos mais importantes relacionadas com algumas matérias fiscais:

– PREJUÍZOS FISCAIS

- D.L. n.º 18/97 de 2/1 que veio permitir o reporte para a frente dos prejuízos fiscais até 6 anos, sendo tal regime aplicável aos prejuízos em 1996. Assim, no exercício de 2008, poderemos deduzir prejuízos fiscais obtidos a partir de 2002, inclusive.

Se no ano, o L.T. é apurado com base em métodos indirectos, pode sempre deduzir-se os prejuízos ainda não deduzidos, dentro desse período.

No caso de regime simplificado, pode deduzir-se os prejuízos fiscais anteriores, mas sempre com salvaguarda do lucro tributável mínimo. (2008 – 426 EUROS * 14 = 5.964 EUROS).

No caso de prejuízos fiscais apurados por sociedades transparentes, são deduzidos unicamente aos L.T. dessas sociedades, e não imputados aos sócios.

Deixa de aplicar-se a dedução de prejuízos fiscais, quando se verificar em relação ao exercício em que os prejuízos fiscais foram apurados:

- foi modificado o objecto social da entidade, ou
- foi alterado de forma substancial a natureza de actividade anteriormente exercida, ou
- que se verificou a alteração da titularidade de pelo menos 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

O Ministro das Finanças, pode autorizar, em caso de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar na D.G.I., antes da ocorrência das alterações referidas, que não seja aplicável a não dedução.

De acordo com a alínea e) do art. 87.º da LGT, “Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco”.

- Benefícios relativos à interioridade (art. 39.º-B do EBF)

1 - Às empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias», são concedidos os benefícios fiscais seguintes:

- e) Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício nos termos do Código do IRC são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos sete exercícios posteriores. [Aditada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]

– CRIAÇÃO DE EMPREGO (ART. 19.º EBF)

- Dec. Lei n.º 72/98 de 3/11 – Aditou ao Estatuto dos Benefícios Fiscais o art. 48.º-A, agora renumerado com o n.º 17.º.

Embora os benefícios criados por este diploma legal entrassem em vigor conjuntamente com o Orçamento de Estado de 1999, é importante sublinhar:

- Para efeitos de IRC, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo de idade não superior a 30 anos eram levados a custos em valor correspondente a 150%;
- Para efeitos do referido, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho criado é de 14 vezes o salário mínimo nacional;
- A majoração referida terá lugar durante um período de 5 anos a contar da vigência do contrato de trabalho.
- O Orçamento de Estado de 2003, vem alterar este art. 17, no sentido de que “o montante máximo da majoração anual por posto de trabalho é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado”.
- O Orçamento de Estado de 2007 (Lei n.º 53-A/2006 de 29/12), vem alterar, para vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2007, e a Lei n.º 10/2009 de 10/3 (aplicável a 2009), este art. 19.º do Estatuto dos Benefícios fiscais, passando a ter a seguinte orientação:

- 1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.
- 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:
 - a) «Jovens» os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 30 anos (35 anos em 2009), aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;
 - b) «Desempregados de longa duração» os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses (9 meses a partir de 2009), sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;
 - c) «Encargos» os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;
 - d) «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de

contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

- 3 - O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.
- 4 - Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.
- 5 - A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.
- 6 - O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.

– CÓDIGO DE INSOLVÊNCIA E RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS

BENEFÍCIOS RELATIVOS A IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES E COLECTIVAS

- O Dec. Lei n.º 53/2004 de 18 de Março, que institui um novo código de insolvência e de recuperação de empresas, veio regulamentar os benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectiva, dispondo no seu art. 268.º o seguinte:

“Benefícios relativos a impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas

- 1 - As mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessão de bens aos credores estão isentas de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas, não concorrendo para a determinação da matéria colectável do devedor.
- 2 - Não entram igualmente para a formação da matéria colectável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência ou em plano de pagamentos.
- 3 - O valor dos créditos que for objecto de redução, ao abrigo de plano de insolvência ou de plano de pagamentos, é considerado como custo ou perda do respectivo exercício, para efeitos de apuramento do lucro tributável dos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.”

– LEI GERAL TRIBUTÁRIA

MOTIVOS PARA A AVALIAÇÃO INDIRECTA

De acordo com o art. 87.º da L.G.T.: a avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três

anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei.

- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.
- f) Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. (Aditada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro - OE)

– RESPONSABILIDADE DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

LEI GERAL TRIBUTÁRIA

Para melhor compreensão sobre a nossa responsabilidade fiscal como T.O.C, transcrevemos os art. 24.º da Lei Geral Tributária e art. 8.º do R.G.I.T..

LGT – Artigo 24.º – Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

- 1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: [Redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro]
 - a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; [Redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro]
 - b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.
- 2 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. [Redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro]
- 3 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos. [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

R.G.I.T. – Artigo 8.º – Responsabilidade civil pelas multas e coimas

1 - Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

- a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;
- b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

2 - A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.

3 - As pessoas referidas no n.º 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comuniquem, até trinta dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título. [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

4 - As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei. [Anterior n.º 3; Passou a n.º 4 pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

5 - O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas. [Anterior n.º 4; Passou a n.º 5 pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

6 - O disposto no n.º 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas colectivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas. [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

7 - Quem colaborar dolosamente na prática de infracção tributária é solidariamente responsável pelas multas e coimas aplicadas pela prática da infracção, independentemente da sua responsabilidade pela infracção, quando for o caso. [Anterior n.º 6; Passou a n.º 7 pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

8 - Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade. [Anterior n.º 7; Passou a n.º 8 pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]

– GRATIFICAÇÕES A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – ART. 24.º CIRC

– O art. 24.º do CIRC, refere que apesar de as gratificações a título de participação nos resultados serem consideradas

como variações patrimoniais negativas, “não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas relativas a membros dos órgãos sociais, a título de participação nos resultados, quando os beneficiários sejam titulares, de forma directa ou indirecta, do capital social da sociedade e as referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam, sendo a parte excedentária assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos”.

O Orçamento de Estado para 2001 (Lei 3-B/2001 de 4/4), alterou o art. 24.º do CIRC, com efeitos retroactivos a 1999, visando clarificar alguns aspectos:

- a) a limitação referida só se aplica aos elementos do órgão de administração;
- b) excluem-se da limitação referida, as gratificações atribuídas a membros do órgão de administração cuja participação, directa ou indirecta seja inferior a 1%;
- c) considera-se que existe participação indirecta, quando a participação seja detida por cônjuge e respectivos ascendentes ou descendentes até ao segundo grau.

– AJUDAS DE CUSTO E COMPENSAÇÃO POR DESLOCAÇÃO

– Regime aplicável até ao exercício de 2004 (inclusive)

– Não são dedutíveis para efeitos fiscais, “as despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, na proporção de 20%, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS, na esfera do respectivo beneficiário”.

A totalidade das mesmas despesas, não são dedutíveis para efeitos de IRC, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo, a não ser que tais despesas sejam objecto de tributação em IRS na esfera do respectivo beneficiário.

O exercício de 2004 é o último ano em que vigora este regime para as ajudas de custo em IRC.

– Regime aplicável a 2005 e seguintes:

O OE de 2005 (Lei n.º 55/2004 de 30/12), deu nova redacção à alínea f) do art. 42.º do CIRC, pelo que as ajudas de custo, a partir de 2005, passam a ter um novo regime de tributação.

Assim não são dedutíveis:

“f) As despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário; (Redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro - OE)”

Passam assim a ser dedutíveis na sua totalidade, sob certas condições. Contudo, a partir de 2005, passam a ser objecto de

tributação autónoma, nos termos do art. 81, n.º 9 do CIRC, nas seguintes condições:

“São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam.”

Ajudas de custo e deslocações em viatura própria

(Art. 42.º CIRC Lei n.º 55-B/2004, de 30/12) – 2005 e seguintes

1. Se por cada pagamento a entidade patronal, não possuir uma mapa através do qual seja possível controlar as deslocações e estadas a que se refere o pagamento, as despesas não são aceites como custo na sua totalidade, a não ser que sejam tributadas em IRS na esfera do beneficiário.
2. Requisitos do mapa de ajudas de custo e deslocações:
 - Ajudas de custo: locais, tempo de permanência, objectivo, etc..
 - Deslocações em viatura própria: identificação da viatura, do proprietário da viatura, quilómetros percorridos e itinerário.
3. Se forem facturadas a clientes, não é necessário tantas explicações e são aceites como custo fiscal.

Ajudas de custo e Deslocações em viatura própria

(Art. 81.º CIRC Tributação Autónoma) – 2005 e seguintes

- Se debitadas a clientes, não são objecto de tributação autónoma.
- Se constituem rendimento da categoria A na esfera do beneficiário, idem.
- Nos restantes casos, se dedutíveis, são objecto de tributação autónoma à taxa de 5%.
- No caso de o sujeito passivo apresentar prejuízos fiscais no ano a que respeitam as despesas, mesmo que não dedutíveis para efeitos de IRC, estas despesas são sujeitas a tributação autónoma à taxa de 5%.
- **CRÉDITO DE IMPOSTO POR DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

A Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, alterou este art. 85.º do CIRC, que tem actualmente a seguinte redacção.

- 1 - A dedução a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 83.º é apenas aplicável quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:
 - a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
 - b) Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos custos ou perdas directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção.
- 2 - Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

3 - (Revogado pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho)

Deixa assim de ser possível o reporte para a frente da dedução em caso de insuficiência de colecta.

- **ENVIO DE DECLARAÇÕES POR VIA ELECTRÓNICA** (www.dgci.min-financas.pt)

IRC

Mod. 22 – Envio por Internet

Informação Empresarial simplificada – sujeitos passivo IRC – Internet

- Sujeito passivo de IRS – Internet, somente quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte.

Aplicável aos exercícios económicos que se iniciem em 2006, bem como aos subsequentes.

(Portaria 208/2007 de 18/2)

- A informação a prestar, consta de Modelos oficiais, publicados através da Portaria n.º 8/2008 de 3/1, sendo referido que o modelo declarativo de IES agora aprovado ENTRA EM VIGOR EM 1 de Janeiro de 2008.

– IRS:

No que toca ao IRS, e de acordo com a Portaria n.º 1632/2007 de 31 de Dezembro, ficam obrigados ao envio da declaração Mod. 3 por via electrónica:

1. Os sujeitos passivos da categoria B, cujos rendimentos são determinados com base na contabilidade;
2. Os sujeitos passivos da categoria B, no regime simplificado, quando o montante líquido dos rendimentos seja superior a 10.000,00 € e não resulte da prática de actos isolados.

São em ambos os casos, obrigados a apresentar a Declaração Modelo 3 dos anos 2001 e seguintes por internet.

Para os restantes sujeitos passivos de IRS, o envio por internet é facultativo.

Se as declarações forem enviadas por internet, cada declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob condição de correcção de eventuais erros no prazo de 30 dias.

Findo este prazo, se não forem corrigidos os erros detectados, a declaração é considerada sem efeito.

Importa ainda referir, que o Dec. Lei n.º 17/2004 de 15 de Janeiro, regulamentado pela Port.ª n.º 51/2004 de 16/1, introduziu alterações quanto ao prazo de entrega do Anexo J, agora Mod. 10 de IRS, à declaração anual, procedendo à sua autonomização. Através da Portaria n.º 16-B/2008 de 9 de Janeiro, é aprovada a declaração Mod. 10 de IRS e respectivas instruções de preenchimento (comunicação de rendimentos e retenções), declaração esta a apresentar até 28 de Fevereiro de 2008.

Assim:

- Ficam obrigados ao envio, por transmissão electrónica de dados, da declaração Mod. 10:
 - todos os sujeitos passivos de IRC, ainda que isentos, subjectiva ou objectivamente;
 - sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos empresariais ou profissionais.

As pessoas singulares, que não tendo auferido rendimentos empresariais ou profissionais, estejam obrigados a cumprir esta obrigação declarativa poderão optar pelo envio através de Internet ou em suporte de papel.

– **IVA:**

No que toca ao IVA e a título meramente informativo, a declaração periódica deve ser enviada por transmissão electrónica de dados, nos seguintes prazos:

- a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a € 650.000 no ano civil anterior; [Redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]
- b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a €650.000 no ano civil anterior. [Redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro - OE]

– **RETENÇÕES NA FONTE-IRS-Art. 101.º – (rendimentos outras categorias)**

OBRIGATORIEDADE:

- ✎ Devedor dos rendimentos dispor ou ser obrigado a dispor de contabilidade organizada;
- e
- ✎ Beneficiário dos rendimentos, sujeito passivo de IRS, com ou sem contabilidade regularmente organizada.

TAXAS

- 15%** - Sobre Direitos de Propriedade Intelectual ou cat. E e F. Em 2003 e ss., também sobre algumas indemnizações e rendimentos de “obrigações de não concorrência” (Art. 9.º b) e c) do CIRS).
- 20%** - Sobre rendimentos especificamente referidos na lista mencionada no art. 151.º.
- 10%** - Nas restantes prestações de serviços por conta própria. (incluindo subsídios associados e actos isolados).

Não existe obrigação de retenção na fonte, no caso de:

- Mais Valias empresariais
- Indemnizações relacionadas com a redução, suspensão ou cessação de actividade
- Cessão temporária de exploração
- Subsídios relacionados com actividade comercial, industrial ou agrícola
- Actos isolados, nas mesmas circunstâncias.

RETENÇÃO DE IRS – LUCROS

DL n.º 192/2005 – 7/11

	Era de 15%
– Lucros e adiantamento por conta de lucros	A partir de 01/01/2006 é de 20%
– Resultados partilha – Rendimento de capitais	
– Rendimentos de associações em participação e assoc. à quota	
– Outros rendimentos de aplicação de capitais	
– Resgate de seguros – (DL 3 do Art. 5.º CIRS)	

RETENÇÕES NA FONTE

Circular 5/2001

A – Prestações de serviços elencadas expressamente no artigo 4.º CIRS

Exemplos:

- ✎ Transportes, Serviços Hoteleiros e Similares, Restaurantes, Cafés, Agências de Viagens, Empreiteiros de obras públicas ou Industrial de construção civil, ambos com alvará (certificado DL 61/99 de 02 de Março)



Não há retenção na fonte de IRS

Documentos a emitir (art. 115.º CIRS)

- ✎ Factura ou documento equivalente, com consequente emissão de recibo (modelo não oficial) no momento do recebimento ou colocação à disposição dos rendimentos.
- ✎ Contribuinte sem contabilidade organizada – factura e/ou recibo (modelo comercial).

B – Outras prestações de serviços (puras)

Exemplos:

- ✎ Prestações de serviços constantes da lista do IRS;
- ✎ Outras prestações de serviços não incluídas em (A), independentemente do sujeito passivo ter ou não empregados.

Retenção de IRS

- ✎ Taxa de 20% no acto do pagamento ou colocação à disposição (para as actividades especificamente mencionadas na Tabela referida no art. 151.º do CIRS).
- ✎ Taxa de 10% para as restantes prestações de serviços não mencionadas especificamente na Tabela.
- ✎ A retenção deve constar do recibo.

Documentos a emitir

- ✎ Emissão de recibo Modelo Oficial.
- ✎ Poderá ser concedida dispensa de emissão deste tipo de recibo.
 - ✎ Contribuintes com média elevada de prestação de serviços a consumidores finais (art. 39.º CIVA).

C – Prestações de Serviços com incorporação de bens

Exemplos:

- ✎ Reparações de automóveis e máquinas

Documentos a emitir

- ✎ Emissão de recibo Modelo não Oficial.
 - ✎ Factura comercial e respectivo recibo.
 - ✎ Venda a dinheiro
- Separação de valores facturados em bens e em prestação de serviços.

Retenção

- ✎ Deve constar do documento de quitação e incide sobre o valor da prestação de serviços.

D – Acto Isolado

Definição

- Consideram-se rendimentos provenientes de actos isolados, os que, não representando mais de 50% dos rendimentos do sujeito passivo, não resultem de uma prática previsível ou reiterada.

Retenção na fonte

- Actos previstos na Alínea *i*) n.º 2 do artigo 3.º do CIRC (prestação de serviços por conta própria ainda que conexas com actividades comerciais industriais, agrícolas, silvícola ou pecuária) »»» **Há lugar a Retenção na Fonte Taxa** a 20% ou 10%.
- Actos previstos na Alínea *h*) n.º 2 do artigo 3.º do CIRC (os provenientes da prática de actos isolados referentes a qualquer actividade de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária) »»» **Não há lugar a Retenção na Fonte.**

Documento a emitir

- Emissão de documento de quitação avulso, com a identificação fiscal dos intervenientes, a descrição da operação realizada, o valor em causa e a circunstância de se tratar de um acto isolado.
- Liquidação de IVA (art. 2.º n.º 1 *a*) e art. 42.º CIVA). (Entrega do IVA na Rep. de Finanças até ao último dia do mês seguinte).

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DO ACRÉSCIMO OU ESPECIALIZAÇÃO DOS EXERCÍCIOS PARA OS SUJEITOS PASSIVOS DE I.R.S.: ART. 3.º N.º 6

- Sujeitos passivos com rendimento apurado com base na contabilidade:
 - Aplica-se o disposto no art. 18.º do CIRC. (princípio da especialização dos exercícios).
- Sujeitos passivos de IRS – Regime Simplificado:
 - Os rendimentos ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se torna obrigatória, para efeitos de I.V.A., a emissão de factura ou documento equivalente.

IRS – CÁLCULO DAS MAIS-VALIAS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS (N.º 9 do Art. 31.º)

Para cálculo das mais-valias empresariais e profissionais (cat. B), são, no Regime Simplificado de I.R.S., consideradas as quotas mínimas de amortização.

No caso de apuramento do Lucro Tributável com base na contabilidade as amortizações são as praticadas nos termos do Decreto Regulamentar n.º 2/90, tendo como amortização mínima, para cálculo da mais valia, a quota mínima de amortização.

– TRANSPARÊNCIA FISCAL – (Art. 6.º e 12.º CIRC)

Sociedades de profissionais (unipessoal ou plural):

- Constituída para o exercício de actividade prevista na tabela referida no art. 151.º do CIRS.
- Na qual todos os sócios sejam pessoas singulares e profissionais dessa actividade.
(natureza interpretativa) – O. E./2002

As sociedades e outras entidades sujeitas a transparência fiscal, não são tributadas em IRC, mas são sempre objecto das tributações autónomas.

- Os custos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, nas sociedades de profissionais, são considerados na totalidade, na medida da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos.
- Têm tributação autónoma nos termos do art. 81.º do CIRC.
- Nas sociedades de profissionais o n.º de viaturas ligeiras ou mistas é limitado a uma viatura por sócio, e por trabalhador quando seja comprovada a indispensabilidade do seu uso (Portaria 1041/2001 de 28/8).
- Compete ao sujeito passivo excluir da consideração como custo para efeitos fiscais, as verbas que excedam os limites fixados.
- Aplica-se o D.R. 2/90; a filosofia da circular 24/91 ao ALD e a D.C. n.º 25.

– ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS – IRC (Art. 42.º do CIRC)

- O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;
- As importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;
- Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar;
- As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;
- As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
- As despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;
- Os encargos não devidamente documentados;
- As importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das reintegrações dessas viaturas que, nos termos das alíneas *c*) e *e*) do artigo 33.º, não sejam aceites como custo;

- As despesas com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;
- Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante. Actualmente a taxa máxima é a taxa Euribor a 12 meses acrescida de um “SPREAD” de 1,5% (Port.184/2002 de 4/3).
- A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor. [Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - OE]
- A Direcção-Geral dos Impostos deve disponibilizar a informação relativa aos sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente.

– TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS – 2008 (Art. 81.º CIRC)

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS - IRC

Pagamentos a off-shores

2008 – 35%, sendo de 55% no caso de SP que não exerçam a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, salvo se o SP puder provar que as despesas correspondem a operações reais e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. Havendo tributação autónoma não são dedutíveis.

Despesas de representação – são custo fiscal.

2007 – taxa de 5%. Não aplicável ao Reg. Simpl.

2008 – taxa de 10%. Idem.

MEDIDAS FISCAIS ANTICÍCLICAS

Tributações Autónomas

Artigo 81.º do CIRC

- Os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistos, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, passam a estar sujeitos a uma tributação autónoma de 10%, a partir do exercício de 2008, inclusive;
- Estão excluídos da incidência desta tributação autónoma os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica.

MEDIDAS FISCAIS ANTICÍCLICAS

Tributações Autónomas

Artigo 81.º do CIRC

- Para os encargos dedutíveis, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO (índice 2) sejam inferiores a 120 g/Km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/Km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade, mantém-se a taxa de tributação autónoma de 5%;
- Os valores de emissão de CO (índice 2) podem ser consultados no site: http://www.dgv.pt/veiculos/guia_pesquisa.asp

MEDIDAS FISCAIS ANTICÍCLICAS

Tributações Autónomas

Artigo 81.º do CIRC

- Para os mesmos encargos dedutíveis, é agravada para 20%, a partir de 2008, inclusive a taxa de incidência sobre os respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistos cujo custo de aquisição seja superior a €40.000,00, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.

MEDIDAS FISCAIS ANTICÍCLICAS

Tributações Autónomas

- É criada uma nova tributação autónoma para empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados;
- Assim, a diferença positiva entre a margem bruta de produção determinada com base na aplicação dos métodos FIFO ou do custo médio ponderado no custeio das matérias-primas consumidas e a determinada com base na aplicação do método de custeio, adoptado na contabilidade está sujeita a uma tributação autónoma em IRC, à taxa de 25%;
- Aplicável ao exercício de 2008 e seguintes.

TAXAS DE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

Ajudas de custo e deslocações em viatura própria

- à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário,
- bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam (artigo 81, n.º 9).

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

■ Não são aplicáveis ao Reg. Simplificado:

- Despesas de representação;
- Despesas com viat. lig. de passag. ou mista, motos e motocicletas;
- Encargos com ajudas de custo e deslocações em viatura própria.

– TAXAS DE IRC

TAXAS DE IRC APLICÁVEIS A 2008

■ TAXA GERAL (ART. 80.º)

■ 1 – A taxa geral do IRC é de 25%.

■ Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado previsto no artigo 53.º, a taxa aplicável é de 20%.

■ INTERIORIDADE (ART. 43.º - EBF)

- a) É reduzida a 15% a taxa de IRC, prevista no n.º 1 do artigo 80.º do respectivo Código, para as entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias;
- b) No caso de instalação de novas entidades, cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias, a taxa referida no número anterior é reduzida a 10% durante os primeiros cinco exercícios de actividade.

OE 2009 – TAXAS P/ IRC 2009

Taxas do IRC

Artigo 80.º do CIRC

- É criado um novo escalão de taxa do IRC que se traduz na aplicação de uma taxa de 12,5 aos primeiros **€12.500,00** de matéria colectável:

Matéria Colectável (em euros)	Taxas (em percentagens)
Até 12.500	12,5
Superior a 12.500	25,0

OE 2009 – IRC

Taxas do IRC

Artigo 80.º do CIRC

- O quantitativo da matéria colectável, quando superior a €12.500,00, é dividido em duas partes:
 - uma, igual ao limite do 1.º escalão, à qual se aplica a taxa correspondente;
 - outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa do escalão superior;
- Ou seja, se por exemplo: $MC = €20.000,00$, será aplicada a taxa de 12,5% aos primeiros €12.500,00 e a taxa de 25% aos restantes €7.500,00.

OE 2009 – IRC

Taxas do IRC

Artigo 80.º do CIRC

- *Exemplo 1* (comparação de colecta de IRC 2008/2009):
 - Sujeito passivo com matéria colectável de €10.000,00;
 - Colecta em 2008: €10.000,00 X 25% = €2.500,00;
 - Colecta em 2009: €10.000,00 X 12,5% = €1.250,00;
 - Diferença = – €1.250,00.

OE 2009 – IRC

Taxas do IRC

Artigo 80.º do CIRC

- *Exemplo 2* (comparação de colecta de IRC 2008/2009):
 - Sujeito passivo com matéria colectável de €20.000,00;
 - Colecta em 2008: €20.000,00 X 25% = €5.000,00;
 - Colecta em 2009: €12.500,00 X 12,5% = €1.562,50 + €7.500,00 X 25% = €1.875,00 → colecta total = €3.437,50;
 - Diferença = – €1.562,50, ou seja, para valores de matéria colectável superiores a €12.500,00 a colecta diminui sempre neste montante.

OE 2009 – IRC

Taxas do IRC na RA da Madeira

Artigo 80.º do CIRC

- Face ao aprovado no Orçamento da Região Autónoma da Madeira para 2009 (Decreto Legislativo Regional n.º 45/2008/M, de 31 de Dezembro), no exercício de 2009 e seguintes, as taxas do IRC aplicáveis aos rendimentos imputáveis à Região, determinados nos termos do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, são:
 - **10%** aos primeiros **€12.500,00** de matéria colectável, e
 - **20%** ao valor de matéria colectável superior a **€12.500,00**.

OE 2009 – IRC

Taxas do IRC na RA dos Açores

Artigo 80.º do CIRC

- No caso da Região Autónoma dos Açores é aplicável o disposto no Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro, pelo que no exercício de 2009 e seguintes, as taxas do IRC aplicáveis aos rendimentos imputáveis à Região, determinados nos termos referidos neste diploma, são:
 - **8,75%** aos primeiros **€12.500,00** de matéria colectável, e
 - **17,5%** ao valor de matéria colectável superior a **€12.500,00**.

– **DESVALORIZAÇÕES EXCEPCIONAIS DE ELEMENTOS DO ACTIVO IMOBILIZADO (ART. 10.º DR N.º 2/90 – ACTUALIZADO PELO DL 211/05 – 7/12)**

- 1) Desvalorização excepcional provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, nomeadamente, provocadas por desastres, fenómenos naturais e inovações técnicas excepcionais rápidas.
- Podem ser aceites como custo ou perda do exercício em que aquelas ocorrem, em valores superiores à quota de amortização normal.
- 2) No caso de o exercício em que se verificar a desvalorização excepcional, não coincidir com o exercício em que se efectua o abate dos bens, o sujeito passivo deve requerer a aceitação da DGCI, mediante exposição fundamentada até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte, acompanhado de documentação comprovativa.
- 3) Se os factos que determinam as desvalorizações excepcionais e o abate físico, desmantelamento, abono ou imobilização ocorram no mesmo exercício o valor líquido fiscal dos bens pode ser aceite como custo ou perda do exercício.

No ano em que se verificar o abate do bem (abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização é necessário, que:

- seja comprovado o facto, através de auto respectivo, assinado por 2 testemunhas e identificados os factos que conduziram à desvalorização excepcional.
- O auto seja acompanhado de relação dos bens do imobilizado corpóreo em causa contendo a descrição, o ano e valor de aquisição, bem como o valor contabilístico e o valor líquido fiscal.
- *Seja comunicado ao serviço de finanças da área do local onde os bens se encontram, com a antecedência mínima de 15 dias, a data e a hora do abate, o local e o valor líquido fiscal dos bens.*
- **Toda esta documentação deve integrar o dossiê fiscal**

– **REMUNERAÇÃO CONVENCIONAL DO CAPITAL SOCIAL-APLICÁVEL DE 2008 A 2012.**

A Lei n.º 67-A/2007 (OE de 2008) de 31 de Dezembro, criou um incentivo específico, denominado de “Remuneração convencional do capital social”, de que se traduz no seguinte:

Artigo 81.º

Remuneração convencional do capital social

- 1- Na determinação do lucro tributável do IRC, pode ser deduzida uma importância correspondente à remuneração convencional do capital social, calculada mediante a aplicação da taxa de 3% ao montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social, desde que:
 - a) A sociedade beneficiária seja qualificada como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro;
 - b) Os sócios que participem na constituição da sociedade ou no aumento do capital social sejam exclusivamente pessoas singulares, sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;

c) O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos.

2- A dedução a que se refere o número anterior:

- a) Aplica-se exclusivamente às entradas, no âmbito de constituição de sociedades ou de aumento do capital social, que ocorram nos anos de 2008 a 2010;
- b) É efectuada no apuramento do lucro tributável, relativo ao período de tributação em que ocorram as mencionadas entradas e nos dois períodos seguintes.

3- O benefício fiscal previsto no presente artigo é cumulável unicamente com os benefícios relativos à interioridade, desde que globalmente não ultrapassem €200.000 por entidade beneficiária, durante um período de três anos, de acordo com as regras comunitárias aplicáveis aos auxílios de minimis, definidas no Regulamento (CE) n.º 1998/2006, da Comissão, de 15 de Dezembro.

1.2 - Alguns Aspectos Contabilísticos

É de toda a conveniência a leitura das Directrizes Contabilísticas da Comissão de Normalização Contabilística n.ºs 14 e 20, respectivamente, sobre a Demonstração de Fluxos de Caixa e sobre a Demonstração de Resultados por Funções. A elaboração destas demonstrações financeiras, é obrigatória nos termos do POC nas seguintes condições:

- a elaboração da demonstração de resultados por funções e da demonstração de fluxos de caixa, existe obrigação para as entidades a quem seja aplicável o POC, a partir do segundo ano seguinte àquele em que se ultrapassar dois dos três limites referidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais. A título de exemplo, se no ano de 2006 forem ultrapassados dois dos três limites referidos, a obrigação existe a partir do exercício de 2008, inclusive.

A Directriz técnica n.º 700 da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, sobre “Certificação Legal das Contas” refere no seu parágrafo 8.º que “de uma forma geral, o revisor/auditor expressa a sua opinião sobre um conjunto completo de demonstrações financeiras”, tendo a Comissão de Normalização Contabilística esclarecido¹ que um conjunto completo de demonstrações financeiras integra os seguintes documentos:

- Balanço, isto é, a demonstração da posição financeira;
- Demonstração do desempenho ou dos resultados, por natureza e por funções;
- Demonstração dos fluxos de caixa; e
- Notas anexas às demonstrações anteriores.

Durante o ano de 1998, a Comissão de Normalização Contabilística aprovou as seguintes Directrizes Contabilísticas:

- N.º 22 – “Transacções sujeitas a impostos especiais sobre o consumo”;
- N.º 23 – “Relações entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica”;
- N.º 24 – “Empreendimentos Conjuntos”;
- N.º 25 – “Locações”;
- Aditamento à Directriz Contabilística n.º 21 – Contabilização dos efeitos da introdução do EURO – Redenominação do Capital Social.

¹ Ofício n.º 67/97 de 10/9/97 dirigido à Comissão Técnica das Normas da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas.

No ano de 1999, a Comissão de Normalização Contabilística aprovou a Directriz n.º 26, sobre o “Rédito”.

No ano de 2001 a Comissão de Normalização Contabilística aprovou a Directriz Contabilística n.º 27 sobre

“Relato por segmentos” e a D.C. n.º 28 sobre Impostos sobre os lucros.

A directriz contabilística n.º 28, aplica-se aos exercícios que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2003 e foi publicada na 2.ª série do Diário da República de 10 de Janeiro de 2003.

Em 2002 a Comissão de Normalização Contabilística aprovou a D.C. N.º 29 – Matérias ambientais, que se aplicaria aos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2003. Dado que só foi homologada em 25 de Junho de 2004 e publicada no Diário da República em 18 de Abril de 2005, foi por despacho do SEAF, n.º 1339/2006, de 19 de Janeiro, determinado que esta Directriz se aplica aos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2006.

Mas, antes de entrar propriamente nas áreas sobre as quais incide o trabalho que nos propomos abordar importa analisar muito sucintamente, (porque entendemos que nunca é demais), alguns aspectos relacionados com o POC.

Vejamos então:

1 – Balanço

- Constata-se a existência de dois modelos de Balanços, podendo o modelo menos desenvolvido, ser apresentado por empresários individuais, EIRL, sociedades por quotas, anónimas e cooperativas, que à data de encerramento das contas, não tenham ultrapassado durante dois anos consecutivos, dois dos três limites referidos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais.
- Deixa de ser obrigatória a elaboração de demonstrações financeiras mais desenvolvidas se durante dois anos consecutivos deixarem de observar-se dois dos três parâmetros referidos.
- Os prédios de rendimento deixam de figurar no Imobilizado Corpóreo, visto serem classificados como Investimentos Financeiros.
- Relativamente aos adiantamentos, atende-se a sua natureza monetária e não monetária e também ao seu destino. Daqui resulta que, por exemplo, os adiantamentos por conta de compras, em relação aos quais haja preços previamente fixados, sejam classificados em conta de existências (conta 37-Adiantamentos por conta de compras).
- A inclusão no Balanço das quantias correspondentes ao exercício anterior, vem contribuir para melhorar a informação proporcionada.
- Os saldos credores de depósitos à ordem são inscritos como passivo, com o título “Dívidas a Instituições de Crédito”. Os saldos devedores de fornecedores são inscritos no activo com o título de “Outros Devedores”. Os saldos credores de clientes são inscritos no passivo sob o título de “Outros Credores”.
- Deve ser observado o princípio da não compensação de saldos.
- Trata-se de demonstração financeira de elaboração obrigatória.

2 – Demonstração de resultados por naturezas

- Constata-se também a existência de dois modelos de Demonstração de Resultados, sendo-lhes aplicável o que foi referido a propósito do “Balanço”.
- Esta demonstração financeira inclui também as quantias, correspondentes ao exercício anterior.
- O Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas passou a ser decomposto somente no Anexo (nota 41).
- A variação de Produção passou também a ser demonstrada no Anexo (nota 42).
- O modelo adoptado tem a seguinte estrutura básica:

CUSTOS E PERDAS		PROVEITOS E GANHOS	
Resultados financeiros = D - C			
Custos e perdas operacionais 61 a 67	A	Proveitos e ganhos operacionais 71 a 76	B ₁
Custos e perdas financeiros 68	C	Variação da produção	B ₂ B
Custos e perdas extraordinários 69	E	Proveitos e ganhos financeiros 78	D
Imposto sobre o rend. do exercício 86	G	Proveitos e ganhos extraordinários 79	F
Resultado líquido do exercício 88			

Resumo:

Resultados Operacionais:	B) - A)
Resultados Financeiros:	D) - C)
Resultados Correntes:	(B + D) - (A + C)
Resultados Antes de Impostos:	(B + D + F) - (A + C + E)
Resultados Líquidos:	(B + D + F) - (A + C + E + G)

RESULTADOS	CORRENTES (conta 83)	OPERACIONAIS (conta 81)
		FINANCEIROS (conta 82)
	EXTRAORDINÁRIOS (conta 84)	

- Trata-se de demonstração financeira de elaboração obrigatória.

3 – Demonstração de resultados por funções

Embora de elaboração não obrigatória, para as pequenas empresas, sempre que a empresa tenha possibilidade de obter os dados necessários, existe toda a conveniência na sua elaboração, dado que se trata de um instrumento de gestão bastante útil.

O Dec. Lei n.º 79/2003 de 23 de Abril², veio tornar obrigatória:

- a adopção do sistema de inventário permanente na contabilização das existências,
- a elaboração da demonstração de resultados por funções,
- a elaboração da demonstração de fluxos de caixa,
- a realização de contagens físicas com vista ao inventário das existências.

² Este normativo que alterou o Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2 e o Plano Oficial de Contabilidade, eliminou do POC a obrigatoriedade da elaboração da demonstração de origem e aplicação de fundos.

Se bem que o balanço, a demonstração de resultados por naturezas e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados são de elaboração obrigatória para as entidades às quais é obrigatória a aplicação do POC, a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de resultados por funções não é de obrigação automática.

Em relação às três demonstrações financeiras sempre obrigatórias, é importante ainda referir a existência de peças mais desenvolvidas e peças sintéticas ou menos desenvolvidas.

Assim, uma entidade só fica obrigada, num determinado exercício, à elaboração de balanço analítico, demonstração de resultados analítica e anexo ao balanço e à demonstração de resultados mais desenvolvido, se nos dois anos anteriores ultrapassou dois dos três parâmetros referidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais.³

Deixa de ser obrigada à elaboração dessas peças desenvolvidas a partir do exercício seguinte àquele em que, após dois exercícios consecutivos não ultrapassou dois dos três limites referidos.

Quanto à elaboração da demonstração de resultados por funções e da demonstração de fluxos de caixa, existe obrigação para as entidades a quem seja aplicável o POC, a partir do segundo ano seguinte àquele em que se ultrapassar dois dos três limites referidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais. A título de exemplo, se no ano de 2006 forem ultrapassados dois dos três limites referidos, a obrigação existe a partir do exercício de 2008, inclusive.

Enquanto, que para a obrigação de elaboração da demonstração de resultados por funções, ela pode existir já em 2003, se em 2001 os referidos limites forem ultrapassados, o mesmo não se passa com a obrigação da demonstração dos fluxos de caixa. Por força do art. 5.º do Dec. Lei n.º 79/2003, a obrigação de elaborar a demonstração de fluxos de caixa aplica-se aos exercícios que se iniciarem em, ou após 1 de

Janeiro de 2003, devendo para as entidades existentes o período de dispensa ser contado a partir daquela data. Portanto, para as entidades existentes, só em 2005 existirá, se for caso disso, a obrigação de elaboração da demonstração de fluxos de caixa.

As regras de obrigação da adopção do sistema de inventário permanente são idênticas às referidas. Isto é, a sua obrigação existe, se num ano forem ultrapassados dois de três limites do art. 262.º do código das sociedades comerciais, somente a partir do segundo ano seguinte. A título de exemplo, se em 2001, os referidos limites foram ultrapassados, já em 2003 era obrigatória a contabilização das existências pelo sistema de inventário permanente.

Quanto às situações em que deixam de ser obrigatórias as exigências do Dec. Lei n.º 79/2003, importa referir o seguinte:

- uma vez obrigatória a adopção do sistema de inventário permanente, a obrigação cessa sempre que durante três anos consecutivos deixem de observar-se dois dos três parâmetros referidos. A obrigação cessa a partir do ano seguinte ao termo daquele período;
- A obrigação de inventariação física das existências, é uma obrigação permanente;
- Em relação à demonstração de resultados por funções e à demonstração de fluxos de caixa, parece-me que uma vez caídos na obrigação, não mais se poderá sair dela. Isto é que o que depreende do citado normativo, que apenas estabelece regras para o abandono da obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente.

A demonstração dos resultados por funções passa a fazer parte do POC, e os conceitos subjacentes à sua elaboração são os constantes da Directriz Contabilística n.º 20.

A demonstração dos resultados por funções, passa a ter a seguinte estrutura.

Demonstração dos Resultados por Funções

	Exercícios	
	N	N - 1
Vendas e prestações de serviços	X	X
Custos das vendas e das prestações de serviços	-X	-X
Resultados Brutos	+/-X	+/-X
Outros proveitos e ganhos operacionais	X	X
Custos de distribuição	-X	-X
Custos administrativos	-X	-X
Outros custos e perdas operacionais	-X	-X
Resultados Operacionais	+/-X	+/-X
Custo líquido de financiamento	-X	-X
Ganhos (perdas) em filiais e associadas	+/-X	+/-X
Ganhos (perdas) em outros investimentos	+/-X	+/-X
Resultados Correntes	+/-X	+/-X
Impostos sobre os resultados correntes.....	-X	-X
Resultados Correntes após Impostos	+/-X	+/-X
Resultados extraordinários.....	+/-X	+/-X
Impostos sobre os resultados extraordinários	-X	-X
Resultados Líquidos	+/-X	+/-X
Resultados por acção	+/-X	+/-X

³ Estes parâmetros são: Total do balanço: 1.500.000 euros ; Total de vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

4 – O anexo

“As contas anuais compreendem o Balanço, a conta de Ganhos e Perdas e o Anexo. Estes documentos formam um todo” – Art. 2.º da 4.ª Directiva da CEE.

O anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados é uma demonstração financeira, que é elaborada com o objectivo de complementar a informação financeira fornecida pelo Balanço e pela Demonstração de Resultados, e que não é possível fornecer através destas duas peças finais.

Abrange um conjunto de informações que se destinam, umas a desenvolver e comentar quantias incluídas no Balanço e na Demonstração de Resultados, e outras a divulgar situações que, não tendo expressão no Balanço e na Demonstração de Resultados, são úteis para o leitor das contas, pois influenciam ou podem influenciar a posição financeira da empresa e consequentemente as decisões dos utentes das demonstrações financeiras em relação à empresa.

Trata-se demonstração de elaboração sempre obrigatória.

Constata-se também a existência de dois modelos de Anexo, sendo-lhes aplicável o que foi referido a propósito do “Balanço”.

5 – Demonstração da origem e aplicação de fundos

Esta demonstração financeira deixou de ser obrigatória. Por força do Dec. Lei n.º 79/2003 de 23/4, deixou de fazer parte do POC.

6 – Acréscimos e diferimentos

“Especial cuidado mereceu da CNC o tratamento das situações que dificultam uma correcta determinação dos resultados no final de cada período contabilístico, criando para o efeito uma única conta que as enquadrasse”. – POC n.º 2.8 – Considerações Técnicas.

A conta “27 Acréscimos e diferimentos” destina-se a permitir o registo dos custos e dos proveitos nos exercícios a que respeitam. Trata-se da conta fundamental no que respeita à observância do Princípio Contabilístico do Acréscimo.

7 - Provisões

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

O montante das provisões não pode ultrapassar as necessidades.

As provisões não podem ter por objecto corrigir os valores do activo”.

8 – Demonstração de fluxos de caixa

Passou a ser demonstração financeira prevista no POC, sendo obrigatória a sua elaboração nas condições definidas para a demonstração de resultados por funções. É sempre de elaboração obrigatória no caso de empresas cotadas na Bolsa.

O modelo e os conceitos adoptados na preparação desta demonstração financeira são os constantes de regulamentação contabilística específica, incluindo a directriz contabilística n.º 14. Estão previstos dois modelos que visam a determinação dos fluxos de caixa operacionais (o método directo e o método indirecto).

9 – Ajustamentos de valores do activo

As provisões relacionadas com reduções de activos, passam a designar-se de “Ajustamentos de valores de activo.”

De acordo com o POC, alterado pelo Dec. Lei n.º 35/2005 de 17/2, “A estrita aplicação do princípio da prudência leva a que sejam reconhecidas as diferenças entre as quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preço de mercado, se inferior àquele. Entre as alternativas de redução directa na respectiva conta de activos e o reconhecimento indirecto daquela redução, entende dever-se optar por este último formato que traduz uma quase ausência de ruptura face aos procedimentos que têm vindo a ser seguidos em Portugal”.

2 – A IMAGEM VERDADEIRA E APROPRIADA

“As contas anuais devem dar uma imagem verdadeira e apropriada do património, da situação financeira, bem como dos resultados da sociedade” – Art. 2.º, n.º 3 da 4.ª Directiva da CEE.

A imagem verdadeira e apropriada das Demonstrações Financeiras, é conseguida, desde que na sua elaboração sejam observados determinados conceitos, princípios e normas contabilísticas e que tenham determinadas características qualitativas que vão permitir que a informação financeira por elas fornecida seja compreensível pelos seus utentes, nomeadamente:

- Relevância
- Fiabilidade
- Comparabilidade

A **RELEVÂNCIA** é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utentes, ao ajudá-los a avaliar o passado, o presente e o futuro da empresa, ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações.

A **FIABILIDADE** é a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios, ao mostrar apropriadamente o que tem por finalidade apresentar (associada ao princípio da substância sobre a forma).

A **COMPARABILIDADE** é conseguida através de políticas contabilísticas aplicadas de uma forma consistente (ligada ao princípio da consistência ou da uniformidade).

Com o objectivo de obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa, o POC indica a observância dos seguintes princípios:

a) Da continuidade

Considera-se que a empresa opera continuamente, com duração ilimitada. Desta forma, entende-se que a empresa não tem intenção nem necessidade de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente o volume das suas operações.

b) Da consistência

Considera-se que a empresa não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo (nota 1).

c) Da especialização (ou do acréscimo)

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

d) Do custo histórico

Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de

aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais, quer em unidades monetárias constantes. (Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro)

e) Da prudência

Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso.

Devem também ser reconhecidas todas as responsabilidades incorridas no período em causa ou num período anterior, mesmo que tais responsabilidades apenas se tornem patentes entre a data a que se reporta o balanço e a data em que este é elaborado. (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro)

f) Da substância sobre a forma

As operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal.

g) Da materialidade

As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.

Vejamos alguns aspectos mais importantes desta alteração introduzida no POC, pelo Dec. Lei n.º 35/2005 de 17/2:

– **Provisões**

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

O montante das provisões não pode ultrapassar as necessidades.

As provisões não podem ter por objecto corrigir os valores do activo”.

(Ponto 2.9. POC)

– **Provisões são passivos: – Conta 29-Provisões**

- 29 – Provisões
- 29.1 – Pensões
- 29.2 – Impostos
- 29.3 – Processos judiciais em curso
- 29.4 – Acidentes de trabalho e doenças profissionais
- 29.5 – Garantias a clientes
-
- 29.8 – Outras provisões

– **Ajustamentos**

- Ligados à reafirmação do Princípio da Prudência.
- Resultam do reconhecimento das diferenças entre as quantias registadas a custo histórico e as quantias decorrentes da avaliação a preço de mercado, se inferior àquele.
- Reconhecimento indirecto, e não por redução directa na conta do activo.

Vejamos:

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

Lançamentos - Ajustamentos

(Antes e depois de 01-01-2005)

<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para aplicações de tesouraria</i> Constituição/reforço 684 – Provisões p/ aplicações financeiras a 19 – Provisões p/ aplicações financeiras 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Ajustamentos de aplicações de tesouraria.</i> Constituição/reforço 684 – Ajustamentos aplicações financeiras a 19 – Ajustamentos aplicações financeiras
<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para aplicações de tesouraria.</i> Anulação/redução 19 – Provisões p/ aplicações tesouraria a 7962 – Redução de provisões 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Ajustamentos de aplicações de tesouraria.</i> Anulação/redução 19 – Ajustamentos aplicações tesouraria a 7962 – Reversão ajustamentos aplicações tesouraria
<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para cobranças duvidosas</i> Constituição/reforço 671 – Provisões p/ cobranças duvidosas a 28 – Provisões p/ cobranças duvidosas 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Ajustamentos de dívidas a receber</i> Constituição/reforço 666 – Ajustamentos dívidas a receber a 28 – Ajustamentos dívidas a receber
<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para cobranças duvidosas</i> Anulação/redução 28 – Provisões p/ cobranças duvidosas a 7962 – Redução de provisões 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para cobranças duvidosas</i> Anulação/redução 28 – Provisões p/ cobranças duvidosas a 7722 – Reversões ajustamentos dívidas a receber

<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para depreciação de existências</i> Constituição / reforço 673 – Provisões p/ depreciação de existências a 39 – Redução de provisões 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Ajustamentos de existências</i> Constituição/reforço 667 – Ajustamentos existências a 39 – Ajustamentos existências
<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para depreciação de existências</i> Anulação/redução 39 – Provisões p/ depreciação de existências a 7962 – Redução de provisões 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Ajustamentos de existências</i> Anulação/redução 39 – Ajustamentos existências a 7723 – Ajustamentos existências
<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para Investimentos financeiros</i> Constituição/reforço 684 – Provisões p/ investimentos financeiros a 49 – Provisões p/ investimentos financeiros 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Ajustamentos de Investimentos financeiros</i> Constituição/reforço 684 – Ajustamentos aplicações financeiras a 49 – Ajustamentos investimentos financeiros
<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para Investimentos financeiros</i> Anulação/redução 49 – Provisões p/ investimentos financeiros a 7962 – Redução de provisões 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Ajustamentos de Investimentos financeiros</i> Anulação/redução 49 – Ajustamentos aplicações financeiras a 7882 – Reversões ajustamentos investimentos financeiros
	<ul style="list-style-type: none"> • No caso de partes de capital em empresas filiais a associadas Constituição/reforço Anulação/redução 55.4 – Depreciação 55.4 – Depreciação a 49.1 – Partes de Capital a 49.1 – Partes de Capital
<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para riscos e encargos</i> Constituição/reforço 672 – Provisões p/ outros riscos e encargos a 29 – Provisões p/ outros riscos e encargos 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões</i> Constituição/reforço 672 – Provisões a 29 – Provisões
<ul style="list-style-type: none"> • Até 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões para riscos e encargos</i> Anulação/redução 29 – Provisões p/ outros riscos e encargos a 7962 – Redução de provisões 	<ul style="list-style-type: none"> • Após 1 de Janeiro de 2005 <i>Provisões</i> Anulação/redução 29 – Provisões a 7962 – Redução de provisões

Princípio da Prudência

Melhor Compreensão

- Para efeito da observância do princípio da prudência:
 - Devem ser reconhecidas todas as responsabilidades incorridas no exercício financeiro em causa ou num exercício anterior, ainda que tais responsabilidades apenas se tornem patentes entre a data a que se reporta o balanço e à data em que é elaborado.
 - Igualmente, devem ser tidas em conta todas as responsabilidades previsíveis e perdas pontuais incorridas no exercício financeiro em causa, ainda que tais responsabilidades ou perdas se tornem patentes entre a data a que se reporta o balanço e a data em que é elaborado.
- (Do art. 3.º do D. L. 35/2005)

Comparativos 2005/2004

(Interpretação Técnica n.º 3 da CNC)

1. Informação financeira de anos anteriores deve ser reexpressa de acordo com as novas contas do POC.
2. Referir na nota 2 do Anexo:

“As quantias relativas ao ano de 2004 (comparativo) incluídas nas presentes demonstrações financeiras estão apresentadas em conformidade com o modelo resultante das alterações introduzidas ao POC pelo Decreto Lei n.º 35/2005 de 17/2”.
3. Se as diferenças resultantes da reexpressão forem materialmente relevantes devem ser objecto de explicação pormenorizado na nota 2 do Anexo.

• Designação até 31/12/2004	• Designação até 31/12/2004
<p>19 - Provisões p/ Aplicações de tesouraria 28 - Provisões p/ cobranças duvidosas 29 - Provisões p/ riscos e encargos 29.8 - Outros riscos e encargos 39 - Provisões p/ depreciação de existências 49 - Provisões p/ investimentos financeiros 66. - Amortizações do exercício 66.2. - Imobilizado corpóreo 66.3 - Imobilizado incorpóreo</p>	<p>19 - Ajustamentos p/ Aplicações de tesouraria 28 - Ajustamentos de dívidas a receber 29 - Provisões 29.8 - Outros provisões 39 - Ajustamentos de existências 49 - Ajustamentos de investimentos financeiros 66. - Amortizações e ajustamentos do exercício 66.2. - Amortizações imobilizado corpóreo 66.3 - Amortizações imobilizado incorpóreo 666. - Ajustamentos de dívidas a receber 666.1 - Dívidas de clientes 666.2 - Outras dívidas de terceiros 66.7. - Ajustamentos de Existência 66.72 - Mercadorias 66.73 - Produtos Acabados e Intermédios 66.74 - Subprodutos, desp., resíduos e refugos 66.75 - Produtos e Trabalhos em curso 66.76 - Matérias-primas, subsidiárias e de consumo 67.2 - Provisões 67.28 - Outras provisões</p>
<p>67.2 - Para riscos e encargos 67.28 - Outros riscos e encargos 67.1. - Para cobrança duvidosa (eliminado) 67.3. - Para depreciação de existências (eliminado) 68.4. - Provisões p/ Aplicações financeiras 69.6. - Aumento de Amortizações e Provisões 69.61 - Eliminada 69.62 - Eliminada</p>	<p>68.4. - Ajustamentos de aplicações financeiras 69.6. - Aumento de amortizações</p>
<p>788 - Outros Proveitos e ganhos financeiros</p>	<p>77. - Reversão de ajustamentos e amortizações 77.1 - Reversão de amortizações 77.2 - Reversão de ajustamentos 788 - Reversão e outros Proveitos e ganhos financeiros</p>
<p>796 - Redução de amortizações e provisões 79.61 - Eliminada 79.62 - Eliminada</p>	<p>7881 - Reversão de ajust. de aplicações financeiras 7882 - Reversão de ajust. de aplicações financeiras 796 - Redução de provisões</p>

O Dec-Lei n.º 35/2005, regula também a aplicação das Normas internacionais de contabilidade e das normas internacionais de relato financeiro como referenciais contabilísticos em Portugal.

Assim, e de forma muito sucinta:

- 1) As entidades cujos valores estejam admitidos à cotação num mercado regulamentado de qualquer Estado-membro, devem:
 - elaborar as suas contas consolidadas de acordo com as NIC e NIRF (NIC - Normas Internacionais de Contabilidade e NIRF-Normas internacionais de relato financeiro), a partir do exercício que se inicie em 2005.

Estas entidades ficam dispensadas da aplicação das normas do POC na elaboração das contas consolidadas.
- 2) As entidades obrigadas à consolidação de contas por força do POC, mas cujos valores não estejam admitidos à cotação em mercado regulamentado, podem:
 - elaborar as suas contas consolidadas de acordo com as NIC e NIRF (NIC - Normas Internacionais de Contabilidade e NIRF-Normas internacionais de relato financeiro), a partir do exercício que se inicie em 2005.

Ficam dispensadas da aplicação das normas do POC nas contas consolidadas, desde que as demonstrações financeiras consolidadas sejam objecto de Certificação legal das contas.

- 3) As entidades obrigadas à aplicação do POC e incluídas no perímetro de consolidação, em ambas as situações atrás referidas, podem:
 - elaborar as suas contas individuais de acordo com as NIC e NIRF,
 - a partir do exercício que se inicie em 2005, tendo, a opção carácter integral e definitivo, ficando dispensadas da aplicação das normas do POC nas contas individuais, desde que as demonstrações financeiras consolidadas sejam objecto de certificação legal das contas.
- 4) Por força do Regulamento n.º 11/2005 da CMVM de 3/11/2005, as contas individuais e intercalares de entidades emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regular, devem ser elaboradas e apresentadas de acordo com as NIC, sendo tal obrigação aplicável para os exercícios que se iniciem em, ou após 1 de Janeiro de 2005.

3 – O TRABALHO DE FIM DE ANO PROPRIAMENTE DITO

Depois de termos feito uma breve introdução na qual se referiram algumas alterações de procedimentos contabilísticos em relação ao POC versão 77 e por força do DL n.º 35/2005, e que nunca é demais lembrar, abordemos agora o trabalho contabilístico e suas ligações com os aspectos fiscais.

Em nossa opinião, o trabalho de fim de exercício de 2008, deve incidir, entre outras, nas seguintes áreas:

3.1 - DISPONIBILIDADES

a) Enquadramento

Esta classe inclui as disponibilidades imediatas e as aplicações de tesouraria de curto prazo.

No POC é a seguinte a seriação das contas de razão desta classe:

Classe 1 – Disponibilidades

- 11 Caixa
- 12 Depósitos à ordem
- 13 Depósitos a prazo
- 14 Outros depósitos bancários
- 15 Títulos negociáveis
- 18 Outras aplicações de tesouraria
- 19 Provisões para aplicações de tesouraria

b) Valorimetria

As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no balanço do final do exercício ao câmbio em vigor nessa data.

As diferenças de câmbio apuradas são contabilizadas nas contas 685 “Custos e perdas financeiros – Diferenças de câmbio desfavoráveis” ou 785 “Proveitos e ganhos financeiros – Diferenças de câmbio favoráveis”.

Relativamente a cada um dos elementos específicos dos títulos negociáveis e das outras aplicações de tesouraria, serão utilizados os critérios definidos para as existências, na medida em que lhes sejam aplicáveis.

Deverá ser utilizado o câmbio de compra da moeda ou cheque, já que é este o valor realizável para a empresa. Deve ser anexado ao documento de lançamento a tabela de câmbios utilizados.

c) Outros aspectos

Caixa – O saldo de caixa em 31/12/2007 na contabilidade, deve conferir, como é lógico, com a existência física em “cofre”.

Deve tal existência física ser decomposta conforme a sua natureza, afim de permitir um controlo posterior.

O “Caixa” deve funcionar em sistema de fundo fixo.

Deverão ser excluídos da conta de caixa, as seguintes situações:

- cheques pré-datados (devem ser registados em conta de “clientes conta cheques pré-datados”)
- cheques devolvidos (devem ser debitados ao cliente respectivo)

- vales de caixa (devem ser lançados em “outros devedores” ou suprimentos, conforme o caso)
- selos do correio (devem ser relevados em “custos diferidos”)
- documentos de despesas (devem ser lançados nas contas de custos respectivas)

Depósitos à ordem – Os extractos da contabilidade devem ser conferidos com os extractos enviados pelo banco e as diferenças devem ser reconciliadas.

Os juros das contas de depósitos são creditados na conta 78.1.1 – Juros Obtidos, pela sua totalidade, sendo debitadas as contas de depósitos respectiva e pela retenção efectuada, a conta 24.1 – Estado e Outros Entes Públicos – imposto s/ o rendimento – retenção na fonte.

As contas de depósitos à ordem com saldos credores devem ser apresentadas no passivo com “Dívidas a instituições de crédito”. Não devem ser efectuados quaisquer lançamentos de transferência para a conta 23-Empréstimos obtidos.

No que toca aos títulos negociáveis, e dado que as regras de valorimetria das disponibilidades deve respeitar as regras aplicáveis às existências, há que confrontar os valores contabilísticos com os valores de mercado, a fim de verificar da necessidade, ou não, de proceder a ajustamentos de aplicações de tesouraria.⁴”

– **Contas bancárias exclusivamente afectas à actividade empresarial**

Pela sua importância transcrevemos o art. 63.º de Lei Geral tributária:

“1 - Os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida.

2 - Devem, ainda, ser efectuados através da conta ou contas referidas no n.º 1 todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos.

3 - Os pagamentos respeitantes a facturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a 20 vezes a retribuição mensal mínima devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respectivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.”

Cujo incumprimento é penalizado nos termos do Artigo 129.º (Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias) do Regime Geral das infracções tributárias, que também se transcreve:

“1 - A falta de conta bancária nos casos legalmente previstos é punível com coima de €180 a €18000.

4 – “5.1.2. Relativamente a cada um dos elementos específicos dos títulos negociáveis e das outras aplicações de tesouraria, serão utilizados os critérios definidos para as existências, na medida em que lhes sejam aplicáveis.”

– Conta 19 – Ajustamentos de aplicações de tesouraria:

Esta conta serve para registar as diferenças entre o custo de aquisição e o preço de mercado das aplicações de tesouraria, quando este for inferior àquele. Os ajustamentos serão efectuados através da conta ‘684 – Ajustamentos de aplicações financeiras’, sendo reduzidos ou anulados através da conta ‘7881 – Reversões de ajustamentos de aplicações de tesouraria’, quando deixarem de existir as situações que os originaram. (POC)

2 - A falta de realização através de conta bancária de movimentos nos casos legalmente previstos é punível com coima de €120 a €3000.

3 - A realização de pagamento através de meios diferentes dos legalmente previstos é punível com coima de €120 a €3000.”

3.2 - DÍVIDAS DE E A TERCEIROS

I - Enquadramento

Os créditos e débitos podem ser classificados de curto prazo (se vencíveis dentro de um ano) e de médio/longo prazo (se vencíveis depois de um ano).

Podem resultar de transacções correntes, como será o caso de:

CRÉDITOS

- Clientes c/c
- Clientes c/ títulos a receber
- Clientes de cobrança duvidosa

DÉBITOS

- Fornecedores c/c
- Fornecedores c/ títulos a pagar

e também de transacções não correntes, como sejam operações realizadas no âmbito das contas 23 – Empréstimos obtidos, 24 – Estado e outros entes públicos, 25 – Accionistas (sócios), 26 – Outros devedores e credores.

É importante referir aqui, que a 4.ª Directiva da C.E.E., no seu art. 31, alínea e) refere que “os elementos do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente”.

A este “princípio” contabilístico, chama-se geralmente, princípio da não compensação de saldos.

Deste princípio contabilístico da não compensação de saldos, ressalta que:

- Os saldos credores das contas que têm natureza predominantemente devedora (ex: saldos credores de clientes e depósitos à ordem) devem ser apresentados no passivo. Por outro lado, os saldos devedores das contas que têm natureza predominantemente credora (ex: saldos devedores de fornecedores) devem ser apresentados no activo.

II - Valorimetria

1 - Dívidas a curto prazo

- A dívida deverá ser actualizada no final de cada período contabilístico e as diferenças de câmbio daí resultantes, registadas nas contas “685 – Diferenças de Câmbio Desfavoráveis” ou “785 – Diferenças de Câmbio Favoráveis”.

As taxas a utilizar são:⁵

- Dívidas activas – câmbio da compra dos bancos
- Dívidas passivas – câmbio de venda dos bancos

2 - Dívidas a médio e longo prazo

Há que atender se a variação cambial revela uma certa tendência de mercado, que a torna irreversível, ou se, pelo contrário, ela não apresenta aquela tendência de mercado, tornando-a reversível.

Relativamente às variações cambiais irreversíveis, movimentar-se-á as contas 685 e 785, consoante as diferenças de câmbio sejam, respectivamente, desfavoráveis ou favoráveis. Tem portanto, o mesmo tratamento das dívidas a curto prazo.¹⁷

No caso de variações cambiais que revelem uma tendência reversível, o POC, aponta para:

- caso de diferenças favoráveis – deverão ser diferidas (contabilizadas na conta 27.4.8.2. – Diferenças de câmbio favoráveis). Estas serão transferidas para a conta 785 no exercício em que se realizarem os pagamentos ou recebimentos, totais ou parciais, das dívidas com que estão relacionadas e pela parte correspondente a cada pagamento ou recebimento.
- caso de diferenças cambiais desfavoráveis – o POC não se refere no seu capítulo 5-Valorimetria, a esta situação concreta, limitando-se a referir o caso das diferenças cambiais favoráveis.

3 - Relativamente às diferenças de câmbio provenientes de financiamentos destinados a imobilizações, admite-se que sejam imputadas a estas somente durante o período em que tais imobilizações estiverem em curso.

Posteriormente a esse período, terão o tratamento contabilístico das dívidas correntes.

4 - Quando as importâncias das dívidas a pagar forem superiores às correspondentes quantias arrecadadas, a diferença pode ser levada ao activo, sendo registada na conta 272 “Acréscimos e diferimentos – Custos diferidos”.

À semelhança do que acontece com os outros ajustamentos, as provisões, que respeitam a riscos e encargos não devem ultrapassar as necessidades.

III - Outros aspectos

Não cabe no presente trabalho a descrição dos procedimentos de auditoria mais utilizados em relação às contas relacionadas com as “dívidas de e a terceiros”.

No entanto, são fundamentais os seguintes:

21 – **Clientes** - devem pedir-se extractos aos clientes mais significativos a fim de se conferirem as contas.

– deve ser elaborado mapa de antiguidade de saldos.

22 – **Fornecedores** – Devem ser conferidas as respectivas contas correntes.

23 – Empréstimos obtidos

Segundo o POC:

“Registam-se nesta conta os empréstimos obtidos, com excepção dos incluídos em 25 «Accionistas (sócios)». (ponto 12).

Nos empréstimos deve-se atender à sua natureza (correntes ou financiamento). Relativamente ao prazo do empréstimo, deve subdividir a conta 23 em:

- Curto prazo;
- Médio/longo prazo,

devendo efectuar-se a apresentação no balanço de acordo com esta classificação.

⁵ Ver tabela de câmbios em “Anexos”.

Note-se que em 31/12/1998, para as moedas de Zona EURO, as taxas de câmbio a utilizar serão as taxas de câmbio fixadas irrevogavelmente em 1 de Janeiro de 1999.

Todos os empréstimos obtidos são registados nesta conta com excepção dos de sócios, que deverão ser classificados na conta 25.

Deve ter-se em atenção o princípio da especialização dos exercícios no que toca à especialização dos juros imputáveis ao exercício.

3.3 - ESTADO E ENTES PÚBLICOS:

I - A contabilização do IRC

Em relação ao exercício de 2002, o método de contabilização dos impostos sobre lucros ainda foi para as entidades que assim o desejarem, o chamado método do imposto a pagar.

Em relação a 2003, aplica-se já a directriz contabilística n.º 28. A directriz contabilística n.º 28 é aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas à apresentação de modelos mais desenvolvidos de demonstrações financeiras, de acordo com o POC.

Assim, os métodos a aplicar serão:

- o método do imposto a pagar, aplicável à generalidade das pequenas empresas, e
- o método da dívida, aplicável às entidades que durante dois anos consecutivos tenham ultrapassado dois dos três limites constantes do art. 262.º do código das sociedades comerciais, a saber:

– Total de activo líquido	1.500.000 euros,
– total de proveitos	3.000.000 euros,
– número de trabalhadores	50 trabalhadores.

Na 6.ª parte deste trabalho, poderá encontrar texto sobre a contabilização dos impostos sobre lucros, abordando a filosofia dos impostos diferidos.

Assim sendo, a seguir, continuaremos a abordar a questão, na óptica do método do imposto a pagar.

241 - Imposto sobre o rendimento

“Esta conta é debitada pelos pagamentos efectuados e pelas retenções na fonte a que alguns dos rendimentos da empresa estiverem sujeitos.

No fim do exercício será calculada, com base na matéria colectável estimada, a quantia do respectivo imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 86 “Imposto sobre o rendimento do exercício”.

No caso de empresários em nome individual, o valor do imposto a considerar será apenas o respeitante à actividade desenvolvida.

Quando se entender conveniente, esta conta poderá ser subdividida, tendo em vista as situações remanescentes do regime fiscal anterior e a separação das operações por exercícios”. – (POC)

Em termos de subdivisão da subconta 241 - Imposto sobre o rendimento, é aconselhável o seguinte desenvolvimento:

241 - Impostos s/ o rendimento

24.1.1 - Imposto corrente

24.1.1.1 - Pagamentos por conta

24.1.1.1.1 - Pagamento por conta

24.1.1.1.2 - Pagamento especial por conta

24.1.1.2 - Ret. na fonte (efectuadas por terceiros)

24.1.1.2.1 - S/ rendimentos de capitais

24.1.1.2.2 - S/ rendimentos prediais

24.1.1.2.3 - S/ ren. órgãos estatutários

24.1.1.2.9 - S/ outros rendimentos

24.1.1.3 - IRC estimado

24.1.1.4 - IRC liquidado

24.1.1.5 - IRC apuramento

24.1.1.6 - IRC a pagar

24.1.1.7 - IRC a recuperar

24.1.1.8 - IRC reembolsos pedidos

Para colmatar a insuficiência ou o excesso da estimativa do IRC, existem no POC as contas:

69.8.1 - Insuficiência da estimativa para impostos

79.8.1 - Excesso da estimativa para impostos,

contas estas que são utilizadas pelas diferenças entre a estimativa feita em 31 de Dezembro e o IRC e derrama liquidados (IRC liquidado consta do quadro de apuramento da Mod. 22 e a derrama consta também do mesmo quadro).

Esta forma de contabilizar o imposto sobre os lucros, em que o gasto por imposto é o imposto corrente (o imposto apurado de acordo com as normas fiscais), é chamada de “Método do imposto a pagar”.

A directriz contabilística n.º 28 sobre a contabilização dos impostos sobre lucros, introduz a chamada “filosofia dos impostos diferidos”, que pressupõe o reconhecimento dos efeitos tributários das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais, efeitos esses que afectam o montante a contabilizar como gasto (ou proveito) de imposto.

A referida directriz contabilística n.º 28, é de observância para a todas as entidades que sejam obrigadas à apresentação de modelos mais desenvolvidos de demonstrações financeiras, e aplica-se aos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

Vejamos então a proposta de contabilização do IRC (de acordo com método do imposto a pagar):

I) Em 31 de Dezembro a empresa contabiliza a estimativa p/ IRC e derrama, e faz o seguinte lançamento:

Débito de 86 - Imposto sobre o rendimento

Crédito de 24113 - IRC estimado

As tributações autónomas afectam o “imposto estimado”.

II) No mês de apresentação da declaração Mod. 22 do IRC:

1) Transferir o imposto estimado para IRC liquidado contabilizando a diferença em 6981 ou 7981.

Se a estimativa coincide com a liquidação, então:

Débito de 24113 - IRC estimado

Crédito de 24114 - IRC liquidado

2) No caso de não ter sido efectuada a estimativa para IRC, procedimento este que consideramos incorrecto, ou esta se mostrar insuficiente o lançamento deverá ser:

Débito de 6981 - Insuficiência de estimativa para impostos

Crédito de 24114 - IRC liquidado

3) Transferência do saldo de IRC liquidado p/ IRC apuramento:

Débito de 24114 - IRC liquidado

Crédito de 24115 - IRC apuramento

- 4) Transferência do saldo dos pagamentos por conta para IRC apuramento:
 Débito de 24115 - IRC apuramento
 Crédito de 24111 - IRC pagamentos por conta
- 5) Transferência dos saldos de Retenções na fonte para IRC apuramento:
 Débito de 24115 - IRC apuramento
 Crédito de subcontas de 2412
- 6) Se o saldo de apuramento deu IRC a pagar:
 Débito de 24115 - IRC apuramento
 Crédito de 24116 - IRC a pagar
- 7) Se o saldo do apuramento deu IRC a recuperar:
 Débito de 24117 - IRC a recuperar
 Crédito de 24115 - IRC apuramento
- 8) Ficam assim com saldo as contas, 24116, ou 24117, as quais serão saldadas pelo pagamento (24116), pelo reembolso (24117).

A derrama não é considerada como custo fiscal, e em relação ao exercício de 2007, incide sobre o lucro tributável, e não sobre a colecta como aconteceu no apuramento do imposto a pagar até ao exercício de 2006 (inclusive)(ver tabela de derramas aplicáveis a 2008, em anexo a esta parte do trabalho).

II) – REGIME TRANSITÓRIO PARA A INTRODUÇÃO DA “FILOSOFIA” DOS IMPOSTOS DIFERIDOS..

Em Portugal, talvez à excepção de algumas multinacionais, o método de contabilização dos impostos sobre os lucros tem sido o método do imposto a pagar, aliás como obriga o POC, nas notas explicativas nas contas 86 – “imposto sobre o rendimento do exercício” e 24.1 – “imposto sobre o rendimento”.

Mas as normas e práticas internacionais apontam claramente para a contabilização do imposto sobre o rendimento pelo método da dívida com base no balanço (caso do NIC n.º12, FASB n.º 109) embora nalguns países seja utilizado o método da dívida com base na demonstração de resultados (caso da Espanha, e Reino Unido).

A NIC n.º 12 revista refere que as suas disposições se aplicam às demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998.

Portanto seria normal, que em Portugal mais tarde ou mais cedo houvesse uma mudança no sentido de contabilização dos impostos sobre lucros pelo método da dívida.

A Directriz Contabilística n.º 28 emanada da Comissão de Normalização Contabilística, aplica-se aos exercícios que se iniciem em, ou após 1 de Janeiro de 2003.

Como contabilizar os efeitos da mudança de método é um assunto que deverá oportunamente ser esclarecido pelas entidades respectivas. Contudo somos da opinião que os efeitos tributários originados e não revertidos até ao início do ano da mudança devam ser contabilizados em subconta de 59 – Resultados transitados, excepto se se tratar de efeitos tributários relacionados com reservas de reavaliação, que deverão afectar a respectiva conta de capital próprio.

No caso de a empresa desejar nas suas contas do ano N reflectir todos os efeitos tributários de diferenças temporárias existentes no final do período de prestação de contas, terá de identificar também todas as diferenças temporárias existentes no início do ano.

Após tal identificação, calculará os saldo de activos e passivos no início e no fim do período.

A contrapartida dos saldos de activos e passivos por imposto diferidos no início do período será a conta de “Resultados Transitados” e “reservas de reavaliação”, e a variação do referido saldo no ano afectará o resultado do exercício.

A tarefa porventura mais complexa é a de quantificar as reservas de reavaliação não realizadas, já que a generalidade das restantes diferenças temporárias se identificam através da análise dos quadros de correcção do Mod. 22 dos vários anos anteriores.

A directriz contabilística n.º 28 vem estabelecer um regime transitório, a observar na data da entrada da directriz (1/01/2003) ou na data em que ela tenha de ser aplicada pela primeira vez, que se traduz nas seguintes opções:

- 1.^a - Reconhecer todos os ajustamentos referentes a saldos de activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos relativos a situações passadas, ou
- 2.^a - Não reconhecer durante um período que não pode exceder cinco anos os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos relativos a situações existentes anteriormente a 31.12.2001, ou na primeira aplicação da directriz.

Deve constar informação na nota n.º 6 do anexo sobre os valores não registados, e enquanto existirem situações que determinariam o reconhecimento de passivos por impostos diferidos gerados até á aplicação da directriz, não poderão ser reconhecidos activos por impostos diferidos.

Ilustremos com um exemplo:

No ano N a empresa X pretende reflectir nas suas contas o imposto sobre os lucros com base no método da dívida. No início do ano, a empresa identificou as seguintes diferenças temporárias:

- reserva de reavaliação legalmente autorizada não realizada 21.000 u. m.
 - No ano anterior a empresa constitui provisão para cobrança duvidosa não aceite fiscalmente e que será aceite apenas no ano N 10.000 u. m.
- No final do ano N, as diferenças tempestivas existentes era apenas a reserva de reavaliação que não se encontra realizada em 14.000 u. m.
- O resultado antes de impostos era de 10.000 u.m.
- A taxa de tributação era de 40%.

Solução proposta:

No início do ano:

- **o efeito tributário de reserva de reavaliação legal era de:**
 $21.000 \times 40\% \times 40\% = 3360$ – que constitui um passivo por impostos diferidos (40% refere-se à taxa de tributação e os outros 40% referem-se à parte do excesso de amortizações em virtude da reavaliação que não é considerada fiscalmente).
- **o efeito tributário da provisão para cobrança duvidosa era de:**
 $10.000 \times 40\% = 4000$ – que constitui um activo por imposto diferido, se verificadas as condições para o seu reconhecimento.

O lançamento contabilístico a efectuar seria:

Débito: 5612 – Impostos diferidos relativos à reavaliação	3360 C
2761 – Activo por imposto diferido	4000 C
crédito: 2762 – Passivo por imposto diferido	3360 C
59.x – Resultados transitados	4000 C

Caso a conta 56.1. – Reserva de reavaliação não tivesse saldo que suportasse, o débito seria efectuado na conta 59-Resultados transitados.

No final do ano:

A diferença temporária e tempestiva dedutível de 10.000 reverteu O efeito fiscal de reserva de reavaliação é de:

$14.000 \times 40\% \times 40\% = 2240$ – que era o saldo de passivo por imposto diferido.

Assim:

Pela “provisão não aceite fiscalmente”.

86.2 – imposto diferido sobre rend. do exercício	4000 C
a 276 – Activo por imposto diferido	4000 C

Pela reversão / realização resultante da reserva de realização:

Saldo de passivo por imp. Diferido no final do ano	2240 C
Saldo de passivo por imp. Diferido do ano	3360 C
Diferença	– 1120 C

Lançamento a efectuar:

27.62 – Passivo por imposto diferido	
a 24.1.1 – imposto sobre rendimento do exercício	
imposto corrente	1120
e	
59.x – Resultados transitados	
56.12 – Imp. diferidos relativo à Reserva de reavaliação	1120 C

Além destes lançamentos, no início do período teríamos que quantificar a parte realizada da reserva e caso não tivesse sido efectuada qualquer contabilização nos termos da directriz contabilística n.º 16 deveria revelar-se contabilisticamente a reserva realizada.

Deveria também transferir-se para resultados transitados o valor bruto da realização da reserva no exercício.

Os saldos devedores ou credores da conta 86.2-impostos diferidos, não relevam para efeitos fiscais, razão pela qual devem ser objecto de correcção ao nível do Quadro 07 da Mod. 22 do IRC.

III) - Outros aspectos

24.3 - IVA

O saldo em 31/12/2008, deve respeitar, no caso de IVA a pagar, aos meses de Novembro e Dezembro, ou no caso de regime trimestral, ao saldo do último trimestre. Devem ser devidamente conferidas todas as subcontas relacionadas com IVA.

24.2 - RETENÇÃO DE IMPOSTOS S/ RENDIMENTO

O saldo das respectivas subcontas deverá corresponder às retenções efectuadas em Dezembro e a pagar até 20 de Janeiro.

24.5 - CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL

O saldo deve corresponder aos descontos (parte pessoal e patronal), efectuados em relação aos ordenados, salários e subsídios pagos ou postos à disposição em Dezembro.

Note-se que é importante também, a obtenção de certidões que comprovem a situação da empresa perante o Fisco e a Segurança Social.

3.4 - ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS

“Esta conta destina-se a permitir o registo dos custos e dos proveitos nos exercícios a que respeitam” – (POC).

O uso desta conta tem a ver fundamentalmente com o princípio da especialização dos exercícios que nos diz que “os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam” – POC.

Para análise das subcontas da conta 27 Diferimentos, convém-nos lembrar que:

DESPESAS – São obrigações de carácter financeiro (aquisições de bens e serviços independentemente do seu pagamento ou consumo);

CUSTOS – São consumos e utilizações de bens e serviços, independentemente da sua aquisição;

RECEITAS – São direitos de carácter financeiro (vendas de bens e prestação de serviços independentemente do seu recebimento ou da sua formação);

PROVEITOS – Correspondem a produção de bens ou serviços, independentemente da sua venda.

Ora a conta 27 – “Acréscimos e Diferimentos” servir-nos-á para atribuir a cada exercício económico os respectivos consumos e utilizações de bens e serviços (custos) e as correspondentes produções de bens e serviços (proveitos), independentemente da sua aquisição/venda e ou do pagamento/recebimento, respectivamente.

Vejamos então:

27.1 - Acréscimos de Proveitos

Esta conta serve de contrapartida aos proveitos a reconhecer no próprio exercício, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja receita só venha a obter-se em exercício ou exercícios posteriores.

É o caso de (POC):

271 Acréscimos e diferimentos.

2711 Juros a receber.

.....

2719 Outros acréscimos de proveitos (Bónus, Rappels a receber, etc.).

27.2 - Custos diferidos

Custos diferidos:

Compreende os custos que devam ser reconhecidos nos exercícios seguintes.

A quota-parte dos diferimentos incluídos nesta conta que for atribuída a cada exercício irá afectar directamente a respectiva conta de custos.

É o caso de:

272 Custos diferidos:

.....

2726 Descontos de emissão de obrigações.

2727 Descontos de emissão de títulos de participação.

2728 Diferenças de câmbio desfavoráveis:

27281 Relacionadas com o financiamento do imobilizado em curso

27282 Outras.

2729 Outros custos diferidos (nomeadamente, rendas adiantadas, prémios de seguros antecipados, juros antecipados, conservação e reparação, etc.).

27.3 - Acréscimos de custos

Esta conta serve de contrapartida aos custos a reconhecer no próprio exercício, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja despesa só venha a incorrer-se em exercício ou exercícios seguintes:

É o caso de:

273 Acréscimos de custos:

- 2731 Seguros a liquidar.
- 2732 Remunerações a liquidar.
- 2733 Juros a liquidar.

.....
2739 Outros acréscimos de custos, nomeadamente, consumos de água, energia, telefone, imposto municipal sobre imóveis, cuja documentação só aparece no ano seguinte.

Convém referir que a conta “Remunerações a liquidar”, compreende, entre outras, as remunerações (e respectivos encargos) devidas por motivo de férias e subsídio de férias cujo processamento e pagamento ocorra no ano seguinte.

274 - Proveitos diferidos

Compreende os proveitos que devam ser reconhecidos nos exercícios seguintes, como sejam:

-
- 2745 Subsídios para investimentos.
 - 2746 Prémios de emissão de obrigações
 - 2747 Prémios de emissão de títulos de participação
 - 2748 Diferenças de câmbio favoráveis
 - 27481 Relacionadas com o financiamento do imobilizado em curso.
 - 27482 Outras.
 - 2749 Outros proveitos diferidos, como sejam, entre outras, as rendas recebidas antecipadamente.

Analise os em particular a subconta 2745 - subsídios para investimentos:

“Inclui-se nesta conta os subsídios associados com activos que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para 7983 “Proveitos e ganhos extraordinários – Outros proveitos e ganhos extraordinários – Em subsídios para investimento” à medida que forem contabilizadas as amortizações do imobilizado a que respeitem” – POC.

O regime fiscal dos subsídios de equipamento é referido no art. 22.º do Código IRC que se transcreve:

Artigo 22.º

(redacção do D.L. n.º 251-A/91 de 16/7)

Subsídios ou subvenções não destinados à exploração

“1 - A inclusão no lucro tributável dos subsídios ou subvenções não destinadas a exploração, designadamente dos subsídios ou subvenções de equipamento, obedecerá às seguintes regras:

a) Se os subsídios ou subvenções dizem respeito a elementos do activo imobilizado reintegráveis ou amorti-

záveis, deve ser incluído no lucro tributável uma parte do subsídio na mesma proporção da reintegração ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2.

b) Se os subsídios ou subvenções não respeitam a elementos do activo imobilizado referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os exercícios em que os elementos a que respeitam são inalienáveis nos termos da lei ou contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos ou, nos restantes casos, durante dez anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

2 - Nos casos em que a inclusão no lucro tributável dos subsídios ou subvenções não destinados à exploração se efectue, nos termos da alínea a) do número anterior, em proporção da reintegração ou amortização calculada sobre o valor de aquisição, terá como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder a quota mínima de reintegração ou amortização nos termos do n.º 6 do art. 28.º.”

Os subsídios concedidos pelo Estado ao abrigo dos sistemas de incentivo SIBR, SINPEDIP, SIR, POE etc., que se destinam a ser aplicados em activo fixo corpóreo ou incorpóreo devem ter o tratamento fiscal previsto no n.º 1 do Art. 22.º do Código do IRC (Proc. 272/89, despacho de 13/03/89).

Importa aqui realçar alguns aspectos particulares relacionados com os subsídios de investimentos:

I) Subsídio recebido em ano posterior ao da entrada em funcionamento dos bens.

Ex. – Investimento efectuado no ano N, no montante de 10.000 contos, tendo os bens entrado em funcionamento nesse mesmo ano.

- Somente no ano N+1 foi atribuído o subsídio no montante de 50%.
- A taxa de amortização dos bens é de 20%.

Em nossa opinião deve proceder-se do seguinte modo:

Amortizações do ano N	– 2.000 c
Amortizações do ano N+1	– 2.000 c

Montantes a regularizar (50% da amortização)

respeitantes ao ano N	– 1.000 contos
respeitantes ao ano N+1	– 1.000 contos

Caso o contrato de concessão de incentivos celebrado com o IAPMEI, não fosse assinado no ano N, então a regularização contabilística do subsídio só se efectuará no ano N+1, no montante de 2.000 contos (conta 7983).

II) Investimentos efectuados e subsídios recebidos em anos diferentes.⁶

– Investimento efectuado no ano N	– 10.000 c
– Investimento efectuado no ano N+1	– 15.000 c
– Taxa de amortização dos bens	20%
– Subsídio recebido no ano N a título de adiantamento	– 7.500 c

6 Há quem entenda (Dr. Joaquim Alexandre Silva) que pela simples assinatura do contrato de concessão de incentivos que se deve debitar uma conta 26X - (Por exemplo: IAPMEI) e creditar a 27.45 - Subsídios ao Investimento, devendo regularizar-se as amortizações relativas aos bens a subsidiar, ainda que não se tenha recebido qualquer subsídio. Se a empresa tiver acesso a adiantamentos por conta dos subsídios concordamos com esta posição. Contudo, se a empresa espera vir a receber o subsídio anos mais tarde, como é prática acontecer, então, segundo a prática atrás referida, a empresa estará a adiantar impostos ao Estado, por vezes em montantes elevados. Do ponto de vista financeiro esta opção seria altamente desvantajosa para a empresa. Deverá, em minha opinião, ser aceite do ponto de vista fiscal, que a empresa apenas comece a regularização contabilística das amortizações apenas no ano em que efectivamente receba o subsídio. Não temos conhecimento que o Fisco tenha, algum dia, levantado problemas a esta prática.

- Estimativa do subsídio a receber – 40% do investimento.
- Subsídio recebido no ano N+1 a título de acerto – 2.500 c.
- Os bens entraram em funcionamento nos anos em que se efectuou o investimento.

Trata-se de situação, para a qual desconhecemos a existência de instruções por parte do Fisco, mas que ocorre frequentemente na prática.

No caso do adiantamento do subsídio ser desproporcionado em relação ao investimento efectuado no exercício, é aconselhável estimar a percentagem do subsídio total em relação ao investimento total (através do projecto de investimento). Aplicar-se-ia esta percentagem estimada ao montante das amortizações relacionadas com o investimento efectuado.

Amortizações praticadas no ano N - 2.000 c
 Amortizações praticadas no ano N+1 - 5.000 c.

Regularizações a efectuar:

No ano N: $2.000 \times 40\% = 800$ c

No ano N+1

1) Acerto do ano N.

Caso a percentagem do subsídio em relação ao investimento seja diferente da inicialmente estimada, deve fazer-se regularização de acerto.

2) Regularização do próprio exercício.

$5.000 \times 40\%$ 2.000 c

III) Abate ou alienação de bens subsidiados

Se verificar o abate ou alienação de um bem subsidiado, cuja regularização contabilística do subsídio não se encontra efectuada, é lógico que o saldo respectivo da conta 27.4.5 – sub equipamento deve ser levado totalmente a proveitos do exercício.

SUBSÍDIO DE APOIO À CRIAÇÃO DE POSTOS DE TRABALHO

Em relação aos subsídios de apoio à criação de postos de trabalho, estes devem ser considerados como Proveitos diferidos e repartidos como proveitos por quatro anos, conforme entendimento do Fisco. Note-se que no caso dos subsídios atribuídos ao abrigo do Dec. Lei n.º 89/95 de 6/5, estes devem, em nossa opinião, ser repartidos por um período de três anos em virtude a empresa ser obrigada a repor o subsídio se não conseguir durante 36 meses manter o posto de trabalho respectivo.

No caso de subsídios com componente associada à criação de postos de trabalho, foi alterado, a partir do ano de 2001, inclusivé, o seu tratamento fiscal, passando a ter o mesmo regime do subsídio à criação de postos de trabalho, isto é, o montante deve ser objecto de deferimento pelo período estabelecido no contrato para a manutenção dos postos de trabalho criados (Circ. 6/2001 de 10/5 da DGI).

TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS SUBSÍDIOS

- Os subsídios atribuídos com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, são subsídios à exploração e são contabilizados na conta 74-Subsídios à exploração, afectando o resultado do exercício respectivo.

- Os subsídios relacionados com activos amortizáveis, são contabilizados na conta 27.4.5 – Subsídios para investimentos. À medida que forem contabilizadas as amortizações dos bens respectivos, deverão efectuar-se transferências para a conta 7983 – Proveitos e ganhos extraordinários – Outros proveitos e ganhos extraordinários – Em subsídios para investimentos.

- Os subsídios que não se destinem a bens amortizáveis, nem à exploração, são contabilizados directamente em conta de capital próprio 57.5 – Subsídios.

SUBSÍDIOS NÃO DESTINADOS À EXPLORAÇÃO-REGIME SIMPLIFICADO – MUDANÇA DE REGIME DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

No que toca ao IRC, o montante do subsídio ao investimento a considerar como proveito é sempre apurado de acordo com o art. 22.º do código do IRC. Assim, no regime simplificado de tributação em IRC, o proveito calculado nos termos do art. 22.º do CIRC é objecto de incidência do coeficiente de 0,45 (n.º 4 do art. 53.º do CIRC), excepto no caso de sociedades em que o coeficiente a aplicar é de 0,65 (n.º 13 do art. 53.º do CIRC). Se transitar para o regime geral de determinação do lucro tributável, o modo de cálculo do subsídio é o mesmo, sendo contabilizado como proveito que balanceará com os custos respectivos com vista ao apuramento do resultado tributável.

No que toca ao IRS, no regime simplificado, os subsídios não destinados à exploração são considerados para efeitos de apuramento do lucro tributável, em cinco fracções iguais, sendo o início da tributação o ano do recebimento, aplicando-se o coeficiente de 0,65 em 2006 e de 0,70 em 2007.

Se no período de cinco anos cessar a aplicação do regime simplificado, as fracções dos subsídios ainda não tributadas, serão imputadas, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

Se o sujeito passivo de IRS, tiver a determinação do seu lucro tributável com base na contabilidade organizada, os subsídios não destinados à exploração estão sujeitos à disciplina do art. 22.º do CIRC, sendo proveitos a repartir por vários exercícios em função da amortização do bem e da percentagem do subsídio em relação ao investimento.

Cessando a determinação do rendimento tributável com base na contabilidade no decurso do período estabelecido no artigo 22.º do Código do IRC, a parte dos subsídios ainda não tributada será imputada, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

Verifica-se assim que no IRS, sempre que há mudança de regime de tributação a parte dos subsídios não destinados à exploração ainda não tributada, não transita de regime, sendo objecto de tributação de acordo com o regime de determinação do lucro tributável que vigorava na altura da sua obtenção.

A partir do exercício de 2006, por força do n.º 2 do art. 45.º e n.º 2 do art. 48.º da Lei n.º 67-A/2007 de 31.12 (Orçamento de Estado de 2008), no âmbito do regime simplificado, quer em IRS, quer em IRC, aos subsídios à exploração, qualquer que seja a sua natureza, passa a ser aplicável o coeficiente de 0,2, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2006.

3.5 - PROVISÕES/AJUSTAMENTOS

Aspectos fiscais ligados às provisões/ajustamentos
(Ver arts. 34.º, 35.º, 36.º, 37.º, 38.º e 39.º do Código do IRC)

• PROVISÕES/AJUSTAMENTOS FISCALMENTE DEDUTÍVEIS

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais:

- os ajustamentos que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal, que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;
- ao ajustamentos de existências;
- provisões relacionadas com encargos derivados de processos judiciais em curso;
- as provisões que de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal, tiverem sido constituídas pelas empresas sujeitas à s/ supervisão e pelas sucursais em Portugal de Instituições de Crédito e de outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da Comunidade Europeia, com excepção da provisão para riscos gerais de crédito, bem como as que tiverem sido constituídas de harmonia c/ a disciplina imposta pelo Instituto de Seguros em Portugal às empresas submetidas à s/ fiscalização, incluindo as provisões técnicas que as empresas seguradoras se encontrem legalmente obrigadas a constituir;
- as provisões (?) (Reservas) constituídas por empresas que exercem a indústria extractiva do petróleo mas se destinem a reconstrução de jazigos;
- provisões para recuperação paisagística de terrenos (ver DL n.º 21/97 de 21/1, que entrou em vigor no dia subsequente ao da respectiva publicação).

• AJUSTAMENTOS DE DÍVIDAS A RECEBER⁷

São aqueles em que o risco de incobrabilidade se considera devidamente justificado, o que se verifica quando:

- o devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;
- os créditos tenham sido reclamados judicialmente;
- os créditos estejam em mora há mais de 6 meses e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento (v.g. carta registada com aviso de recepção ou fax's expedidos em princípio antes do encerramento das contas).

O montante anual acumulado do ajustamento não poderá ser superior a:

- 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

É fundamental elaborar mapa de antiguidade de saldos.

Não serão considerados:

- os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- créditos cobertos pelo seguro;
- créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais;
- os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, a não ser que exista processo judicial ou reclamação judicial de créditos.

• AJUSTAMENTOS DE EXISTÊNCIAS

Corresponderá à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido a mesma data, quando este fôr inferior àquele.

Ver: PREÇO DE MERCADO (Valorimetria de existências – POC e Art. 25.º CIRC).

Para os sujeitos passivos que exerçam actividade editorial, o disposto nos n.os 3 a 5 do art. 35.º do CIRC, estabeleceu disciplina específica.

Estas provisões só poderão ser utilizadas no exercício em que o prejuízo se torne efectivo.

• PROVISÕES PARA RECONSTITUIÇÃO DE JAZIGOS

Não poderá exceder o mais baixo dos seguintes valores:

- 25% do valor bruto das vendas do petróleo produzido nas áreas de concessão;
- 40% do montante da matéria colectável que se apuraria sem consideração desta provisão.

A provisão deverá ser investida em prospecção ou pesquisa de petróleo em território português dentro dos três exercícios seguintes ao da sua constituição ou reforço.

• O REGIME TRANSITÓRIO DAS PROVISÕES (CONTA 28 e 39) – “PROVISÕES CONSTITUÍDAS NOS TERMOS DO CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL.”

A norma de contabilidade n.º 1/89 da Comissão de Normalização Contabilística, veio esclarecer o tratamento contabilístico a dar às provisões para cobranças duvidosas e às provisões para depreciação de existências, constituídas nos termos do Código da Contribuição Industrial.

Resumidamente, tal norma apontava os seguintes procedimentos contabilísticos:

Trabalho a efectuar em 31/12/89:

- 1 - Transferência dos saldos das provisões constituídas ao abrigo das alíneas *c*) e *d*) do Código da Contribuição Industrial, para a conta 2927.
- 2 - Débito de 2927 por crédito de 839 pela importância equivalente a 25% dos encargos com férias processados em 1990 e relativos a exercícios anteriores.
- 3 - No caso de constituição de provisões ao abrigo do Código do IRC (art. 33.º, alínea *a*) e *b*) – cobranças duvidosas e depreciação de existências), a conta 2927 deve ser debitada pelas importâncias respectivas, e creditada a 839.

⁷ Ver em anexo, entre outros, pedido de esclarecimento efectuado pela AIA – Associação Industrial de Águeda, e a resposta respectiva através do ofício n.º 2248 de 19/1/98 da DSIRC.

As contas referidas são do POC – Versão de 1977. No POC revisto, as contas a utilizar serão em nossa opinião as contas com os códigos 296 – Provisões – Regime de Transição do IRC e 7962 – Redução de Provisões.

A conta 296, será debitada, enquanto mantiver saldo credor, em contrapartida de 7962 – Redução de provisões:

- Em cada um dos exercícios encerrados posteriormente a 1 de Janeiro de 1989, pelas importâncias equivalentes às constituições ou reforços das provisões a que se referem as alíneas *ab*) do artigo 33.º do Código do IRC (cobranças duvidosas e depreciações de existências).

Em suma, o trabalho a efectuar em 31/12/2008 é:

Se a conta 296 ainda tiver saldo credor deverá ser debitada pelas importâncias equivalentes às constituições ou reforços das provisões a que se referem as alíneas *a*) e *b*) do art. 33.º do Código do IRC (*p/* cobranças duvidosas e *p/* depreciação de existências).

• A CONTABILIZAÇÃO DAS DIVERSAS PROVISÕES/ AJUSTAMENTOS PREVISTAS NO POC

Para finalizar o trabalho no que respeita a provisões, pensamos ser útil abordar a questão da contabilização das diversas provisões previstas no POC.

– Ajustamentos de Aplicações Financeiras

“Esta conta serve para registar as diferenças entre o custo de aquisição e o preço de mercado das aplicações de tesouraria, quando este fôr inferior àquele.

O ajustamento será constituído ou reforçado através da correspondente conta de custos, sendo debitada na medida em que se reduzirem ou deixarem de existir as situações para que foi criada”. – POC

Contas a movimentar:

- Constituição: $\frac{6841/2}{19X}$
- Redução pela não necessidade da sua manutenção, total ou parcial: $\frac{19X}{7881}$ – reversão de ajustamentos de aplicações financeiras
- Reforço no final do ano ou antes se houver interesse na correcção da situação patrimonial: $\frac{6841/2}{19X}$

– Ajustamentos de dívidas a receber

“Esta conta destina-se a fazer face aos riscos da cobrança das dívidas de terceiros”.

O ajustamento será constituído ou reforçado através da correspondente conta de custos, sendo debitada quando se reduzam ou cessem os riscos que visa cobrir”. – POC

Contas a movimentar:

- Constituição: $\frac{666X-Ajust. dívidas a receber}{28X}$
- Redução, quando o saldo haja de ser corrigido à medida que vão cessando os riscos de incobrabilidade por os terceiros terem liquidado os seus débitos, em consequências de a provisão ser especificamente constituída: $\frac{28X}{7722}$ – Reversões de ajust. div. A receber

- Reforço, naturalmente feito no final do exercício ou antes, querendo-se: $\frac{666X}{28X}$

A criação deste ajustamento, a sua manutenção, o reforço, ou a sua redução terá de obedecer não somente aos princípios de movimentação prescritos no POC mas também, e não menos importante, às regras fiscais (ver o que foi escrito em “Aspectos fiscais ligados às provisões”).

- No caso de utilização de ajustamento decorrente de incobrabilidade verificada, pode fazer-se o seguinte lançamento: $\frac{692}{218}$ e simultaneamente $\frac{28}{7722}$

– Provisões

– 291 – Pensões,

“Esta provisão pode ter como suporte um fundo afecto, a considerar na conta 4154 – Investimentos financeiros – Outras aplicações financeiras – Fundos”. – POC

- Constituição: $\frac{672}{291}$

– 292 – Impostos

“Será movimentada pelos impostos cuja obrigação esteja pendente de eventos ou decisões futuras, nomeadamente no que respeita a direitos aduaneiros”. – POC

- Constituição: $\frac{672}{292}$

– Processos Judiciais em Curso

- Constituição ou reforço: $\frac{672}{293}$
- Redução: $\frac{293}{796}$

– Provisões para Garantias a Clientes

“Consideram-se nesta rubrica as verbas destinadas a suportar os encargos derivados de garantias previstas em contratos de venda”. – POC

Contas a movimentar:

- Constituição: $\frac{672}{295}$
- Redução: $\frac{295}{796}$
- Reforço: $\frac{672}{295}$

– Ajustamentos de existências

“Esta conta serve para registar as diferenças relativas ao custo de aquisição ou de produção, resultantes da aplicação dos critérios definidos na valorimetria das existências.

O ajustamento será constituído ou reforçado através da correspondente conta de custos, sendo debitada na medida em que se reduzam ou cessem as situações que a originaram”.

Contas a movimentar:

- Constituição: $\frac{667}{39}$
- Redução: $\frac{39}{7723}$ –
- Reforço: $\frac{667}{39}$

– Ajustamentos de Investimentos Financeiros

“Esta conta serve para registar:

- As diferenças entre o custo de aquisição dos títulos e outras aplicações financeiras e o respectivo preço de mercado, quando este for inferior àquele;
- Os riscos de cobrança dos empréstimos de financiamento.

Este ajustamento será constituído ou reforçado através da correspondente conta de custos ou de capitais próprios, sendo debitada na medida em que se reduzam ou cessem as situações para que foi criada”. – POC

A movimentação contabilística será:

– Constituição:	684X 49X
– Redução:	49X 7882
– Reforço:	684X 49X

No caso de Depreciações de “partes de capital” em empresas filiais e associadas (ver ponto 2.7 do POC após alteração introduzida pelo D.L. n.º 238/91 de 2/7), as diferenças entre o valor contabilístico e o valor de mercado das partes de capital são registadas debitando-se a conta 55.4 – Depreciações e creditando-se 49.1 – Prov. p/ investimentos financeiros – partes de capital.

3.6 - EXISTÊNCIAS

3.6.1 – Aspectos contabilísticos

I – Enquadramento

De acordo com a norma internacional de contabilidade (do IASC) n.º 2, a classe das existências engloba a classe dos artigos tangíveis que:

- a) Sejam detidos para venda no decurso regular das operações empresariais.
- b) Estejam no processo de produção para venda.
- c) Se destinarem a ser consumidos na produção de bens e serviços para venda.

No POC a seriação das contas de razão desta classe é:

- 31 – Compras
- 32 – Mercadorias
- 33 – Produtos Acabados e Intermédios
- 34 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
- 35 – Produtos e trabalhos em curso
- 36 – Matérias primas
- 37 – Adiantamentos por conta de compras
- 38 – Regularização de existências
- 39 – Ajustamentos de existências

Esta classe serve para registar, consoante a organização existente na empresa:

- a) As compras e os inventários inicial e final;
- b) O inventário permanente.

Na elaboração dos inventários das existências devem ser observados os seguintes procedimentos: (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro)

- a) Quando se utilize o sistema de inventário intermitente, as contagens físicas devem ser efectuadas com referência ao

final do exercício (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro);

- b) Quando se utiliza o sistema de inventário permanente, as contagens físicas devem ser efectuadas. (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro)

Com referência ao final do exercício; ou (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro)

Ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício; (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro);

- c) Os inventários físicos respeitantes às existências devem identificar os bens, em termos da sua natureza, quantidade e custo unitário. O sistema usado para o inventário permanente deve permitir a verificação da correspondência entre as contagens e os registos contabilísticos. (Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril).

A nota explicativa a conta 31 – Compras, refere-se na sua parte final que, “esta conta saldará, em todas as circunstâncias, por débito das contas de existências”.

Vejamos, através de pequenos exemplos, como funcionam os sistemas de Inventário Permanente e Intermitente, numa empresa comercial:

A empresa X, Lda., que se dedica ao comércio grossista efectuou durante o ano de 2003, as seguintes transacções:

1) Compra a dinheiro de mercadorias	10.000 u.m.
2) Vendas a dinheiro	13.000 u.m.
3) Custos diversos pagos a dinheiro (operacionais)	2.000 u.m.
4) A existência inicial do exercício era de	1.000 u.m.
5) A existência final do exercício era de	1.500 u.m.
O custo das mercadorias vendidas foi de	9.500 u.m.

Pretende-se que se apure o Resultado Operacional.

⇒ Em Sistema de Inventário Intermitente

1 Pelas Compras

312 Compras de mercadorias	
a 111 Caixa	10.000 u.m.

2 Pelas vendas:

111 Caixa	
a 711 Vendas de mercadorias	13.000 u.m.

3 Custos diversos a dinheiro:

6x Custos diversos	
a 111 Caixa	2.000 u.m.

4 Apuramento do custo das mercadorias vendidas:

$$CMV = E_i + C - E_f$$

A conta de Mercadorias tinha a débito o saldo correspondente à existência inicial no montante de 1.000 u.m..

Assim os lançamentos a fazer seriam:

- I) Transferência do saldo da conta 311 por débito da conta de existências conforme parte final da nota explicativa.

32 Mercadorias	
a 312 Compra de mercadoria	10.000 u.m.

II) Regularização do saldo da conta de existências por forma a que corresponda às existências finais apuradas por inventariação directa: o débito da conta 61 expressa o custo das matérias vendidas (e/ou consumidas) relativo ao período em questão:

612 CMV
a 32 Mercadorias 9.500 u.m.

5 Transferência das vendas para resultados operacionais:

711 Vendas de mercadorias
a 81 Resultados Operacionais 13.000 u.m.

6 Transferência do CMV para resultados operacionais:

81 Resultados Operacionais
a 612 CMV 9.500 u.m.

7 Transferência de “Outros Custos” (operacionais) para Resultados Operacionais:

81 Resultados Operacionais
a 6x Custos diversos (operacionais) 2.000 u.m.

Em alternativa ao lançamento n.º 4, podemos encontrar quem efectue os seguintes lançamentos:

I) Transferência do saldo de compras para a conta de Mercadorias:

32 Mercadoria
a 312 Compras de mercadorias 10.000 u.m.

II) Transferência para a conta 61 das existências iniciais e das compras para efeitos de apuramento do CMV:

612 CMV
a 32 Mercadorias 11.000 u.m.

III) Registo da existência final de cada período contabilístico conforme inventariação física e sua valorização:

32 Mercadorias
a 612 CMV 1.500 u.m.

Vejamos então:

1.ª Hipótese de Contabilização:

32 Mercadorias			
DÉBITO:		CRÉDITO:	
E. inicial	1.000	De CMV	9.500
A Compras	10.000		

61 CMV			
DÉBITO:		CRÉDITO:	
A Mercadorias	9.500	De Resultados Operacionais	9.500

2.ª Hipótese de Contabilização:

32 Mercadorias			
DÉBITO:		CRÉDITO:	
E. inicial	1.000	De CMV (E.inicial + Compras)	11.000
A Compras	10.000		
E. final	1.500		

61 CMV			
DÉBITO:		CRÉDITO:	
A Mercadorias (Ei + C)	11.000	De Mercadorias (Ef)	1.500
		A Resultados Operacionais	9.500

⇒ Em sistema de Inventário Permanente.

Vamos assumir que a empresa optou por registar o inventário permanente na contabilidade geral.

Assim:

1 Pelas Compras

312 Compras de mercadorias
a 111 Caixa 10.000 u.m.

2 Pela transferência da conta 31 para a conta de Inventário Permanente 32 - Mercadorias:

32.1 Mercadorias
a 31.9 Compras de mercadorias – transferência 10.000 u.m.

3 Pelas Vendas:

11.1 Caixa
a 71.1 Vendas de mercadorias 13.000 u.m.

e simultaneamente, ou ao fim do período de registo (exemplo mês), a empresa regista a saída das mercadorias de armazém, ao custo.

4 Registo da saída por venda ao custo das mercadorias vendidas:

61.2 CMV-Mercadorias
a 32.1 Mercadorias 9.500 u.m.

5 Registo dos custos operacionais

6x Custos operacionais
a 11.1 Caixa 2.000 u.m.

No final do exercício os lançamentos dos resultados seriam

6 Transferência do saldo da conta “Vendas”

71.1 Venda de mercadorias
a 81 Resultados operacionais

7 Transferência dos saldos das contas de custos:

81 Resultados operacionais
a Diversos
a 61.2 CMV-Mercadorias 9.500 u.m.
a 6x Custos operacionais 2.000 u.m.

No sistema de Inventário Permanente, a conta 32 – Mercadorias apresenta permanentemente o saldo das mercadorias em existência, já que é debitado pelas entradas e creditada pela saída de mercadorias.

Não há assim (neste caso) necessidade de efectuar, no final do exercício, qualquer lançamento relacionado com as existências, com excepção de eventualmente, regularizar diferenças entre as quantidades constantes dos registos e as quantidades que na realidade existem.

II) Valorimetria

Os princípios contabilísticos ligados à valorimetria das existências são:

- Princípio da Prudência (daí a criação de ajustamento)
- Princípio da Uniformidade ou Consistência
- Princípio do Custo Histórico

A valorimetria é matéria tratada na capítulo V do POC.

No que respeita à valorimetria das existências é de salientar:

A – Custo Histórico

As existências serão valorizadas a custo histórico, sendo este o custo de aquisição = preço de compra + gastos acessórios de

compra (estes, mesmo que contabilizados na conta 62 – FSE, devem onerar os stocks para efeitos de inventário), ou custos de produção = Mão-de-Obra + Matéria-prima + Gastos gerais de fabrico.

NOTA: O custo de produção não engloba os custos de administração geral, os custos de distribuição e os custos financeiros.

B – Reafirmação do Princípio da Prudência

Se o custo histórico é maior que o preço de mercado, então funciona o princípio da prudência (isto é, as existências são avaliadas ao mais baixo do custo de aquisição ou preço de mercado, sendo a diferença entre eles expressa pelo ajustamento de existências).

Preço de mercado é o:

- Custo de reposição** – se ligado a matérias-primas, subsidiárias e de consumo
- Valor realizável líquido** – se ligado a bens destinados a venda

O valor realizável líquido corresponde ao preço esperado de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e de venda.

C – Situações de Excepção no Caso de Custos ou Encargos Excessivos para determinar o Custo Histórico, ou Ligadas à Necessidade de Critérios Expedidos

– *Ligadas à necessidade de critérios expedidos:*

- ◆ Explorações agrícolas, silvícolas e pecuárias
- ◆ Indústrias extractivas
- ◆ Indústrias piscatórias

Nestes casos o POC permite a valorização ao valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.

– *Estabelecimentos de venda a retalho de grande variedade de mercadorias:*

É permitida a valorização ao preço ilíquido de venda deduzido da margem de lucro exacta ou aproximada.

– *Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos:*

Serão avaliados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

D – Existências de Reduzido Valor

As matérias-primas, subsidiárias e de consumo podem ser consideradas no activo, por uma quantidade e um valor fixos, desde que simultaneamente satisfaçam as seguintes condições:

- a) sejam frequentemente renovadas;
- b) representem um valor global de reduzida importância para a empresa;
- c) Não haja variação sensível na sua quantidade, no seu valor e na sua composição.

E – Métodos de Custeio de Saídas

Com o método de custeio de saídas o POC adopta os seguintes:

- ✓ Custo específico
- ✓ Custo médio ponderado
- ✓ FIFO
- ✓ LIFO
- ✓ Custo Padrão

As existências poderão ser avaliadas ao custo padrão se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados; de contrário, haverá ajustamentos que considere os desvios verificados, o que equivale a custos reais, já que os desvios são imputados à produção vendida e ao stock final.

Permite assim o POC, que nas empresas industriais as existências sejam valorizadas a custos reais e/ou custos pré-determinados.

Os custos pré-determinados são custos que, terminada a produção, se vão comparar com os custos históricos (reais) para apurar desvios entre as previsões efectuadas e a realidade verificada.

Na bibliografia especializada é normal, no que toca aos custos pré-determinados, distinguir entre custos estimados e custos padrões.

Enquanto que os custos estimados não passam de previsões de custo mais ou menos fundamentadas e falíveis, (por exemplo, o custo real do ano anterior, uma estimativa do custo dos diversos componentes do produto, etc.), os custos padrões resultam de estudos técnicos fundamentados e/ou das sucessivas rectificações de custos estimados.

Assim, as diferenças de valor entre o custo histórico e o custo padrão são, do ponto de vista teórico, muito pequenas.

Daí o POC permitir a avaliação ao custo padrão, se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados. No caso da avaliação a meros custos estimados, deverão ser feitos ajustamentos que considerem os desvios verificados, devendo tais desvios ser imputados à produção vendida e aos stocks.

F – Actividades Plurienais

Nas actividades de carácter plurienal (construção de edifícios, pontes, estradas, barragens, etc.), os produtos e trabalhos em curso podem ser avaliados pelos seguintes métodos:

- 1 – Método da manutenção / acumulação de custos, ou
- 2 – Método da percentagem de acabamento.

O desenvolvimento da problemática contabilística dos contratos de construção consta da Directriz Contabilística n.º 3 aprovada pelo conselho geral da Comissão de Normalização Contabilística em 19 de Dezembro de 1991.

Esta norma aplica-se aos contratos de construção que satisfaçam as seguintes características:

- “a) Respeitem a construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único, tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento;
- b) As datas de início e de conclusão da respectiva obra situarem-se em períodos contabilísticos diferentes.

A directriz respeita ainda aos contratos de prestação de serviços que estiverem directamente relacionados com um contrato de construção, nos termos definidos.”

A determinação dos resultados nos contratos de construção poderá ser efectuada pelo método da percentagem de acabamento ou pelo método do contrato completado (método do encerramento, método de acumulação de custos).

No método da percentagem de acabamento os resultados são apurados à medida que a obra se vai executando e em função do seu grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos inerentes.

No método do contrato completado o resultado da obra só é aplicado quando esta estiver concluída ou substancialmente concluída.

A directriz refere que o grau de acabamento é obtido a partir da relação entre os custos incorridos até à data do apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra.

Ainda de acordo com a Directriz é importante referir:

- “O método de percentagem de acabamento não deve ser aplicado se não houver possibilidade de estabelecer estimativas fiáveis.
- Se a obra estiver substancialmente concluída, os custos que faltarem para a sua conclusão devem ser estimados e considerados como acréscimo de custos.
- Devem constituir-se ajustamentos para as perdas previsíveis decorrentes da realização do contrato, no termo de cada período contabilístico, independentemente do método adoptado.
- Deverão ainda estabelecer-se provisões para contingências que surjam durante o período de garantia da obra.”

“Deve ser divulgado na nota 48 do anexo o seguinte:

- Os custos e os proveitos dos contratos de construção em curso que já tiverem contribuído para a determinação de resultados;
- As quantias recebidas e a receber relativamente aos contratos de construção em curso.”

Vejamos um exemplo de aplicação do método da percentagem de acabamento⁸:

Início da Obra	Janeiro de 1997
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 contos

	Custos Incorporados	Facturação	Custos estimados p/ completar a obra
Até 31.12.97	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.98	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.99	86.000	100.000	—

Vejamos:

Ano de 1997

$$\% \text{ Facturação} = \frac{55.000}{100.000} = 55\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste exercício, os Proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento.

O resultado seria:

Proveitos	100.000 x 47%	47.000
Custos incorridos		40.000
Resultado		7.000

Transitariam como Proveitos diferidos 8.000 contos

Ano de 1998

$$\% \text{ Facturação} = \frac{60.000}{100.000} = 60\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

De acordo com a Directriz atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos.

Assim:

Proveitos: 100.000 x 70,5%	= 70.500
Proveitos já considerados	= 47.000
Proveitos do Exercício	= 23.500

Provenientes de 8.000 de “Proveitos Diferidos”, 5000 de facturação do exercício e 10.500 contos resultantes de acréscimos de proveitos, assim obtidos:

$$\text{Grau de Acabamento} \times \text{Facturação Global} - \text{Facturação Emitida} \\ 0,705 \times 100.000 - 60.000 = 10.500$$

Assim o Resultado seria:

Proveitos	= 23.500
Custos incorridos	= 20.000
Resultado	= 3.500

Ano de 1999

Facturação Total	100.000
Proveitos considerados em anos anteriores	70.500
Proveitos do exercício	29.500
Custos Incorridos	26.000
Resultado	3.500

Como veremos adiante para efeitos fiscais o cálculo dos resultados é efectuado de forma diferente.

Importa ainda referir que a entidade pode utilizar como base para o reconhecimento de proveitos os procedimentos recomendados pela Directriz contabilística n.º 3, refazer os cálculos de acordo com a circular n.º 5/90 da DGCI, e reflectir as diferenças entre os resultados obtidos ao nível do Quadro 07 da Mod. 22 do IRC. Esta é mais uma situação geradora de impostos diferidos.

3.6.2 – Aspectos Fiscais - Código do IRC

3.6.2.1 – Aspectos Gerais

Os critérios valorimétricos previstos no artigo 26.º do Código do IRC são sensivelmente idênticos aos preconizados pelo POC.

Assim, “os valores das existências a considerar nos proveitos e custos a ter em conta na determinação do resultado do exercício são os que resultam da aplicação dos critérios que utilizam:

- Custos efectivos da aquisição ou produção;
- Custos padrões apurados de acordo com os princípios e técnicas contabilísticas adequadas;

⁸ Adaptado da pág. 151 e 152 do CIRC, edição de 1990 da DGCI.

- c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
 d) Valorimetrias especiais para as existências tidas como básicas ou normais”.

Vimos que o custo de aquisição engloba não só o preço de compra mas também os gastos adicionais de compra. O custo de produção engloba o custo das matérias primas e outras matérias consumidas, da mão-de-obra directa, dos custos fixos e variáveis. Os custos fixos poderão ser imputados ao custo de produção tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção (sistema de imputação racional).

Não é permitido quer pelo POC quer pelo CIRC a utilização do sistema de “Custeio Variável”

No que se refere à utilização dos custos padrões o Fisco permite-os, desde que apurados de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados. Contudo, sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, poderá a DGI efectuar as correcções adequadas tendo em conta o montante das vendas e das existências finais e grau de rotação das existências.

É aceitável do ponto de vista fiscal a utilização da valorimetria a custos estimados?

Em nossa opinião, sim. A utilização de custos pré-determinados tem em vista, nomeadamente, facilitar o trabalho contabilístico relacionado com o inventário permanente. Contudo porque se trata de custos estabelecidos sem o grau de rigor dos custos padrões, os desvios verificados em relação aos custos reais devem, no final do período contabilístico, ser repartidos pela produção vendida e pelo stock final. Assim sendo, poderemos afirmar que estamos a trabalhar com existências finais valorizadas a custos reais⁹.

A utilização de valorimetria a preços de venda deduzidos da margem normal de lucro, só será aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne “excessivamente oneroso” ou “não possa ser apurado com razoável rigor”. Contudo, nos casos em que a margem normal de lucro não seja facilmente determinável, a dedução ao preço de venda não pode ser superior a 20%.

Nas empresas industriais, não sujeitas a inventário permanente, em relação ao exercício de 2007 e seguintes, e porque se torna excessivamente oneroso o cálculo de custos de produção, **propomos, como critérios valorimétricos:**

- para matérias primas e mercadorias, o custo de aquisição;
- para produtos acabados, o preço de venda deduzido de 20%
- para produtos e trabalhos em curso, a percentagem de acabamento de produto multiplicado por 80% do preço de venda.

3.6.2.2 – Obras de Carácter Plurienal

Reza o artigo 19.º do CIRC que, para as obras cujo ciclo de produção ou período de construção seja superior a um ano, a determinação dos resultados poderá ser efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento ou segundo o critério do encerramento da obra.

Entre as obras referidas inclui-se, nomeadamente, a construção de edifícios, construção e empreitadas de obras públicas.

De acordo com o critério de encerramento da obra (também

designado de “acumulação de custos”) o resultado só é apurado quando a obra se considerar concluída, o que acontece quando:

- estabelecido o preço no contrato ou sendo conhecido o preço de venda o grau de acabamento seja igual ou superior a 95%;
- no caso de obras públicas em regime de empreitada, tendo lugar a recepção provisória nos termos da legislação em vigor.

Sempre que sejam apurados resultados em relação a uma obra em que ainda não tenham sido suportados todos os custos necessários para o seu acabamento, poderá ser considerada como receita diferida uma parte dos proveitos correspondentes aos custos a suportar.

No critério do grau de acabamento, o resultado da obra é determinado à medida que ela é executada, distribuindo-se assim a carga fiscal ao longo do tempo da sua duração.

De acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do CIRC, o método da percentagem de acabamento é obrigatório nos seguintes casos:

- a) “Nas obras públicas ou privadas efectuadas em regime de empreitada, quando se verificarem facturações parciais do preço estabelecido, ainda que não tenham carácter sucessivo, e as obras realizadas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados.
- b) Nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais.”

A Circular n.º 5/90 da D.G.I. veio esclarecer, do ponto de vista fiscal, esta matéria:

✎ No respeitante às empreitadas:

- Para fazer face aos custos com garantias, poderá considerar-se como proveitos diferidos uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos relativamente àquelas obras.
 Os proveitos referidos afectarão os resultados dos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção qualitativa da obra.
- Nas empreitadas por percentagem, todos os valores facturados são considerados como proveitos do exercício, podendo diferir-se os 5% referidos.
- Nas restantes empreitadas a determinação dos resultados é feita com base nos valores facturados e no grau de acabamento da obra. O grau de acabamento é dado pela relação entre o total dos custos já incorporados na obra e a soma desses custos com os estimados para completar a sua execução.

Assim, no final do período de tributação, três situações se podem verificar:

- a) O grau de acabamento é superior à percentagem de facturação:
 Neste caso o proveito do exercício corresponde à totalidade da facturação do exercício (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos), abatidos os proveitos já consi-

⁹ Haverá na verdade Custo Real? Pensamos que não. Os custos reais são custos “perto do real”.

derados em anos anteriores, sendo considerado como custos os correspondentes a um grau de acabamento igual à percentagem de facturação, devendo deduzir-se os custos já considerados em anos anteriores. Os restantes custos transitam em “obras em curso”.

b) O grau de acabamento é inferior à percentagem de facturação:

Neste caso o proveito do exercício é o valor da facturação correspondente ao grau de acabamento da obra (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos), deduzida da facturação já considerada em exercícios anteriores, e são considerados como custos a totalidade dos já incorridos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores.

c) O grau de acabamento é igual à percentagem de facturação:

Neste caso são proveitos do exercício a totalidade dos valores facturados que não tenham sido incluídos nos exercícios anteriores (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos) e como custos do exercício a totalidade dos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores.

Considera-se percentagem de facturação a relação entre os montantes facturados até final do período de tributação, com exclusão das revisões de preços, e o preço estabelecido para o total da obra, eventualmente corrigido por preços de trabalhos adicionais.

➤ No respeitante às obras por conta própria e vendidas por fracções:

- Os resultados da fracção são dados pela diferença entre o valor da venda e os custos imputáveis à fracção vendida.
- A repartição dos custos indirectos da obra pelas fracções deve ser feita tendo em conta a respectiva percentagem ou área ou de acordo com outro critério adequado e que seja devidamente justificado.

Vejamos um exemplo de aplicação do disposto na circular 5/90.¹⁰

Início da Obra	Janeiro de 1997
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 contos

	Custos Incorporados	Facturação	Custos estimados p/ completar a obra
Até 31.12.97	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.98	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.99	86.000	100.000	—

Vejamos:

Ano de 1997

$$\% \text{ Facturação} = \frac{55.000}{100.000} = 55\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste caso os proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento, deduzidos do valor estimado de 5% para ocorrer a custos com garantias.

Proveitos

$$47\% \times 100.000 = 47.000$$

$$5\% \times 47.000 = \underline{2.350} \quad 44.650$$

Resultado da Obra no ano de 1998

$$44.650 - 40.000 = 4.650$$

Transitam como proveitos diferidos:

$$(55.000 - 47.000) + 2.350 = 10.350 \text{ contos}$$

Ano de 1998

$$\% \text{ Facturação} = \frac{60.000}{100.000} = 60\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

Neste caso os proveitos a considerar serão os relacionados com a percentagem de facturação, que não tenham sido deduzidos em anos anteriores, podendo ser considerados 5% de s/ total com proveito diferido.

Custos

$$85.000 \times 60\% = 51.000$$

$$\text{Custos já considerados} = \underline{40.000}$$

$$\text{Custos do exercício} = 11.000$$

Custos incorridos	60.000
Custos totais no fim do exercício	<u>51.000</u>
A transitar c/ Obras em curso	9.000

Proveitos

Valor facturado	60.000
Proveitos considerados em anos anteriores	<u>44.650</u>
	15.350

A deduzir:

$$\text{Proveito diferido } 5\% \times 60.000 = \underline{3.000}$$

$$\text{Proveito do exercício} = 12.350$$

$$\text{Resultado do exercício} = 12.350$$

$$\text{Custos} = 11.000$$

$$\text{Resultado} = \underline{1.350}$$

Ou de modo correcto:

$$\text{Proveitos} = 12.350$$

$$\text{Var. Produção} = \underline{9.000}$$

$$21.350$$

$$\text{Custos incorridos} = 20.000$$

$$\text{Resultado} = \underline{1.350}$$

Ano de 1999

$$\text{Facturação} = 40.000$$

$$\text{Custos incorridos} = 26.000$$

$$\text{Proveito diferido } 100.000 \times 5\% = 5.000$$

Proveitos

Total de facturação 100.000 *Custos*
Incorridos no exercício 26.000

Proveitos já considerados:

Ano de 1998 44.650

Ano de 1999 12.350 57.000

43.000

A deduzir:

$$\text{Proveitos diferidos} = \underline{5.000}$$

$$\text{Proveitos do Exercício} = 38.000$$

¹⁰ Adaptado da pág. 151 e 152 do CIRC, edição de 1990 da DGCI.

Resultado	
Proveitos	38.000
Variação Produção	(9.000)
	<u>29.000</u>
Custos Incorridos	<u>26.000</u>
Resultado	3.000

Transitam para anos seguintes como Proveitos Diferidos 5.000 contos, que serão considerados nos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção definitiva da obra.

3.6.3 - CORRECÇÕES AO VALOR DE TRANSMISSÃO DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS. (ART. 58-A DO CIRC E ART. 31.º-A DO CIRS) Caso prático:

3.6.3.1 - Regime Fiscal e contabilístico

Quando se vende um direito real sobre um bem imóvel, como por exemplo a sua propriedade, impõe, quer o art. 58.º-A do Código do IRC, quer o art. 31.º-A do código do IRS, que os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável em IRS e IRC, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente (este se efectuar a devida correcção contabilística), para determinação do lucro tributável.

Esta norma aplica-se aos direitos reais sobre bens imóveis, quer estejam contabilizados como existências, quer estejam contabilizados como activos imobilizados.

Para o alienante, o valor a considerar, é o valor do contrato ou o valor patrimonial tributário definitivo (VPT), dos dois o mais alto.

Significa isto que, se o valor do contrato for inferior ao VPT, será este valor patrimonial a considerar para efeitos de determinação do lucro tributável, e caso seja superior, será o valor de contrato que releva para efeitos do mesmo apuramento.

Para o alienante, é sempre o maior valor das grandezas referidas (valor de contrato ou VPT), que releva para efeitos fiscais, embora para efeitos contabilísticos a operação seja sempre mensurada pelo valor de contrato.

Caso o VPT seja superior ao valor de contrato, deve o sujeito passivo alienante fazer inscrever a diferença no Quadro 07 da Mod. 22, e se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do exercício a que respeita a transmissão, os sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos.

Relativamente ao adquirente, desde que registe contabilisticamente o imóvel pelo seu valor patrimonial tributário definitivo,

deve tomar tal valor para a base de cálculo das reintegrações e para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo imóvel. A correcção contabilística por parte do adquirente é essencial para que o VPT venha a relevar para efeitos de apuramento do lucro tributável.

O sujeito passivo adquirente não terá que apresentar qualquer declaração de substituição, devendo sim, corrigir o valor da compra (de existências ou imobilizado), pelo valor da diferença entre o VPT e o valor do contrato, correcção essa a efectuar por contrapartida de uma rubrica dos capitais próprios, sendo a correcção uma variação patrimonial positiva, assimilada a uma reavaliação de activos, que não influencia o lucro tributável no ano em que for contabilizada. Esta é a posição da Administração Fiscal, em informação vinculativa por despacho de 3/6/2005 – Proc. N.º 1068/05.

Caso o exercício em que for fixado definitivamente o VPT não coincida com o da transmissão, poderá o sujeito passivo adquirente fazer as correcções ao valor entretanto contabilizado (valor do contrato), não necessitando de apresentar qualquer declaração de substituição, e no caso de correcção ao valor das reintegrações do imóvel, as relativas a exercícios anteriores serão consideradas como custo do exercício em que o valor patrimonial tributário se tornar definitivo.

No caso de não concordância com o VPT fixado, poderão os sujeitos passivos lançar mão de pedido de segunda avaliação e do pedido de revisão do valor previsto no art. 129.º do CIRC, sendo este pedido, absolutamente indispensável, se os sujeitos passivos quiserem lançar mão do meio de defesa da impugnação judicial.

O que terão então, que fazer os intervenientes no negócio em caso de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, no caso de os valores referidos não serem coincidentes (só por mero acaso, ou por combinação após simulação fiscal do VPT, o serão).

Vejamos:

Caso prático n.º 1:

A empresa A vendeu à empresa B, em Janeiro de 2007, um bem imóvel, classificado em existências, à empresa B, que o afectou ao imobilizado corpóreo como edifício industrial, por 200.000 euros.

O VPT definitivo foi fixado em 2007, no montante de 250.000 euros.

Resolução:

Na contabilidade da empresa A

21 - Clientes	
A Vendas	200.000 euros.

O facto de o VPT ser fixado em 250.000 não implica qualquer lançamento na contabilidade.

A empresa A, se o VPT for fixado até final do prazo para a entrega da Mod. 22, acrescerá no Quadro 07 da Mod. 22, o montante de 50.000 euros.

Na contabilidade da empresa B:

– Pelo valor do contrato:

421 - Terrenos	50.000 euros
42.2 - Edifícios	150.000 euros
A 26.1 - Fornecedores de imobilizado	200.000 euros.

– Pela actualização para o VPT:

42.1 - Terrenos	12.500 euros
42.2 - Edifícios	37.500 euros
A 56.8 - Correções p/ VPT Imóvel A	50.000 euros.

Se o VPT, fosse fixado depois de fechadas as contas de 2007, a empresa B amortizaria o imóvel com base no valor de contrato (excepto parte imputável ao terreno), e no ano de 2008, contabilizaria amortizações relacionadas com a diferença para o VPT, correspondentes a dois exercícios, valor este que era considerado no apuramento do lucro tributável do IRC. Assim:

Amortizações a contabilizar em 2007 (150.000 euros * 5%) = 7.500 euros

66.2.2- Amortizações do exercício de Edifícios e outras construções.

A 48.2.2- Amortizações acumuladas de Edifícios e outras construções.

Amortizações em 2008:

Valor da construção corrigido $187.500 * 5\% = 9.375$ euros

Amort. Ds da diferença para o VPT de 2007- $37500 * 5\% = 1.875$ euros, num total de 11.250 euros.

66.2.2- Amortizações do exercício de Edifícios e outras construções.

A 48.2.2- Amortizações acumuladas de Edifícios e outras construções. 9.375 euros

e,

696 - Aumentos de amortizações

A 48.2.2- Amortizações acumuladas de Edifícios e outras construções. 1.875 euros

3.6.3.2- Venda de imóveis seguida de locação

De acordo com o art. 25 do CIRC, no caso de venda de imóvel, contabilizado como imobilizado corpóreo, seguida de locação financeira desse imóvel, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais, continuando o bem a ser depreciado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime que vinha a ser seguido até então.

Se o referido bem integrava as existências do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e os mesmos são registados no activo imobilizado ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respectiva reintegração.

De acordo, com informação vinculativa, Proc. 215/06, com Despacho da Senhora Directora de Serviços, de 2006.03.06, “o disposto no artigo 58.º-A do Código do IRC não tem aplicabilidade nos casos em que um sujeito passivo de IRC alienar um imóvel a uma empresa locadora e, em simultâneo, celebrar, sobre o mesmo imóvel, um contrato de locação financeira.

Portanto, se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel vier a ser superior ao valor constante do contrato, o sujeito passivo vendedor/locatário não deve efectuar qualquer correcção positiva na declaração de rendimentos ou na declaração de substituição, consoante o caso.

Isto porque, por força do disposto no n.º 2 do art. 25.º do CIRC, o resultado apurado na operação de venda de bens seguida de locação financeira (leaseback) não tem qualquer relevância em termos fiscais”.

3.6.3.3 - Bens imóveis transmitidos em operações de fusão, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais.

Condição fundamental para a neutralidade fiscal destas operações, é a utilização, no caso da contabilização da fusão, do chamado método da comunhão de interesses. Neste método, os activos e passivos das empresas são tomados em consideração pelos valores porque se encontrarem contabilizados em cada uma das empresas que se vão fundir ou cindir,

Assim,

“1. O disposto no artigo 58.º-A do Código do IRC não tem aplicabilidade nos casos em que a transferência de bens imóveis se insira numa operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de partes sociais, desde que abrangida pelo regime especial de neutralidade fiscal previsto no artigo 68.º do mesmo Código.

Isto porque qualquer uma destas operações, em termos fiscais, não dá origem a uma verdadeira transmissão dos elementos patrimoniais, sendo que o apuramento dos resultados é feito, na esfera da sociedade incorporante ou nova, quando esta venha a alienar os activos recebidos em virtude da realização da operação e como se esta não tivesse existido.

2. A eventual aplicabilidade do artigo 58.º-A do Código do IRC não se coloca, sequer, quando a sociedade fundida, cindida ou contribuidora é uma sociedade de leasing e transfere para a sociedade beneficiária os imóveis locados em regime de locação financeira, uma vez que, em obediência ao princípio contabilístico da substância sobre a forma, o respectivo valor não se encontra registado numa conta de Imobilizações, mas sim numa rubrica do Activo que evidencie o crédito que detém sobre o locatário.

Logo, a operação em causa não implica, em sede de IRC, qualquer apuramento de resultados pela transferência da propriedade jurídica dos referidos imóveis, dado que, em termos contabilísticos, o que de facto se transfere é, tão só, o crédito bancário” (Despacho do SUBDGCI do IR, em 2004.07.21; Proc. n.º 1588/2004).

3.6.3.4 - Permuta de bens imóveis

Situação muito comum, é a existência de permutas de bens imóveis, que podem ser:

- permuta de bens presentes por bens presentes;
- permuta de bens presentes por bens futuros;
- permuta de bens futuros por bens futuros.

É importante lembrar alguns normativos ao nível do IMT, que pensamos ter interesse para melhor compreensão desta problemática:

De acordo com, art. 2.º, n.º 5 do código do IMT, são também sujeitas ao IMT, as permutas, pela diferença declarada de valores ou pela diferença entre os valores patrimoniais tributários, consoante a que for maior, sendo certo que os critérios de avaliação com vista a apurar o valor patrimonial tributários são as regras constantes do código do IMI.

Por sua vez, estabelece a alínea c) do n.º 4.º do código do IMT, que “nos contratos de troca ou permuta de bens imóveis, qualquer que seja o título por que se opere, o imposto é devido pelo permutante que receber os bens de maior valor, entendendo-se como de troca ou permuta o contrato em que as

prestações de ambos os permutantes compreendem bens imóveis, ainda que futuros”.

A data em que a transmissão de bens presentes por bens futuros ocorre, vem estabelecida no n.º 3 do art. 5.º do CIMT, sendo que, “nos contratos de permuta de bens presentes por bens futuros, a transmissão, relativamente a estes, ocorre logo que os mesmos se tornem presentes, a não ser que, por força das disposições do presente Código, se tenha de considerar verificada em data anterior”.

No que respeita ao momento da avaliação, referido no art. 14.º do CIMT, o seguinte:

“2 - No caso de contratos de permuta de bens presentes por bens futuros, a avaliação do bem futuro será efectuada quando o bem adquirir a natureza de prédio, nos termos do CIMI.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se que o bem futuro adquire a natureza de prédio quando, no caso de imóveis urbanos a construir, já se encontra aprovado o respectivo projecto de construção”.

Dado que estas situações de permutas são frequentes na actividade imobiliária, vejamos alguns exemplos:

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS

Caso Prático n.º 1

1 - A, Lda., tem um terreno contabilizado nas Existências, Mercadorias, por €100.000,00.

B, Lda., tem um terreno contabilizado nas Existências, Mercadorias, por €90.000,00.

A, Lda. e B, Lda., efectuaram contrato de permuta sem diferença declarada de valores, por €100.000,00, e ambos mencionaram que era para revenda.

Os valores patrimoniais fixados definitivamente foram:

– O terreno cedido por A, Lda., €120.000,00;

– O terreno cedido por B, Lda., €125.000,00.

Contabilize e apure o efeito fiscal.

Resolução:

■ Na contabilidade de A, Lda.:

31 - Compras (mercadorias)	
a 71 - Vendas	100.000,00
e, pela correcção para o VPT do imóvel comprado,	
31 - Compras	
a 56.8 - Correcções p/ VPT Imóvel	25.000,00

No quadro 07 – Modelo 22 de IRC

Valor Tributável – Preço de Aquisição: (120.000 – 100.000)	
Acresce	20.000,00
Lucro Tributável	20.000,00

■ Na contabilidade de B, Lda.:

31 - Compras (mercadorias)	
a 71 - Vendas	100.000,00
31 - Compras	
a 56.8 - Correcções p/ VPT Imóvel	20.000,00

■ No quadro 07 – Modelo 22 de IRC

Valor Tributável – Preço de Aquisição: (125.000 – 90.000)	
Acresce	25.000,00
Lucro Tributável	35.000,00

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS PRESENTES, POR BENS FUTUROS, COM PROJECTO APROVADO

Caso Prático n.º 2

A, Lda., tem um terreno contabilizado nas Existências, Mercadorias, por €100.000,00.

B, Lda., irá construir no terreno, várias fracções e entregará (1) avaliada em €100.000,00.

A, Lda. e B, Lda., efectuaram contrato de permuta sem diferença declarada de valores, por €100.000,00, e A, Lda., mencionou que a fracção permutada se destina a revenda.

O terreno cedido por A, Lda., foi avaliado fiscalmente em €120.000,00.

A fracção que B, Lda., terá de entregar, foi avaliada em €125.000,00.

Contabilize e apure o efeito fiscal.

■ Na contabilidade de A, Lda. (segundo o Art. 58.º-A do CIRC)

37 - Adiantamentos por conta de compras.	100.000,00
a 71 - Vendas	
37 - Adiantamentos por conta de compras*.	25.000,00
a 56.8 - Correcções p/ VPT Imóvel	

■ No quadro 07 – Modelo 22 de IRC

Valor Tributável – Preço de Aquisição: (120.000 – 100.000)	
Acresce	20.000,00
Lucro Tributável	20.000,00

No ano da entrega do apartamento, a empresa A, efectuará o seguinte lançamento:

31 - Compras	
a 37 - Adiantamento por conta de compras 125.000 euros.	

■ Na contabilidade de B, Lda.:

31 - Compras (mercadorias)	100.000,00
a 269 - Adiantamentos por conta de vendas	
31 - Compras	20.000,00
a 56.8 - Correcções p/ VPT Imóvel	

Poderemos considerar que o terreno dado em permuta foi um adiantamento para mais tarde receber um apartamento.

■ No quadro 07 – Modelo 22 de IRC

(no ano da entrega do bem)	
Acresce	25.000,00

A empresa B, no ano da entrega do bem, deve dar saída do apartamento, contabilizando-se da seguinte forma:

269 - Adiantamentos por conta de vendas	
a 71 - Vendas	100.000 euros
i.e.	

O valor que A, Lda., assume como compra é o do momento (formal) da permuta.

O valor que B, Lda., assume como venda é o do momento da entrega do bem.

As tributações das permutantes vendedoras ocorrem em momentos diferentes.

É verdade que a fracção vai ser avaliada, mas a avaliação definitiva só conta para a A, Lda., na sua futura venda.

■ Logo na contabilidade da B, Lda.

26.9	100.000,00
a 71	
(no momento da entrega do bem)	

No quadro 07, conforme dito corrige a diferença.

A POSIÇÃO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Tendo em conta que a Comissão de Normalização Contabilística se pronunciou sobre o art. 58-A, em resposta de 10 de Novembro de 2004, a uma questão que lhe foi formulada, e que está disponível no site desta Comissão, no sentido de que “um imóvel não pode ser registado pelo seu valor patrimonial tributário”, afastando assim a possibilidade de invocação da Directriz contabilística n.º 16, por não estarem assegurados os pressupostos por ela exigidos (designadamente a avaliação efectuada por Perito), a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas emitiu a sua circular n.º 8/2008 de 22 de Fevereiro, tendo emitido aos seus membros as seguintes instruções:

“Face a esta divergência, entre as regras para efeitos tributários e as normas que devem ter subjacentes a preparação das demonstrações financeiras, importa clarificar qual deverá ser a posição a adoptar pelos revisores, caso os seus clientes procedam à alteração do valor de aquisição de bens do activo, em sintonia com aquela disposição fiscal, contrariando, em consequência, a posição assumida pela CNC.

De facto, o entendimento expresso pela CNC é bastante claro e objectivo, afastando, totalmente, a possibilidade de aceitação, para efeitos contabilísticos, do procedimento preconizado pela Administração Fiscal, nos termos acima descritos.

Assim sendo, caso o tratamento adoptado pelos seus clientes no que respeita à valorização de bens imóveis adquiridos, seja o preconizado pela Administração Fiscal, e daí resulte a identificação de um valor que, analisado individualmente ou conjugado com outro ajustamento identificado no decurso da auditoria e não corrigido pelo cliente, seja materialmente relevante, não resta aos revisores outra alternativa que não seja a de manifestar a sua discordância no Parecer/Opinião que emitirem (através da expressão de uma reserva por desacordo). Naturalmente que a forma de redacção da referida reserva deverá ter em atenção a natureza da situação e as condicionantes que conduziram a que os clientes optassem por uma contabilização em contradição com as disposições contabilísticas aplicáveis, devendo ser feita a remissão para a Nota 5 do Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados, onde a situação deverá ser divulgada.

Na eventualidade do efeito da correcção dos valores decorrente da/das situações em causa serem imateriais, o Revisor deverá proceder da mesma forma que até agora tem vindo a ser aplicável no que respeita às situações em que os valores em causa não sejam materiais (i.e. nada se alterou que decorra do art. do CIRC acima referido) pelo que poderá, ou não, fazer uma ênfase para a situação em causa dependendo do facto de, no seu julgamento profissional, considerar que tal informação é relevante para os utilizadores das demonstrações financeiras”.

3.7 - IMOBILIZAÇÕES

3.7.1 - ENQUADRAMENTO

Esta classe de activos inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa, quer sejam de sua propriedade, quer estejam em regime de locação financeira.

Em relação à contabilização como activo imobilizado, dos bens detidos pela empresa em regime de locação financeira, é referi-

do no art. 4.º do DL 410/89 de 21/11, que põe o POC revisto em vigor, que “enquanto não for alterado o plano de contas para as empresas que se dediquem a operações de locação financeira, fica suspensa, por um período máximo de três anos, a entrada em vigor da contabilização prevista no cap. 12”, – “notas explicativas” à conta 42.

Este prazo foi prorrogado por mais um ano (n.º 2 do D.L. n.º 29/93 de 12/2).

A nova forma de contabilização das operações de locação financeira aplica-se a partir de 1 de Janeiro de 1994, sendo de observar a directriz contabilística n.º 10 da Comissão de Normalização Contabilística, e o D.L. n.º 420/93 de 28/12 (Desenvolveremos esta matéria na parte final do presente texto).

Deve ter-se em atenção a Directriz Contabilística n.º 25, sobre Locações, e sobre valorimetria o ponto 5.4. do POC.

A directriz contabilística n.º 25, aprovada em 1998 pela Comissão de Normalização Contabilística, tem como objectivo complementar o POC no que respeita à qualificação contabilística das locações (financeira ou operacional, e também visa definir o tratamento contabilístico da venda seguida de locação.

Depois de definir os conceitos de locação financeira e de locação operacional, referindo que o que é relevante é a substância da operação que lhe está subjacente, independentemente da sua forma legal, aponta algumas situações que a verificarem-se (nem que seja apenas uma) qualificam a locação como financeira.

Da aplicação desta directriz resulta que muitos contratos de aluguer de longa duração, nomeadamente de veículos, são contabilisticamente classificados e tratados e tratados como contratos de locação financeira.

A directriz contabilística, nada refere quanto à sua entrada em vigor, pelo que sempre defendemos que os contratos de ALD efectuados após a sua eficácia legal deveriam ser tratados como imobilizado, enquanto que para os contratos de ALD anteriores, defendemos a sua contabilização como custos até à sua extinção.

Contudo, tarde como já é normal, vem a Administração Fiscal “regulamentar” através da **circular n.º 7/2003** da DGCI, tal matéria, neste sentido:

1 - “Pelos despachos n.ºs 1677/2002-XV, de 28 de Novembro de 2002 e 691/2003-XV, de 21 de Março de 2003, de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi determinado que a Directriz Contabilística (DC) n.º 25 – Locações é de aplicação obrigatória, para efeitos fiscais, a partir de 1 de Janeiro de 2004”....

2 - “A DC n.º 25 faz parte integrante da normalização contabilística, pelo que, em princípio, teria aplicação directa para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC, por força do disposto no artigo 17.º do respectivo Código”.

3 - “Logo, a consequência de um contrato ser qualificado, à luz dos conceitos expressos na DC n.º 25, como locação financeira será a aplicação a esse contrato do regime fiscal das operações de locação financeira, ou seja:

- Nos locatários: os bens locados integram o activo imobilizado corpóreo, sendo por estes reintegrados; relativamente às rendas pagas no âmbito do contrato de locação, apenas se reconhece como custo fiscalmente dedutível a parte das mesmas que não se refira à amortização financeira (amortização de capital);

- Nas locadoras: os bens locados não se consideram como fazendo parte do respectivo immobilizado corpóreo e, portanto, não são por estas reintegrados; das rendas cobradas no âmbito dos contratos de locação financeira apenas é considerada proveito fiscal do exercício a parte das mesmas que não se refira à amortização financeira (amortização de capital)”.
- 4- “Todavia, por força dos despachos supra mencionados, a DC n.º 25 apenas produzirá efeitos fiscais, com carácter obrigatório, a partir de 1 de Janeiro de 2004, aplicando-se aos contratos celebrados antes ou depois desta data”.
- 5- “Assim, para os contratos celebrados anteriormente a 1 de Janeiro de 2004, estabelece-se o seguinte:
 - a) Nos casos em que os sujeitos passivos tenham procedido, anteriormente a esta data, à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com a DC n.º 25 e sua consequente tributação, serão mantidas as respectivas projecções fiscais.
 - b) Nos casos em que os sujeitos passivos não tenham, até essa data, procedido à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com aquela Directriz ou, tendo-o feito, não procedam até 31 de Dezembro de 2003 à projecção fiscal dos respectivos efeitos, será aplicável, até esta data, o regime fiscal adoptado antes da entrada em vigor da DC n.º 25”.

Mesmo após a publicação da circ. N.º 7/2003, mantiveram-se algumas dúvidas que o Despacho n.º 503/2004 do SEAF, que transcrevemos, procurou esclarecer:

Despacho n.º 503/2004-XV de 27 de Fevereiro de 2004.

Pelos despachos n.ºs 1677/2002-XV, de 28 de Novembro de 2002 e 691/2003-XV, de 21 de Março de 2003, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi determinado que a Directriz Contabilística (DC), n.º 25 – Locações é de aplicação obrigatória, para efeitos fiscais, a partir de 1 de Janeiro de 2004.

Não obstante, suscitaram-se algumas dúvidas relacionadas com a aplicação daquela directriz, designadamente quanto à interpretação da expressão “maior parte da vida útil do bem”.

Por outro lado, importar garantir a consistência da contabilização das operações de locação pelos locadores e locatários, uma vez que a consistência na perspectiva de cada contratante, locador ou locatário, decorre de princípios contabilísticos geralmente aceites. A inconsistência dessa contabilização entre as partes contratantes da locação poderá permitir que o objecto de locação não seja reflectido em nenhuma das respectivas contabilidades ou, pelo contrário, que seja considerado no activo de ambos os contratantes, possibilitando, no último caso, a duplicação da utilização de benefícios fiscais, como poderá ser o caso do regime de reinvestimento previsto pelo artigo 45.º do Código do IRC.

Assim, determina-se, para efeitos fiscais, que:

1. A DC n.º 25 apenas produz efeitos, com carácter obrigatório, a partir de 1 de Janeiro de 2004, relativamente aos contratos celebrados a partir desta data, nos seguintes termos:
 - a) Relativamente a estes contratos, considera-se que a “maior parte da vida útil do bem”, a que se refere a alínea c) do n.º 4 da DC n.º 25, corresponde a 75 % da média entre o período mínimo de vida útil e o período máximo de vida útil que resulte das taxas de amortização previstas no Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro;

- b) A classificação dos contratos de locação tem de ser a mesma nas perspectivas do locador e do locatário, o que deve ser salvaguardado através de uma adenda a esse contrato, sob pena da classificação contabilística poder não ser relevante para efeitos fiscais e de se perderem os benefícios associados a essa classificação, designadamente o regime de reinvestimento previsto pelo artigo 45.º do Código do IRC.
2. No que respeita aos contratos celebrados antes de 1 de Janeiro de 2004, a adopção, para efeitos fiscais, da DC n.º 25 é meramente facultativa, mantendo-se em vigor o enquadramento tributário que resulta dessa opção até à extinção daqueles contratos. Assim:
 - a) Mantém-se o regime fiscal aplicável anteriormente à entrada em vigor da referida directriz contabilística nas seguintes situações:
 - a. Quando os sujeitos passivos não procederem à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com a DC n.º 25; ou
 - b. Quando os sujeitos passivos procederem a essa reclassificação e efectuaram os necessários ajustamentos ao lucro tributável correspondentes aos respectivos efeitos fiscais.
 - b) É aplicável o regime fiscal decorrente da orientação contabilística prevista na DC n.º 25 nos casos em que os sujeitos passivos procederem à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com aquela directriz sem ter efectuado os necessários ajustamentos ao lucro tributável correspondentes aos respectivos efeitos.

3. Fica derogada qualquer interpretação administrativa que contrarie o disposto no presente despacho.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2004

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Parece-nos que este despacho n.º 503 revoga em parte a circular n.º 7/2003, ressaltando o seguinte:

- 1 - A D.C. N.º 25, apenas produz efeitos, com carácter obrigatório, a partir de 1 de Janeiro de 2004, relativamente aos contratos celebrados a partir dessa data.
- 2 - A necessidade de se efectuar adenda aos contratos celebrados, realçando a natureza (operacional ou financeira) dos contratos, sob pena da classificação contabilística poder não ser relevante para efeitos fiscais e de se perderem os benefícios associados a esta classificação, designadamente o regime previsto pelo art. 45.º do CIRC.
- 3 - Parece-nos, não ser obrigatória a reclassificação contabilística dos contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2003.
- 4 - No que respeita aos contratos celebrados antes de 1 de Janeiro de 2004, a adopção, para efeitos fiscais, da DC n.º 25 é meramente facultativa, mantendo-se em vigor o enquadramento tributário que resulta dessa opção até à extinção daqueles contratos. Assim:
 - a) Mantém-se o regime fiscal aplicável anteriormente à entrada em vigor da referida directriz contabilística nas seguintes situações:
 - a. Quando os sujeitos passivos não procederem à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com a DC n.º 25, isto é, se os sujeitos passivos apenas contabilizaram as rendas na conta 62-Fornec. e Serv. Externos, continuarão o procedimento seguindo até final do contrato; ou

b. Quando os sujeitos passivos procederam a essa reclassificação e efectuaram os necessários ajustamentos ao lucro tributável correspondentes aos respectivos efeitos fiscais, continuarão o procedimento e os ajustamentos ao nível do Quadro 07 da declaração Mod. 22 do IRC (situação idêntica ao regime transitório do Leasing, preenchendo mapa idêntico ao mapa n.º 40).

b) É aplicável o regime fiscal decorrente da orientação contabilística prevista na DC n.º 25 nos casos em que os sujeitos passivos procederam à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com aquela directriz sem ter efectuado os necessários ajustamentos ao lucro tributável correspondentes aos respectivos efeitos.

b) É aplicável o regime fiscal decorrente da orientação contabilística prevista na DC n.º 25 nos casos em que os sujeitos passivos procederam à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com aquela directriz sem ter efectuado os necessários ajustamentos ao lucro tributável correspondentes aos respectivos efeitos. Assim, se o bem objecto do contrato foi contabilizado no imobilizado e amortizado, continuar-se-á o procedimento seguido.

Do ponto de vista contabilístico, se efectuada, a reclassificação deveria, em nosso entender, ser efectuada de acordo com a directriz contabilística n.º 10, isto é:

- 1 - O débito da conta 424 por contrapartida do crédito da conta 261, pelo valor do contrato com IVA incluído;
- 2 - O débito da conta 261 por contrapartida do crédito da conta 69, 79 ou 59, pelo valor das amortizações financeiras incluídas nas rendas já efectuadas;
- 3 - O crédito da conta 4824 pelo débito da conta 69, 79 ou 59, pelo valor das reintegrações ou amortizações acumuladas como se a viatura desde o início tivesse sido considerada no imobilizado, ponderando o facto de no ano de início do contrato dever ser de considerar uma reintegração ou amortização proporcional ao número de dias, por forma a que o valor líquido contabilístico do bem corresponda ao valor por reintegrar ou amortizar àquela data, de acordo com o período mínimo de vida útil.

No entanto, em face do disposto no Desp. N.º 503 acima referido, somos de opinião de que a reclassificação contabilística dos contratos celebrados até 31.12.2003, não é obrigatória.

3.7.1.1 - Investimentos financeiros

Esta conta integra as aplicações financeiras com prazo superior a 1 ano.

São contabilizados nesta conta os investimentos financeiros com carácter de permanência em:

- 411 Partes de capital
- 412 Obrigações e títulos de participação
- 413 Empréstimos de financiamento
- 414 Investimentos em imóveis
- 415 Outras aplicações financeiras
 - 4151 Depósitos bancários
 - 4152 Títulos da dívida pública
 - 4153 Outros títulos
 - 4154 Fundos

Importa referir que em relação às partes de capital em empresas filiais e associadas (na prática, empresas em que se detêm 20% ou mais dos direitos de voto dos titulares de capital, o POC permite como critério valorimétrico, quer o método do custo, quer o método da equivalência patrimonial.

Contudo, conjugando o referido no plano oficial de contabilidade, a directriz contabilística n.º 9 e n.º 8 do art.18.º do CIRC, decorre, que:

1 - O POC classifica as empresas, considerando as ligações entre si em:

- Empresas filiais, aquelas em que a empresa-mãe tem o poder de domínio ou de controlo (uma das situações possíveis é deter mais de 50% dos direitos de voto);
- Empresas associadas, aquelas sobre as quais a empresa participante detém uma influência significativa, presumindo-se que existe influência significativa, sempre que a participante detenha 20% ou mais dos direitos de voto e não possa ser considerada como empresa-mãe;
- outras participadas, aquelas em que se participa no capital social, e que não são consideradas como filiais ou associadas.

2 - As partes de capital serão contabilizadas no momento da aquisição, pelo seu custo, independentemente do método adoptado.

3 - O critério valorimétrico a utilizar será, para as empresas filiais e associadas, sempre o método da equivalência patrimonial, excepto se existirem severas e duradouras restrições que prejudiquem a transferência de fundos da participada para a participante, ou se a participação foi adquirida para venda.

4 - O método da equivalência patrimonial é interrompido sempre que:

- deixe de se ter controlo na filial ou influência significativa na associada, mas se mantenha participação no capital,
- existirem severas e duradouras restrições que prejudiquem a transferência de fundos da participada para a participante, ou se a participação foi adquirida para venda.
- a aplicação do método da equivalência patrimonial, no caso de perdas, levar a que o valor contabilístico da participação seja igual ou inferior ao prejuízo atribuídos. Sempre que a parte nos prejuízos ultrapassar o valor contabilístico da participação, esta mantém-se com valor nulo. Se entretanto existirem lucros, estes só serão contabilizados (e o método retomado) a acrescer à participação depois de compensados os prejuízos não contabilizados.

5 - No exercício em que pela primeira vez se adoptar o método da equivalência patrimonial, devem ser atribuídos às respectivas partes de capital os montantes correspondentes à fracção dos capitais próprio que representam no início do exercício, sendo o valor da diferença incluída na conta 55.1 - "Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas-Ajustamentos de transição".

6 - Sempre que o valor de aquisição da participação seja superior aos justos valores dos activos e passivos correspondentes, então a diferença contém implícita um valor que tem a característica de trespasse em sentido contabilístico.

6.1 - No método do custo, esta diferença (trespasse implícito) não é objecto de qualquer tratamento contabilístico.

6.2 - No método da equivalência patrimonial, esta diferença deve ser sistemática e directamente amortizada por contrapartida de conta de “custos e perdas financeiras”, num período que não exceda cinco anos, a menos que uma vida útil mais extensa possa ser justificada, não excedendo os vinte anos.

7 - Os proveitos e ganhos e os custos ou perdas, assim como quaisquer variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial, não concorrem para a determinação do lucro tributável. Apenas é relevante para efeitos fiscais o pagamento ou a colocação à disposição dos lucros.

Este método da equivalência patrimonial, é também denominado de “método da proporção nos capitais próprios”, porque a conta de imobilizado financeiro relativa às partes de capital em filiais e associadas reflecte permanentemente a percentagem de participação multiplicada pelos capitais próprios da participada.

Vejamos, quais os lançamentos a efectuar neste método:

- 1 - Pelo valor de aquisição da parte de capital
débito: 41.1 - Partes de Capital
crédito: Contas monetárias
- 2 - Pelos lucros apurados na participada (%)
débito: 41.1 - Partes de Capital
crédito: 78.2 - ganhos em empresas do grupo e associadas
- 3 - Pela percentagem dos prejuízos apurados na participada
débito: 68.2 - perdas em empresas do grupo a associadas
crédito: 41.1 - Partes de Capital
- 4 - Outros aumentos nos capitais próprios da participada (ex.º reserva de reavaliação)
débito: 41.1 - Partes de Capital
crédito: 55.3 - outras variações nos capitais próprios
- 5 - Outras diminuições nos capitais próprios
débito: 55.3 - outras variações nos capitais próprios
crédito: 41.1 - Partes de Capital
- 6 - Pela distribuição nos lucros
débito: Contas monetárias
crédito: 41.1 - Partes de Capital
- 7 - Pela cobertura de prejuízos
débito: 41.1 - Partes de Capital
crédito: Contas monetárias
- 8 - Pelos lucros não atribuídos
débito: 55.2 - Lucros não atribuídos
crédito: 59. x - Resultados transitados
- 9 - Pela diferença entre o valor contabilístico da participação e o seu valor de mercado
débito: 55.4 - Depreciações
crédito: 49.1 - Ajustamentos de investimentos financeiros
- Partes de Capital.

Nos casos em que o valor de aquisição seja superior aos justos valores dos activos e passivos correspondentes, a diferença deve ser sistemática e directamente amortizada por contrapartida de conta de “custos e perdas financeiras”, num período que não exceda cinco anos, a menos que uma vida útil mais extensa possa ser justificada, não excedendo os vinte anos.

Vamos supor que se adquire uma participação pelo custo de 100.000 euros mas cuja parte nos capitais próprios da participada era de apenas de 50.000 euros. Vamos supor que os valores contabilísticos da participada representavam os justos valores dos seus activos e passivos.

Seria aconselhável que a conta de investimentos financeiros (por exemplo em empresas do grupo) fosse subdividida em:

- 41.1.1.1 - Partes de capital-empresas do grupo-valor corespondente ao valor nominal
- 41.1.1.2 - Diferença entre a proporção nos capitais próprios e o valor nominal
- 41.1.1.3 - Diferença entre o custo e os justos valores

Assim sendo, a conta 41.1.13- teria um saldo de 50.000.

Todos os anos os lançamentos normais da equivalência patrimonial seriam efectuados, primeiro na conta 41.1.1.2 e depois na conta 41.1.1.1.

Além disso, seria debitada a conta 68.8- Outros custos e perdas financeiras creditando a conta 4.1.1.13.

Em relação à legalidade da directriz contabilística n.º 9 da CNC, face ao disposto no POC, a ordem dos revisores emitiu a Circ. N.º 25 dirigida aos Revisores Oficiais de Contas, dela constando instruções que, pela sua importância se transcrevem:

CIRCULAR N.º 25/04

“Assunto: Procedimento a adoptar pelo ROC quando as empresas apliquem o custo de aquisição na valorização de todas as participações financeiras

Caros Colegas,

Como é do Vosso conhecimento, a DC 9 – Contabilização nas Contas Individuais da Detentora de Partes de Capital em Filiais e Associadas regulamenta e restringe a opção considerada pelo POC de valorizar todas as partes de capital em empresas filiais e associadas ao custo de aquisição ou pelo método de equivalência patrimonial.

Esta restrição introduzida pela DC 9 tem, desde a sua emissão, suscitado reacções quanto ao alcance jurídico da sua aplicação e, necessariamente, quanto à posição a adoptar pelo revisor/auditor. Esta posição foi, recentemente, questionada pela Provedoria de Justiça, pelo que foi solicitado ao Departamento Jurídico da Ordem a emissão de Parecer sobre a legalidade e obrigatoriedade da aplicação da DC 9.

O conteúdo do Parecer, do qual seguem extractos em anexo a esta circular, levou a que o Conselho Directivo reapreciasse a posição a adoptar pelo revisor/auditor, quando as empresas apliquem o custo de aquisição na valorização das participações financeiras, nos termos que a seguir se indicam:

- A. Nas contas individuais, quando as empresas optem por valorizar todas as participações financeiras ao seu custo de aquisição, emissão de uma opinião sem reservas (excepto quando o valor recuperável da participação seja inferior ao seu valor contabilístico e a diferença não estiver coberta pela necessária provisão nos termos do ponto 5.4.3.5. do POC);
- B. Nas contas consolidadas, quando as empresas valorizem as participações financeiras em associadas ao custo de aquisição, emissão de uma opinião com reservas.

Após a referida deliberação, tal posição foi transmitida à Provedoria de Justiça nos termos acima indicados e é formalmente comunicada aos Colegas a partir da presente data.

Informamos ainda que iremos comunicar à CNC as razões que fundamentam a posição agora adoptada ficando na expectativa de que o vício jurídico de que enferma a DC 9 seja tratado e sanado em instâncias apropriadas i.e. modificação, com vista a adaptá-la ao regime legalmente estabelecido, ou revogação, pelo titular da pasta das Finanças, sob pena de, caso tal não venha a ocorrer, poder ser pedida, a todo o tempo, ao tribunal administrativo competente, a declaração de ilegalidade daquela directriz contabilística, por quem seja prejudicado pela aplicação das respectivas normas (art. 72.º e segs. do CPTA).

Note-se de qualquer modo que, quando o método da equivalência patrimonial seja adoptado nas contas individuais ou consolidadas, mas não o tenha sido de forma adequada (designadamente, não abrangendo todas as partes de capital em empresas filiais e associadas de que a empresa seja titular), os aspectos principais da IT 5 continuam a ser aplicáveis.

Refira-se ainda que a posição referida em A. acima é igualmente aplicável quando todas as participações financeiras sejam valorizadas pelo método da equivalência patrimonial. Assim sendo e porque é aceitável a opção consistente por qualquer um dos dois métodos valorimétricos consagrados no POC, será recomendável introduzir, em ambos os casos, uma ênfase remetendo para a Nota do Anexo onde se encontre divulgada a valorimetria adoptada pela empresa”.

3.7.1.2 - Imobilizações corpóreas

Integra os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis, que a empresa utiliza na sua actividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano.

Inclui igualmente às benfeitorias e as grandes reparações que sejam de acrescer ao custo daqueles imobilizados.

No que respeita às benfeitorias e grandes reparações, o tratamento contabilístico, será em nossa opinião, o seguinte:

→ *Se as operações de conservação e reparação aumentam o valor real da coisa ou a sua duração provável, a capacidade técnica do imobilizado, ou permitem diminuir custos de produção, tais despesas são contabilizadas na respectiva subconta da 42 – Imobilizações Corpóreas, sendo amortizadas em função do período de utilidade esperada (art. 5.º do DR n.º 2/90 de 12/1).*

→ *Os gastos de conservação e reparação cuja utilidade se prolonga por mais de um exercício, mas que não aumentam o valor real, nem a duração provável da coisa, nem a capacidade técnica do imobilizado, nem permitem diminuir custos de produção, devem ser contabilizadas na conta 2729 – Outros custos diferidos, e afectados directamente à respectiva conta de custos, conforme a quota-parte atribuída a cada exercício.*

→ *Os gastos de conservação e reparação normal ordinária, devem ser contabilizados como custos do exercício na conta 62232 – Conservação e Reparação.*

3.7.1.3 - Imobilizações incorpóreas

Integra os imobilizados intangíveis, englobando nomeadamente:

- Despesas e direitos de instalação e expansão,
- Despesas de investigação e desenvolvimento (ver Directriz Contabilística n.º 7/92 da CNC e sobre crédito fiscal por investimento em investigação e desenvolvimento, ver DL 292/97 de 20.10),

- Propriedade industrial e outros direitos (patentes, marcas, licenças, etc.) e
- Trespasses (ver Directriz Contabilística n.º 1 e 12 da CNC).

3.7.1.4 - Amortizações

Deve ser consultado o Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/1, sobre Amortizações.

Não cabe, no âmbito deste trabalho, desenvolver este assunto. No entanto trata-se de uma das componentes do trabalho de fecho de contas.

Aconselhamos também a leitura da circular n.º 24/91, que anexamos na terceira parte do presente trabalho, sobre a consideração como custos das rendas pagas em virtude de contratos de aluguer de longa duração de viaturas ligeiras e mistas.

Note-se que o Dec. Regulamentar n.º 2/90 sofreu importantes alterações por força do Dec. Lei n.º 16/94 de 12/7, nomeadamente nos seus arts. 1.º, 10.º, 12.º, 14.º e 22.º, tendo sido aditado o art. 21.º-A. Aconselhamos o estudo atento destas alterações, que têm influência na determinação do lucro tributável de 1994 e seguintes.

Deverão ser acrescidas todas as amortizações que não sejam aceites como custos fiscais nos termos do art. 32.º, n.º 1, nomeadamente por respeitarem:

- a elementos do activo não sujeitos a deprecimento;
- por terem sido utilizadas taxas de amortização superiores às previstas;
- por terem sido praticadas amortizações para além do período máximo de vida útil;
- à parte correspondente à dedução da diferença positiva entre as mais valias e as menos valias realizadas que lhe for imputada nos termos do n.º 6 do antigo art. 44.º do CIRC;
- a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, mas apenas na parte correspondente ao valor de aquisição ou reavaliação excedente a 4.000.000\$00 ou 6.000.000\$00, consoante a aquisição da viatura seja, respectivamente, anterior ou posterior 1 de Janeiro de 1996, bem como, independente do valor de aquisição ou reavaliação, dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afectos a empresas exploradas de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária.
- Edifícios: no caso de desconhecimento do valor do terreno, o valor a atribuir aos mesmos é fixado em 25% do valor global (n.º 3 do art. 11.º do Dec. Reg. N.º 2/90), a não ser que o contribuinte estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela DGI, e terá como limite mínimo 25% do respectivo valor patrimonial constante da matriz à data da aquisição do imóvel (n.º(s)3 e 4 do art. 11.º e art. 23 alínea d) do Dec. Reg. N.º 2/90).

O valor a considerar para efeitos de cálculo das respectivas quotas de amortização não inclui o valor do terreno (n.º 1 do art. 11.º do Dec. Reg. n.º 2/90), devendo este ser devidamente evidenciado na contabilidade.

- O período máximo de vida útil para as despesas de instalação e despesas com investigação e desenvolvimento é de 5 anos.
- Não há amortizações por quotas degressivas, nos seguintes casos:
 - bens adquiridos em estado de uso;

- bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;
 - grandes reparações e beneficiações,
 - obras em edifícios alheios.
 - Edifícios;
 - Viaturas ligeiras de passageiros, excepto se afectas a empresas exploradoras de transportes ou se destinarem a ser alugadas;
 - Equipamento social e mobiliário diverso;
 - Não há quotas mínimas, porque as amortizações são calculadas com base no período de utilidade esperada, para:
 - bens avaliados para efeitos de abertura de escrita;
 - grandes reparações e beneficiações,
 - obras em edifícios alheios.
 - Os elementos de reduzido valor (até 40.000\$00), devem ser contabilizados na conta 42-Imobilizações corpóreas e devem constar do mapa de amortizações pelo valor global e em linha autónoma.
 - Por força do n.º 4 do art. 17 do DR n.º 2/90, (“embora não sendo imobilizações incorpóreas”) são custos a repartir por vários exercícios, num mínimo de três anos:
 - *despesas com emissão de obrigações;*
 - *Encargos financeiros:*
 - *podem ser imputados ao custo de produção (se específicos), se o período de produção ou construção, for igual ou superior a dois anos;*
 - *fora deste caso, os encargos financeiros com a aquisição ou produção de imobilizado, correspondente ao período anterior ao da sua entrada em funcionamento, são custos a repartir por vários exercícios.*
- (neste caso o DR 2/90 contraria o POC:
- *Princípio geral: custo do exercício;*
 - *excepção: se os financiamentos se destinarem a imobilizações, os custos podem ser imputados ao custo da compra ou produção, durante o período em que estiverem em curso.*
 - *diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado e correspondente ao período anterior ao da sua entrada em funcionamento;*

(O POC admite que sejam imputadas ao custo do imobilizado somente durante o período em que estiverem em curso (política facultativa).

As contas na 27 parecem estar em contradição com as regras de valorimetria.

- *Encargos com campanhas publicitárias*

3.7.1.5 Reavaliações e avaliação de imobilizado

Apesar do orçamento de estado para 1997, contemplar uma autorização legislativa no sentido de determinar a possibilidade de se proceder periodicamente à reavaliação (de 5 em 5 anos) mediante aplicação de coeficientes de correcção monetária, sendo o aumento das reintegrações aceite como custo fiscal em 60%, a verdade é que somente em 11 de Fevereiro de 1998 foi publicado o DL n.º 31/98, reportando-se a reavaliação à data de 31 de Dezembro de 1997.

“A reavaliação deve constar do balanço referente ao termo do exercício em que se integra a data a que se reporta a reavaliação

ou do balanço relativo ao termo do período de tributação seguinte, no caso de os sujeitos passivos não poderem efectuar a reavaliação em tempo útil (n.º 4 do art. 1.º do DL n.º 31/98 de 11/2).”

Apesar do Dec. Lei n.º 31/98 ter permitido a reavaliação com referência à data de 31 de Dezembro de 1997, a verdade é que as obrigações relacionadas com tal reserva de reavaliação não se esgotaram naquele exercício. Vejamos alguns aspectos mais importantes:

REAVALIAÇÃO DO D.L. 31/98 – 11/2

ART. 5.º – RESERVA DE REAVALIAÇÃO

A reserva de reavaliação só pode ser movimentada quando se considerar realizada, total ou parcialmente, nos termos da regulamentação contabilística aplicável e com a seguinte ordem de prioridades:

- 1.ª - Correcção do valor reavaliado para o valor real;
- 2.ª - Cobertura de prejuízos até à data a que se reporta a reavaliação, inclusive, e
- 3.ª - Para incorporação no capital na parte remanescente.
 - a) A regulamentação contabilística aplicável é **DIR 16**, apenas no que toca à realização da reserva.

ART. 7 – CUSTOS OU PERDAS NÃO DEDUTÍVEIS

1 – 40% do valor do aumento das amortizações anuais resultantes da reavaliação.

2 – No caso de bens inutilizados ou destruídos:

A parte do valor líquido contabilístico na parte que corresponde à reavaliação efectuada, observando-se na parte restante o n.º 1 do art. 10.º do DR n.º 10/90.

Exemplo de máquina inutilizada

Valor de aquisição 1000	valor reavaliado 2000
Valor líquido contabilístico na data do sinistro 300	
Parte imputável ao valor de aquisição	= $\frac{2000}{300} = \frac{1000}{x}$
	x = 150

Poderá ser aceite como custo fiscal 150 se a empresa utilizar a faculdade prevista no art. 10.º n.º 1 do DR 2/90.

Os 150 imputáveis à reavaliação não são aceites como custo fiscal.

ART. 8 – REINVESTIMENTO DOS VALORES DE REAVALIAÇÃO

1 – O reinvestimento dos valores de reavaliação dos bens reavaliados ao abrigo deste diploma é obrigatório.

Caso não seja efectuado:

- adicionar-se-á a valor do IRC ou IRS relativos ao terceiro exercício posterior ao da realização, o IRC/IRS que deixou de ser liquidado em resultado da reavaliação, em exercícios anteriores acrescido dos juros compensatórios devidos, em virtude da reavaliação.

É preciso manifestar a intenção de reinvestir. E se não investir logo no ano da alienação?

Dá a tributar na mais valia e acresce ao IRC o IRC que deixou de ser liquidado pela reavaliação.

- Caso do reinvestimento do valor de realização de investimento em imóveis enquadramento no art. 44.º do CIRC? Sim, mas só se forem reavaliados.

ART. 9 – NÃO OPÇÃO DE COMPRA NO LEASING

Nestes casos (entrega pelo locatário ao locador dos bens em locação financeira):

- 1) - O resultado é apurado como se não tivesse havido reavaliação
- 2) - Ao IRC liquidado do exercício é somado:
 - O IRC que deixou de ser liquidado em virtude da reavaliação agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC de cada exercício do produto de 10% pelo n.º de anos decorridos.
- 3) - Em sede de IRS
 - É acrescido ao rendimento colectável do ano de entrega dos bens as importâncias correspondentes aos acréscimos das amortizações majorados em 10% por cada ano ou fracção decorrida desde aquele em que foi aceite o referido acréscimo.

ART. 11.º - UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE RES. REAVLIAÇÃO

A utilização para fins diferentes dos previstos no art. 5.º tem como consequência:

- a) Considera-se nula para efeitos fiscais a reavaliação efectuada;
- b) Adicionar-se-á ao IRC ou IRS liquidado relativamente ao exercício da utilização indevida, o IRC ou IRS que em resultado da reavaliação deixou de ser liquidado nos exercícios anteriores acrescido dos juros compensatórios devidos.

(Ver também Directriz Contabilística n.º 16. Em nossa opinião a Directriz contabilística n.º 16 e o Dec. Lei n.º 31/98 de 11/2 são incompatíveis nalguns aspectos, nomeadamente no que toca à movimentação da reserva de reavaliação).

3.7.2 - VALORIMETRIA

(Cap. V n.º 5.4 do POC)

O activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período.

O custo de aquisição e o custo de produção dos elementos do activo devem ser determinados de acordo com as definições adoptadas para as existências.

Nos casos em que os investimentos financeiros, relativamente a cada um dos seus elementos específicos, tiverem, à data do balanço, um valor inferior ao registado na contabilidade, este pode ser objecto da correspondente redução, através da conta apropriada. Esta não deve subsistir logo que deixe de se verificar a situação indicada.

Dada a natureza deste trabalho, não cabe aqui fazer análise detalhada da valorimetria dos investimentos financeiros. Aconselhamos o estudo cuidadoso do ponto 5.4.3 do POC.

Quando, à data do balanço, os elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença se fôr de prever que a redução desse valor seja permanente. Aque-

la amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram.

Sem prejuízo do princípio geral de atribuição dos juros suportados aos resultados do exercício, quando os financiamentos se destinarem a imobilizações, os respectivos custos poderão ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e mais consistente.

Se a construção for por partes isoláveis, logo que cada parte estiver completa e em condições de ser utilizada cessará a imputação dos juros a ela inerentes.

Neste sentido aponta também o art. 2.º do Dec. Regulamentar n.º 2/90 de 12/1, sendo referido no n.º 6 do art. 2.º que “podem ser incluídos no custo de produção os juros de capitais alheios destinados especificamente ao financiamento do fabrico ou construção de imobilizações, na medida em que respeitem ao período de fabricação ou construção e este não tenha uma duração inferior a dois anos.

Às imobilizações corpóreas aplica-se também o disposto em 5.3.18 do POC.

As despesas de instalação, bem como as de investigação e de desenvolvimento, devem ser amortizadas no prazo máximo de cinco anos.

Os trespasses devem ser amortizados no prazo máximo de cinco anos, podendo, no entanto, este período ser dilatado, desde que tal se justifique e não exceda o do uso útil.

É importante voltar a referir aqui o disposto no art. 33.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais:

“Não podem ser distribuídos aos sócios, lucros do exercício, enquanto as despesas de constituição, de investigação e desenvolvimento não estiverem completamente amortizadas, excepto se o montante das reservas livres e dos resultados transitados fôr, pelo menos, igual ao dessas despesas não amortizadas”.

A respeito do regime fiscal das amortizações de imobilizados incorpóreos, propõe-se a análise dos artigos 17.º e 18.º do Dec. Regulamentar n.º 2/90 de 10/1.

É importante a análise de outros normativos que têm interesse na valorimetria dos activos imobilizado, nomeadamente:

Directriz Contabilística n.º 1 - Tratamento contabilístico das concentrações empresariais;

Directriz Contabilística n.º 2 - Contabilização, pelo donatário, de activos transmitidos a título gratuito;

Directriz Contabilística n.º 4 - Contabilização de obrigações contratuais das empresas concessionárias;

Directriz Contabilística n.º 7 - Contabilização das despesas de investigação e desenvolvimento;

Directriz Contabilística n.º 9 - Contabilização nas contas individuais da detentora de partes de capital em filiais e associadas;

Directriz Contabilística n.º 12 - Conceito contabilístico de trespasse;

Directriz Contabilística n.º 13 - Conceito de justo valor;

Directriz Contabilística n.º 16 - Reavaliação de activos imobilizados tangíveis;

Directriz Contabilística n.º 25 - Locações.

3.7.3 - OUTROS ASPECTOS

Devem as empresas, por exigências legais (art 51.º do Código do IVA) possuir ficheiro de imobilizado.

3.8 - CUSTOS COMPESSOAL

As despesas com férias, subsídios de férias e respectivos encargos são custos do exercício a que se reportam os direitos respectivos.

Assim, em 31 de Dezembro de 2008, vence-se o direito dos trabalhadores às férias e subsídio de férias, que vão ser pagas em 2009, sendo tal direito uma obrigação da empresa em 31/12/2008.

Para dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios, ao direito às férias e subsídio de férias e respectivos encargos vencidos em 31 de Dezembro, deve ser dado o adequado tratamento contabilístico.

O lançamento a efectuar será:

DÉBITO de: 64 - Custos com o pessoal
CRÉDITO de: 2732 - Remunerações a liquidar

Importa referir o teor do Despacho de 21/01/89 do NIR:

Na contabilização dos encargos com férias proceder-se-á do seguinte modo:

“– Se na data do processamento forem conhecidas as tabelas salariais a vigorar no ano de pagamento, serão tomadas em consideração os valores delas constantes;

– Não sendo conhecidas aquelas tabelas, os montantes a ter em conta são os que constarem das que estiverem em vigor à data de 31 de Dezembro, admitindo-se que a diferença entre o valor processado e o efectivamente dispendido, seja considerado custo no ano do efectivo pagamento;

– Havendo negociações salariais em curso, serão tomados em consideração os valores constantes das tabelas em vigor à data de 31 de Dezembro, acrescidos da percentagem que a entidade patronal tenha acordado até à data do encerramento das contas.

No caso de se verificar diferença entre o valor processado como encargo de férias e o efectivamente pago, poderá a mesma ser considerada custo fiscal no ano do pagamento efectivo”.

Vejamos qual o procedimento a seguir no ano seguinte, aquando do processamento das férias e respectivos encargos, ilustrando a exposição com os seguintes dados:

- Estimativa efectuada no final do ano e creditada na conta 2732 (incluindo a estimativa dos encargos com remuneração do período de férias, o subsídio de férias, os encargos com segurança social de conta da empresa e o custo com os seguros de acidentes de trabalho correspondentes) – 5.000 contos.
- Encargos efectivamente processados:
 - valores ilíquidos de férias e sub. de férias – 5.000 contos,
 - encargos com segurança social da parte da empresa – 1225 contos,
 - descontos para a segurança social (parte do pessoal) – 550 contos,
 - retenção na fonte de IRS – 200 contos,

- seguro de acidentes de trabalho correspondente – 100 contos.

1.ª HIPÓTESE DE CONTABILIZAÇÃO

- quando do processamento
 - 64 - 6.325 c
- a “diversos” - 6.325 c¹¹
- e no final do ano,
 - 2372 - 5.000 contos
- a 64 - 5.000 contos

2.ª HIPÓTESE DE CONTABILIZAÇÃO

- quando do processamento
 - 2732 - 6.325 c
- a “diversos” - 6.325 c¹¹
- e no final do ano,
 - 64 - 1.325 c
- a 2732 - 1.325 c

3.ª HIPÓTESE DE CONTABILIZAÇÃO

Somente quando do processamento,

débito de:
2732 - 5.000 c
64 - 1.325 c
crédito de:
"diversos" - 6.325 c¹¹

Nesta última hipótese, o acerto é efectuado aquando do processamento.

3.9 - CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO FINANCEIRA

Em virtude da alteração do regime contabilístico e fiscal da locação financeira, pensamos ser importante aproveitar esta oportunidade para abordarmos, de forma prática, aspectos relacionados com a contabilização das operações de locação financeira, já que existiram obrigações contabilísticas a cumprir no início de 1994, e obrigações fiscais que se vão prolongar ao longo da vida útil dos respectivos bens.

Assim:

3.9.1 - SITUAÇÃO ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1993

3.9.1.1- Aspectos contabilísticos

Em termos contabilísticos, o regime em vigor até 31 de Dezembro de 1993, permitia a contabilização como custo (na conta “rendas e alugueres” das importâncias pagas, sendo o valor residual dos bens, no caso de opção pela compra por parte do locatário, contabilizado como imobilizado, e amortizado nos termos do Dec. Reg. n.º 2/90 de 12/1, isto é, em função do período de utilidade esperada para o bem.

3.9.1.2 - Aspectos fiscais

O valor contabilizado era, em relação a 1993, aceite na sua totalidade como custo fiscal, excepto, no que respeitava a:

- rendas de locação financeira relativas a barcos de recreio e aviões de turismo não afectos a empresas exploradoras de serviço público de transportes ou não destinados a ser alugados no exercício da actividade normal do locatário.

11 Crédito de “diversos” – as contas a creditar nas 3 hipóteses seriam: – 26.2 pelo valor líquido 4250 c
– 24.2.1 pela retenção do IRS 200
– 24.5 - pela contribuição global para a seg. social 1775
– 26.8 - pela importância do seguro 100

- rendas de locação financeira relativas a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou de que não seja aceite amortização por não haver sujeição a depreciação, (al. f) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC e circ. 7/91 de DGCI) e
- rendas de locação financeira de viaturas ligeiras de passageiros (al. f) n.º 1 do art. 41.º do CIRC e circ. 7/91 da (DGCI).

3.9.2 - REGIME EM VIGOR A PARTIR DE 1 DE JANEIRO DE 1994

3.9.2.1 - Aspectos contabilísticos

O Plano Oficial de Contabilidade (POC) aprovado pelo DL n.º 410/89 de 21 de Novembro, refere, nas notas à conta “42 – Imobilizações Corpóreas”, que, quando se trate de bens em regime de locação financeira, o locatário deve ter em conta o princípio contabilístico da substância sob a forma, devendo observar as seguintes regras de contabilização:

- No momento do contrato de locação financeira deve ser registada a respectiva importância, simultaneamente, no activo (devendo ser debitada a respectiva conta de imobilizado) e no passivo (em conta de 26.1 – “Fornecedores de Imobilizado”, pelo valor que constará do contrato respectivo, e que deverá incluir o valor a pagar em caso de opção pela compra no final do contrato;
- As rendas serão desdobradas de acordo com o plano de amortização, em parte de amortização de capital e juros associados. A parte respeitante à amortização do capital será debitada na conta do “Fornecedores de Imobilizado” e os juros serão contabilizados em conta de 681 – “Juros Suportados”;
- No que respeita à amortização do bem locado, deve atender-se ao seguinte:
 - Se existir certeza razoável de que o locatário vai obter a titularidade do bem no fim do contrato, o bem deve ser amortizado de forma consistente e de acordo com a política de amortizações da empresa. Neste caso a quota anual de amortização deverá ser contabilizada a débito de “66 – Amortizações do Exercício” e a crédito de “48 – Amortizações Acumuladas”.

O valor a pagar no final do contrato, em virtude da opção pela compra, será debitado na conta “26.1 – Fornecedores de Imobilizado”, já que este valor está incluindo no valor inicial do contrato e foi contabilizado em conta de “Imobilizações Corpóreas”.

- Se não existir certeza razoável de que o locatário vai obter a titularidade do bem no final do contrato, o activo deve ser amortizado durante o período do contrato se este for inferior ao da sua vida útil. Neste caso, o valor a amortizar não deve incluir o valor residual, e devem ser debitadas as contas de “Fornecedores de imobilizado” pelo valor residual e 48 – Amortizações acumuladas pelo valor das amortizações contabilizadas, e creditada a conta 42 – Imobilizações Corpóreas.

Nos termos do art. 4.º do Dec. Lei n.º 410/89 de 21/11, a forma de contabilização descrita, ficava suspensa por um período máximo de três anos, período este que veio a ser alargado em mais um ano pelo n.º 2 do art. único do Dec. Lei n.º 29/93 de 12/2.

Portanto a forma de contabilização descrita aplica-se a partir de 1 de Janeiro de 1994.

A Comissão de Normalização Contabilística, aprovou em 16 de Dezembro de 1998, a Directriz Contabilística n.º 25 sobre “Locações”.

O objectivo desta directriz, é complementar o POC no que respeita a uma melhor explicitação dos conceitos inerentes às Locações. Define também a Directriz o tratamento contabilístico da venda seguida de Locação.

Assim a Directriz define como locação financeira, a “locação em que, em substância, o locador transfere para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à detenção de um dado activo, independentemente de o título de propriedade poder ou não vir a ser transferido.”

Define locação operacional como sendo uma locação que não seja de considerar financeira.

Clarificando conceitos, a directriz refere que uma locação é considerada como financeira quando, à data do início da operação, se verificar uma das seguintes situações:

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

Constituem ainda indicadores de situações que individualmente ou combinadas possam levar a que uma locação seja classificada como financeira:

- o locatário poder cancelar a locação e as perdas do locador associadas ao cancelamento serem suportadas pelo locatário;
- os ganhos ou perdas derivados da flutuação no justo valor do bem residual serem do locatário; e
- o locatário ter a possibilidade de continuar a locação por um segundo período a uma renda que seja substancialmente inferior à do mercado.”

Esta directriz aplica-se a todas as operações de locação.

Da sua aplicação resulta que muitos dos contratos de Aluguer de Longa Duração, nomeadamente de veículos, são contabilisticamente classificados e tratados como contratos de Locação Financeira.

No que toca ao tratamento contabilístico de uma venda seguida de locação, ele dependerá do tipo de locação.

No caso de uma venda seguida de locação (sale and lease-back) resultar numa locação financeira, a mais valia obtida deve ser diferida e imputada a resultados numa base sistemática durante o prazo de locação.

3.9.2.2 - Aspectos fiscais

O Dec. Lei n.º 420/93 de 28 de Dezembro, vem alterar o Código do IRC, dando nova redacção à alínea a) do n.º 6 do art. 42.º, aditando um novo art. ao Código (art. 24.º-A), e revoga ainda a alínea e) do n.º 1 do art. 32.º e a alínea f) do n.º 1 do art. 41.º

Deste normativo legal, resulta o seguinte regime fiscal para as operações de locação financeira realizadas a partir de 1 de Janeiro de 1994:

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

Como já referimos a parte da renda destinada a amortização financeira é debitada na conta do fornecedor do imobilizado.

II) Os custos fiscais relacionados com a locação financeira são:

– Os juros contidos nas rendas pagas, que devem ser contabilizados em conta de “Juros suportados”.

– As amortizações do activo imobilizado locado, praticadas dentro da disciplina prevista no Dec. Reg. n.º 2/90 de 12/1.

III) As amortizações dos bens objecto de locação financeira são custos ou perdas do exercício dos respectivos locatários, sendo-lhes aplicável o regime constante do código do IRC e do Dec. Reg. n.º 2/90.

IV) A transmissão dos bens locados para o locatário no fim dos respectivos contratos de locação financeira não determina qualquer alteração no regime de amortizações que vinha sendo seguido em relação aos mesmos pelo locatário.

V) No caso de entrega de um bem objecto de locação financeira ao locador seguida de relocação desse bem ao mesmo locatário, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega, continuando o bem a ser amortizado para efeitos fiscais pelo locatário de acordo com o regime que vinha sendo seguido até então (ver art. 24.º-A do CIRC aditado pela Lei n.º 394-B/94 de 27/12, agora art. 25.º). No caso de venda de bens seguida de locação financeira pelo vendedor desses mesmos bens, observar-se-á o seguinte:

a) se os bens integravam o activo imobilizado do vendedor, os bens devem continuar a ser amortizados para efeitos fiscais, como se a “transacção” não se verificasse, não havendo lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais.¹³

b) se os bens integravam as existências do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda, e os mesmos serão registados no activo imobilizado ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respectiva amortização (fiscal).¹¹

VI) Em relação a viaturas ligeiras de passageiros e mistas não é aceite amortização na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente a 4.000 contos. *Note-se que este ponto VI) não se aplica aos contratos transitados de 1993.*

Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, o montante limite passou para 6.000 contos, aplicável às viaturas adquiridas a partir de 1/1/1996.

VII) Não são aceites como custos as amortizações de barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com eles relacionados (alínea f) do n.º 1 do art. 32.º do CIRC e art. 12 do D. Reg. n.º 2/90).

VIII) No caso de locação financeira imobiliária, não é aceite a amortização na parte correspondente ao valor do terreno, devendo observar-se o disposto no art. 11.º do Dec. Reg. n.º 2/90 de 12/1.

IX) Não se consideram mais valias ou menos valias, os resultados obtidos em consequência da entrega dos bens locados efectuada pelo locatário ao locador, por exemplo, não opção do direito de compra (n.º 6 do art. 42.º do CIRC).

3.9.2.3 - Alterações nos Planos de Contas

É aconselhável a abertura de contas próprias para recolha de informação relacionadas com as operações de locação financeira.

Assim, e dentro do plano de contas que temos vindo a propor (em outros trabalhos), sugerimos as seguintes:

CONTAS

- 26.1.3 - Fornecedores de imobilizado por locação financeira a)
 - 42.x.4 - Bens adquiridos em locação financeira
 - 42.x.7 - Bens em locação financeira
 - Regime transitório - D.C. n.º 10
 - 59.4 - Ajustamento - D.C. n.º 10 - Leasing
 - 68.1.7 - Juros - contratos de loc. financeira
 - 68.1.7.1 - C/ Iva dedutível
 - 68.1.7.2 - C/ Iva não dedutível
 - 69.8.8.x - Ajustamentos D.C. n.º 10 - Leasing
 - 79.8.8.x - Ajustamentos D.C. n.º 10 - Leasing
- a) ver comentários abaixo à conta 26.1.3.

Importa tecer alguns comentários às nossas sugestões:

– Conta 26.1.3 - Fornecedores de Imobilizado p/ loc. financeira.

Deve, em nossa opinião ser aberta uma conta por cada locadora e dentro desta utilizar uma subconta para cada contrato.

Dado que, a duração dos contratos se prolonga por vários anos, e o IVA é pago à medida que se vão pagando as rendas, os valores para a declaração anual, serão apanhados através das inscrições a débito resultantes de pagamentos, efectuados no ano, nestas contas de “Fornecedores de Imobilizado”.

O IVA dedutível das rendas deve ser classificado como respeitante a “outros bens e serviços”.

– Conta 42 - Imobilizado Corpóreo

Propomos a utilização de contas próprias para as operações de locação financeira, contabilizando em contas separadas os contratos celebrados a partir de 1/1/94 e os contratos vigentes à data de 31/12/93.

– Contas 59, 69 e 79.

A proposta efectuada decorre da Directriz Contabilística n.º 10 que analisaremos mais adiante.

– Conta 68.1.7 - Juros de locação financeira

A divisão de acordo com a dedutibilidade do IVA, resulta das limitações ao direito à dedução previsto no art. 21.º do CIVA (caso, por ex. das viaturas de turismo).

11 Verifica-se aqui divergência entre as normas fiscais e contabilísticas: art. 24.º-A do CIRC, VS Directriz Contabilística n.º 25. Uma forma de compatibilizar as normas seria considerar a venda com locação de retoma, apenas como um empréstimo. Não será esta a substância da operação?

Se até agora havia dúvidas sobre se seria correcto as locadoras debitarem IVA sobre a parte dos juros contida nas rendas, o Orçamento de Estado para 1995 desfez tais dúvidas. Assim a alínea g) do n.º 1 do art. 16.º do CIVA, refere que o valor tributável para efeitos de IVA no caso de operações resultantes de um contrato de locação financeira, é o valor da renda recebida ou a receber do locatário.

3.9.3 - CONTRATOS CELEBRADOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1993, CUJOS BENS TENHAM SIDO RECEPCIONADOS PELO LOCATÁRIO ATÉ ESSA DATA.

3.9.3.1 - Aspectos Contabilísticos

A Directriz Contabilística n.º 10 da Comissão de Normalização Contabilística, veio estabelecer procedimentos, para os locatários, derivados de alteração da política contabilística no que respeita aos contratos de locação financeira vigentes à data de 31 de Dezembro de 1993.

De acordo com esta directriz, serão de introduzir correcções aos activos e aos passivos, alterações essas a contabilizar, no exercício de 1994.

Vamos, descrever os procedimentos estabelecidos na referida directriz, ilustrando-os com um caso prático.

Ex.: - à data de 31 de Dezembro de 1993, a empresa A (locatária) tinha um contrato de locação financeira em vigor, tendo obtido da locadora as seguintes informações:

N.º de contrato	- 9999
Data de início	- 10/01/93
Valor de aquisição	- 30.000 contos
Capital pago até 31.12.93	- 4.900 contos.

O bem em questão era uma máquina, cuja taxa máxima nos termos de Dec. Regul. n.º 2/90, era de 10%.

Analiseemos então a Directriz referida:

3-a) Será de considerar no imobilizado corpóreo e na conta de fornecedores de imobilizado, o valor reportado ao momento da celebração do contrato, valor este definido nos termos da al. a) das notas explicativas à conta 42 do POC, o qual coincide normalmente com o valor de aquisição e referido no contrato.

O lançamento a fazer seria:

Débito de 42.3.7	30.000C
Crédito de 26.1.3	30.000C

b) A conta de fornecedores de imobilizado será seguidamente debitada pelo montante das amortizações financeiras incluídas nas rendas vencidas, de acordo com o plano financeiro subjacente ao contrato.

Lançamento:

Débito de 26.1.3-	4.900C
Crédito de 79.8.8.x-	4.900C
ou 594	

c) Simultaneamente, calcular-se-ão as amortizações acumuladas do imobilizado atendendo ao tempo de utilização decorrido e à respectiva política contabilística da empresa.

Lançamento:

Débito 79.8.8.x	
ou 594 -	3.000C
Crédito 48.2.3	3.000C

d) Os movimentos indicados em b) e c), terão como contrapartida uma conta de (outros) ganhos (ou perdas) extraordinários, ou em resultados transitados, de acordo com o tratamento preconizado na Directriz Contabilística n.º 8 relativamente à conta 59 – “Resultados Transitados”.

Quando o saldo dos ajustamentos não é materialmente relevante, entendemos correcta a sua contabilização na conta 79 ou 69, consoante se trate de um ganho ou uma perda, respectivamente. É no entanto aconselhável a leitura atenta das Directrizes Contabilísticas n.ºs 8 e 10 da Comissão de Normalização Contabilística.

As rendas a partir de Janeiro de 1994, terão tratamento contabilístico como se o contrato fosse celebrado a partir de 1/1/94, isto é, serão divididas em parte de capital e parte de juros, sendo a parte de capital debitada na conta do fornecedor de imobilizado e a parte dos juros debitada em conta de custos financeiros.

3.9.3.2 - Aspectos fiscais.

Do Dec. Lei n.º 420/93, decorre o seguinte regime fiscal aplicável aos contratos de locação financeira em vigor à data de 31 de Dezembro de 1993:

- I) Os ajustamentos contabilísticos de transição, não podem determinar um resultado fiscal diferente do que resultaria se não se procedesse àqueles ajustamentos. Tal significa que o saldo dos ajustamentos, se contabilizados em contas de ganhos ou perdas extraordinárias, devem ser considerados no Quadro de correcções (07) da declaração do imposto sobre o rendimento, não influenciando o resultado fiscal. Também, se contabilizadas na conta 59, as variações patrimoniais não são consideradas para efeitos fiscais.
- II) Mesmo no que respeita a viaturas ligeiras de passageiros e imóveis, serão aceites como custos, exactamente nas mesmas condições que têm sido até 31 de Dezembro de 1993, as rendas vencidas depois de 1 de Janeiro de 1994 e até ao termo do contrato .

Foi publicado mapa de controlo fiscal Mod. 40 , devido à coexistência de regimes, porque:

- por um lado, contabilisticamente, o custo será o correspondente à amortização, acrescido da componente “juros” contida nas rendas.
- por outro lado, o custo fiscal é o total das rendas pagas, as quais incluem uma parte de capital e outra de juros, e posteriormente a amortização do valor residual.

As diferenças encontradas, serão objecto de correcção fiscal ao nível do quadro de correcções (07) da Mod. 22 do IRC, tendo sempre em atenção que as empresas continuam a beneficiar fiscalmente do regime anterior, mas só nos contratos em vigor à data de 31 de Dezembro de 1993.

III) No que respeita a imóveis e viaturas ligeiras de passageiros, continua a aplicar-se em 1994 e anos seguintes a circular n.º 7/91 da DGCI aos contratos de leasing em vigor à data de 31 de Dezembro de 1993 e cujos bens tenham sido recepcionados até essa data.

As dúvidas existentes quanto a esta situação, foram esclarecidas pela Administração Fiscal através da Circular n.º 12/94 de 14/3 na qual se refere que aos contratos de locação referidos é aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1994, o regime previsto na redacção originária da alínea f) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC e não a redacção dada pelo DL n.º 138/92.

Assim, o regime que continua a ser aplicável é o seguinte:

- Não são considerados como custo fiscal a totalidade das rendas de locação financeira relativa a barcos de recreio e aviões de turismo (art. 41.º, n.º 1 al. f) e art. 32.º, al. f).
- Não são considerados também como custos fiscais as rendas de locação financeira relativas a imóveis (componente capital) na parte corresponde ao valor dos terrenos (ver circ. 7/91 da DGCI).
- Do mesmo modo, não são consideradas como custos as rendas de locação financeira de viaturas de passageiros na parte correspondente ao valor de aquisição que deduzido do valor residual que exceda 4.000.000\$00 (art. 32.º, n.º 1, alínea f).

O montante a acrescentar pode determinar-se recorrendo à seguinte fórmula:

$$\text{Montante a acrescentar} : 1 - \frac{4.000c}{V_a - V_r} \times R_c$$

Rc - Componente de capital contida nas rendas

V. Aq. - Valor de aquisição

V. Resid. - Valor residual

Se o valor de aquisição deduzido do valor residual for inferior ou igual a 4.000 contos, a totalidade da renda é custo fiscal.¹⁴

Sobre a fórmula de cálculo do montante a acrescentar aconselhamos o estudo da circular n.º 7/91 da DGCI.

Note-se contudo, que em face da redacção dada ao antigo n.º 4 do art. 41.º do CIRC, entendemos que são objecto de tributação autónoma os custos nos termos da circular n.º 7/91 da DGCI e dos juros respectivos, relativos a contratos de locação financeira de viaturas ligeiras de passageiros celebrados antes de 31.12.1993. As viaturas mistas estão excluídas desta penalização.

No caso de viaturas ligeiras de passageiros cuja diferença entre o valor de aquisição e o valor residual seja superior a 4.000 contos, entendemos que a amortização correspondente ao valor residual não deve ser aceite como custo fiscal, em virtude de o custo fiscal total, se considerarmos a amortização do valor residual, ultrapassar os 4.000 contos, que era o valor em 31/12/1993, em relação ao qual não eram aceites fiscalmente os custos com amortizações, desde que o valor de aquisição ou de reavaliação das viaturas excedessem aquele montante.

3.9.3.3 - OUTROS ASPECTOS CONTABILÍSTICO-FISCAIS RELACIONADOS COM OS CONTRATOS DE LOCAÇÃO FINANCEIRA

3.9.3.3.1- Ajustamentos de transição

Nos termos do n.º 2 do art. 4.º do D.L. n.º 420/93 de 28/12, os ajustamentos contabilísticos de transição relativos aos contratos de locação financeira mobiliária e imobiliária celebrados até 31.12.1993 e desde que os bens objecto desses contratos tenham sido recepcionados pelo locatário antes do termo do exercício de 1993, não podem determinar um resultado fiscal diferente do que resultaria se não se procedesse àqueles ajustamentos.

Assim, para os contratos transitados de 1993 o montante a corrigir anualmente no QUADRO DE CORRECÇÕES (07) da

Mod. 22 do IRC, é a diferença entre os custos que eram aceites fiscalmente até 31.12.1993 e os custos registados na contabilidade de acordo com a Dir. Contabilística n.º 10 da Comissão de Normalização Contabilística.

Foi publicado o Mapa mod. 40 - “Mapa dos Contratos de Locação Financeira Celebrados até 31.12.1993 (Locatários), no qual se vão apurar os custos segundo os respectivos regimes e as correcções a introduzir no da Mod. 22 do IRC. Tal mapa deve fazer parte do “dossier fiscal”.

Ilustremos o tratamento contabilístico e fiscal decorrente do novo regime da locação financeira para os contratos em vigor em 31.12.1993:

– contrato de locação financeira de um equipamento	
– valor do contrato	814.500\$00
– valor residual	16.290\$00
– início do contrato	15.04.1993
– prazo	24 mensalidades

Situação do contrato em 31.12.1993:

– parte de capital já paga	237.500\$00
– valor em dívida	577.000\$00
– Amortização fiscal do bem respeitante a 1993	
814.500\$00 x 20%	162.900\$00

Vejamos qual o tratamento a dar a esta situação:

Ano de 1994

Em Janeiro de 1994 deveriam ter sido efectuados os seguintes lançamentos, de acordo com a Dir. Contabilística n.º 10:

1 - pelo valor do contrato	
débito 4267	
crédito 2613	814.500\$00
2 - pelo valor da parte de capital contida nas rendas já pagas,	
débito 2613	
crédito 7988	237.500\$00
3 - Pela amortização que seria contabilizada desde o exercício do início do contrato caso o bem fosse adquirido directamente,	
débito 7988	
crédito 4826	162.900\$00

Este ajustamento de transição que corresponde ao saldo da conta 7988 no montante de 74.600\$00 não releva para efeitos fiscais pelo que deve ser abatido no Quadro de correcções (07) da Mod. 22 relativa ao exercício de 1994.

No final de 1994, na fase de encerramento das contas, deveria contabilizar-se a respectiva amortização:

débito 6826	
crédito 4826	162.900\$00

Vejamos ao nível do mapa Mod. 40 quais os valores com influência na determinação do lucro tributável:

- o custo contabilístico foi de 162.900\$00 respeitante à amortização, além dos juros contidos nas rendas.
- o custo considerado para efeitos fiscais, é o custo como se não tivesse havido alteração de regime:
 - Amortização financeira contida nas rendas, no total de 428.374\$00, acrescida dos juros contidos nas mesmas rendas.

14 No caso de viatura ligeira de passageiros de valor de contrato superior ou igual a 4.000 contos, a amortização do valor residual, não é considerada como custo fiscal, apesar de referida no Mapa Mod. 40, já que pela fórmula acima referida, já foram considerados como custo fiscal 4.000 contos.

Porque os juros são sempre considerados como custos numa e noutra situação, os valores a considerar no quadro de correcções (07) da Mod. 22, serão:

- Acréscimo de 162.900\$00, correspondente à amortização fiscal do bem;
- Dedução no mesmo QUADRO DE CORRECÇÕES (07) da parte de capital contida nas rendas pagas em 1994 – 428.374\$00.

Ano de 1995

Neste exercício termina o contrato, sendo a última renda paga em 15.03.1995.

A parte de capital contida nas rendas pagas neste exercício foi de 132.336\$00, sendo o valor residual de 16.290\$00.

Neste exercício o locatário pode ou não exercer a opção de compra.

Vamos supor que:

O locatário exerceu a opção de compra

Com o pagamento das rendas e do valor residual a conta 2613 ficará saldada.

No final do exercício, contabiliza-se a respectiva amortização.

débito de	6826	
crédito	4826	162.900\$00,
valor este que é acrescido no QUADRO DE CORRECÇÕES (07) da Mod. 22 do IRC.		

Por sua vez vamos abater no mesmo QUADRO DE CORRECÇÕES (07) os valores que eram considerados como custo de acordo com o anterior regime fiscal dos contratos de locação financeira:

- Amortização financeira contida nas rendas 132.336\$00
- Amortização do valor residual 16.290\$00 x 33.33% a) 5.430\$00

a) o valor residual é amortizado em função do número de anos de utilidade esperada definido de acordo com o n.º 4 do art. 5.º do Dec. Reg. n.º 2/90. A amortização tanto pode ser anual como por duodécimos.

Ano de 1996

Neste exercício, na fase de encerramento das contas, vai ser contabilizada a quarta quota de amortização do bem:

débito	6826	
crédito	4826	162.900\$00,
valor este que acresce no QUADRO DE CORRECÇÕES (07) da Mod. 22.		

Os valores a abater no quadro de correcções (07), correspondem aos custos que seriam considerados fiscalmente ao abrigo do anterior regime, ou seja apenas a amortização do valor residual do bem:

$$16.290\$00 \times 33,33\% = 5.430\$00.$$

Ano de 1997

Neste exercício contabiliza-se a última amortização do bem no valor de 162.900\$00, valor este que deve ser acrescido no QUADRO DE CORRECÇÕES (07) do Mod. 22 do IRC.

O valor correspondente à amortização do valor residual deve ser abatido no mesmo QUADRO DE CORRECÇÕES (07) (note-se que este valor não é contabilizado).

De seguida apresentamos para melhor compreensão o mapa Mod. 40 e o plano financeiro do contrato de leasing a que nos temos vindo a referir.

Vamos agora supor que:

O locatário não exerceu a opção de compra

Em termos contabilísticos procede-se ao abate do bem como se de uma alienação se tratasse. O valor de realização é o valor residual do bem, já que é o valor que o locatário deve ao locador.

Assim:

1 - Abate do bem na conta do imobilizado		
débito	6942	
crédito	4267	814.500\$00
2 - Anulação das amortizações efectuadas (respeitantes a 1993 e 1994)		
débito	4826	
crédito	6942	325.800\$00
3 - Pelo valor residual		
débito	2613	
crédito	6942	16.290\$00

Assim obtém-se uma menos valia contabilística de 472.410\$00.

Para efeitos fiscais não se reconhece qualquer custo ou proveito, pelo que para efeitos de apuramento do lucro tributável deve proceder-se à necessária correcção ao nível do QUADRO DE CORRECÇÕES (07) da Mod. 22 do IRC.

Suponhamos ainda que antes do pagamento da última renda o locatário cede a sua posição contratual. Neste caso teremos de proceder ao abate do bem, considerando como valor de realização o saldo em débito à locadora (evidenciado na conta 2613) acrescido da contrapartida recebida ou a receber do novo tomador do contrato.

3.9.3.3.2 - “Aquisição” em Leasing de bens cujo IVA está excluído do direito à dedução

No caso de contratos de leasing relativos a bens cujo IVA está excluído do direito à dedução, como é o caso das viaturas ligeiras de passageiros e mistas (art. 21.º do CIVA), o valor a contabilizar no imobilizado deve incluir o valor do IVA não dedutível.

Caso se venha a verificar uma variação de taxa de IVA no decurso do contrato, as diferenças apuradas devem ser contabilizadas em “Proveitos extraordinários” se a taxa baixar, ou em “Impostos” (6312) se a taxa subir. Note-se que se trata em geral de valores que não são materialmente relevantes.

3.10 - LOCAÇÃO DE IMÓVEIS CUJO CONTRATO FOI CELEBRADO ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1993 E IMPLICAÇÕES FISCAIS NO ANO DA OPÇÃO DE COMPRA (NO LOCATÁRIO)

Tal como referimos no que respeita a imóveis, serão aceites como custos, exactamente nas mesmas condições que foram até 31 de Dezembro de 1993, as rendas vencidas depois de 1 de Janeiro de 1994 e até ao termo do contrato.

Continua a aplicar-se em 1994 e anos seguintes a circular n.º 7/91 da DGCI aos contratos de leasing em vigor à data de 31 de Dezembro de 1993 e cujos bens tenham sido recepcionados até essa data.

As dúvidas existentes quanto a esta situação, foram esclarecidas pela Administração Fiscal através da Circular n.º 12/94 de 14/3 na qual se refere que aos contratos de locação referidos é aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1994, o regime previsto na redacção originária da alínea f) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC e não a redacção dada pelo DL n.º 138/92.

Assim, o regime que continua a ser aplicável é o seguinte:

- Não são considerados como custos fiscais as rendas de locação financeira relativas a imóveis (componente capital) na parte corresponde ao valor dos terrenos (ver circ. 7/91 da DGCI).

Continuando a aplicar-se o regime anterior aos imóveis, não nos podemos esquecer, não só da Circ. N.º 7/91, mas também dos n.ºs 6 e 7 do art. 14.º do Dec. Reg. N.º 2/90 na sua primitiva redacção.

De acordo com o art. 4.º do Dec. Regulamentar n.º 16/94 de 12/7, “relativamente aos bens objecto de contrato de locação financeira celebrado até 31 de Dezembro de 1993 e que tenham sido recebidos até esta data, continua a aplicar-se o regime fiscal estabelecido no art. 14.º do Decreto regulamentar n.º 2/90 de 2 de Janeiro, na sua primitiva redacção”.

Vejamos então o conteúdo da primitiva redacção dos n.ºs 6 e 7 do art. 14 do DR n.º 2/90:

“6 - Tratando-se de bens imóveis, quando o seu valor líquido, tendo em conta as reintegrações que poderiam ter sido praticadas, nos termos dos n.ºs 1 e 2, for superior ao valor porque é efectuada a transmissão ao abrigo da opção de compra, a respectiva diferença, na parte em que tenha sido aceite como custo em exercício anterior, será considerada como proveito ou ganho do locatário para efeitos de tributação no exercício em que se verificar a transmissão, a qual nesse caso, acresce ao valor desta para efeitos de eventual reintegração posterior.”

“7 - Relativamente à diferença referida no número anterior, o locatário poderá optar por considerá-la, para efeitos fiscais, durante o período de locação como um adiantamento respeitante a fornecimento de imobilizado, deduzindo nesse caso, a parte respeitante a cada exercício ao valor da renda de locação financeira a considerar como custo para efeitos fiscais”.

Vejamos então a questão, servindo-nos do exemplo constante da Circ. N.º 7/91.

Exemplo:

Valor do contrato (construção + terreno)	300.000
Valor residual 5 %	15.000
Duração do contrato	10 anos
Periodicidade da renda	semestral
Tipo de renda	constante e postecipada.

De acordo com a alínea f) do n.º 1 do art. 41 (redacção antiga) e n.º 1 do art. 11.º do DR n.º 2/90, o valor do terreno não é amortizável. Assim:

– Valor aceite como custo 300 000 x 75%	225.000
– Valor líquido (Valor contrato-valor residual)	285.000
Limite aceite como custo = Valor aceite como custo/valor líquido	$225.000/285.000=0,7895$

Assim, durante a vida do contrato, nos termos da circ. N.º 7/91, só será aceite como custo fiscal, 0,7895 da amortização financeira contida nas rendas.

No final do contrato terão sido considerados como custos fiscais, 225.000.

No ano da opção de compra, o locatário, caso não tenha vindo a aplicar o n.º 7 do art. 14.º do DR 2/90 na sua redacção original, terá que dar a tributar, considerando como variação patrimonial positiva, o seguinte valor:

Aplicação do n.º 6 do art. 14.º do DR 2/90 (na sua redacção inicial):

Valor aceite como custo fiscal ao longo da vida do contrato 225.000

– Amortizações que seriam praticadas se a aquisição fosse em “firme”	$225.000 \times 10 \times 5\%$	112.500
Valor líquido		112.500
Valor opção de compra		15.000
Diferença-Valor aceite como custo em anos anteriores e que será considerado como proveito fiscal no ano da Opção de compra		97.500

Este proveito acresce ao valor de compra para efeitos de eventual amortização posterior.

O valor base para deduções futuras é de apenas 97.500, a deduzir de acordo com o regime dos bens em estado de uso, sem descurar o período mínimo de amortização deste tipo de bens, quando conhecido o seu ano de aquisição.

Note-se que, no presente exemplo, o valor residual não conta para dedução futura em virtude da opção de compra, porque durante a duração do contrato já foram considerados como custos 225.000 que correspondem ao valor da construção.

Aplicação do n.º 7 do art. 14.º do DR 2/90 (na sua redacção inicial):

A diferença apurada (97.500) poderá por opção do locador ser considerada para efeitos fiscais, durante o período de locação como um adiantamento por conta do imobilizado.

Assim sendo o valor resultante da fracção $97.500/225000 = 0,43333$ aplicado á componente amortização financeira contida nas rendas, seria anualmente, e somente durante o período de locação financeira, acrescida no Q 07 da Mod. 22.

No exemplo da circ. 7/91, no momento 1, teríamos $2.472 \times 0,4333 = 1.071$ a crescer, e assim sucessivamente.

Da nossa experiência, parece-nos que a grande maioria não optou pelo procedimento previsto no n.º 7 do art. 14.º do DR 2/90 na sua redacção primitiva.

Devem, os locatários, por isso, no ano da opção de compra dos imóveis em locação financeira, cujos contratos foram celebrados, e os bens recebidos até 31.12.1993, proceder às correcções que nos termos daquele normativo se mostrem devidas.

4 - ALGUNS ASPECTOS FISCAIS RELACIONADOS COM O FECHO DE CONTAS DE 2008

4.1 - INCENTIVO FISCAL À CRIAÇÃO DE EMPREGO - ARTIGO 19.º DO EBF

1. INTRODUÇÃO

Os incentivos à contratação de jovens, estão previstos em vários diplomas, podendo assumir várias modalidades, das quais importa destacar a atribuição de incentivos fiscais à criação líquida de postos de trabalho para jovens, em sede

de IRC, a partir de 01.01.2007 também em IRS para sujeitos passivos com contabilidade organizada, previsto no artigo 19.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (anterior artigo 17.º e 48-A do mesmo diploma).

2. A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS

A atribuição de incentivos fiscais à criação líquida de postos de trabalho, foi inicialmente prevista no artigo 48-A do EBF (aprovado pelo Decreto – Lei n.º 215/89, de 1 de Julho), aditado pela Lei n.º 72/98 de 3 de Dezembro, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2000 (Orçamento de Estado).

Contudo, com a entrada em vigor do Decreto – Lei 198/2001, de 3 de Julho, a criação de emprego para jovens passou a estar prevista no artigo 17.º do EBF, com uma ligeira alteração na redacção.

A Lei do Orçamento de Estado para 2003 (Lei 32-B/ 2002 de 30/12), veio introduzir uma alteração substancial ao n.º 2 do artigo 17.º do EBF, que se traduziu numa redução do limite de aceitação dos encargos por trabalhador, para os trabalhadores admitidos a partir de 2003, considerados como criação líquida de postos de trabalho.

A Lei do Orçamento de Estado para 2007 (Lei 53-A/ 2006 de 29/12), tendo como ponto de partida a redacção anterior, altera o artigo 17.º (passando a ser o artigo 19.º) no sentido de clarificar alguns conceitos, introduzir novas limitações e alargar a aplicação do regime a outras situações.

Finalmente de acordo com a Lei n.º 10/2009 de 10 de Março (Orçamento Rectificativo), o art. 19.º do EBF é alterado no sentido da noção de criação líquida de posto de trabalho passar a abranger os jovens de idade superior a 16 e inferior a 35 anos, passando, no caso dos desempregados de longa duração, de 12 para 9 meses o tempo de desemprego e inscrição nos centros de emprego. Em seguida apresentam-se as alterações:

Vejamos a evolução legislativa relacionada com este assunto.

LEI 72/98

De 3 de Novembro

A Assembleia da República decreta, nos termos dos artigos 161.º, alínea c), 165.º, n.º 1 alínea i), 166.º, n.º 3, e 122.º, n.º 5, da Constituição, para valer como lei geral da República, o seguinte:

Artigo 1.º

É aditado um novo artigo 48-A ao Decreto – Lei n.º 215/89, de 1 de Julho (EBF), com a seguinte redacção:

Artigo 48-A

Criação de Empregos para Jovens

- 1- Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.
- 2- Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.
- 3- A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Artigo 2.º

A produção de efeitos financeiros da presente lei inicia-se com a vigência do próximo Orçamento do Estado.

Artigo 17.º

Estatuto dos Benefícios Fiscais

(Decreto – Lei 198/2001 de 3 de Julho)

- 1- Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.
- 2- Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional *mais elevado*.
- 3- A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Artigo 17.º

Estatuto dos Benefícios Fiscais

(Lei 32-B/ 2002 de 30/12 – OE 2003)

- 1- Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.
- 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.**
- 3- A majoração referida no n.º 1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Artigo 17.º

Estatuto dos Benefícios Fiscais

(Lei 53-A/ 2006 de 29/12 – OE 2007)

- 1- Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício.
- 2- Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se:
 - a) ‘Jovens’ os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;
 - b) ‘Desempregados de longa duração’ os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;

- c) ‘Encargos’ os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;
- d) ‘Criação líquida de postos de trabalho’ a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.
- 3- O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.
- 4- Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.
- 5- A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.
- 6- O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.

Artigo 19.º (anterior artigo 17.º)

Estatuto dos Benefícios Fiscais

(Lei n.º 10/2009 de 10 de Março)

[...]

1-

2-

a) ‘Jovens’ os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação - formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;

b) ‘Desempregados de longa duração’ os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;

c)

d)

3-

4-

5-

6-

Refira-se que com o Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, o artigo 17.º do EBF passou a ser o artigo 19.º.

Posteriormente à entrada em vigor do regime previsto no artigo 48-A do EBF, a Administração Fiscal emitiu alguns esclarecimentos adicionais dos quais importa destacar:

- Despacho Ministerial de 05.03.1999;
- Informação 861/99 da DSIRC;
- Saída Geral 018173 DSBF – Resposta à Associação Industrial de Águeda;
- Informação Vinculativa da DGCI: Despacho: SubDG Data 2004.06.09 Proc. IRC n.º 1016/04;
- Despacho de 26/09/2006 - Processo: 1498/2006;
- Despacho do SDGCI, de 09.06.04 - Criação de emprego para jovens (informação vinculativa): aplicação do limite da majoração à criação líquida ocorrida a partir de 2003;
- Despacho de 19/01/2006 - Proc.: 3469/2005: Aplicação do regime do artigo 86.º do CIRC em exercícios em que existem prejuízos fiscais;
- Despacho de 26/09/2006 - Processo: 1498/2006: anos de vigência do contrato para efeitos de aplicação do Art. 17.º;
- Informação vinculativa no Processo 1145/07 com despacho do Substituto Legal do Director Geral dos Impostos, de 26.05.2008 (cumulatividade deste benefício com outros previstos em outros diplomas);
- Informação Vinculativa no Proc./IRC n.º 2691/2007, Despacho do Subdirector –Geral, de 2007.11.26 (transformação de contratos a termo em contratos sem termo), cujo conteúdo se transcreve:

“Considera-se que um trabalhador é admitido por contrato sem termo quando no contrato não está determinado o número de meses ou anos que o trabalhador deverá prestar serviço na respectiva empresa. Pelo que, só os contratos firmados nessas condições contam para o cálculo da criação líquida de postos de trabalho.

Uma vez que os contratos com termo não relevam para efeitos do artigo 17.º do EBF, quando estes se transformam em contratos sem termo podem entrar, a partir do respectivo exercício, para a aferição da criação líquida de postos de trabalho, desde que todos os outros requisitos de acesso ao benefício estejam preenchidos.”

- Informação Vinculativa no Proc. n.º 1979/2008 com despacho de 10.09.2008 (acerca da obrigatoriedade de contrato escrito), cujo conteúdo é o seguinte:

“A Lei do Trabalho não obriga, mas também não impede a redução a escrito do contrato de trabalho sem termo.

O Legislador Fiscal, no artigo 19.º do EBF, é omissivo quanto à necessidade do contrato de trabalho sem termo revestir a forma escrita.

Assim, o contribuinte deve munir-se dos elementos necessários que comprovem a existência do contrato de trabalho por tempo indeterminado e o momento do seu início. Se, de acordo com a Lei Laboral, não há obrigatoriedade de celebração por escrito do contrato de trabalho sem termo, os Serviços da DGCI devem valorizar os elementos apresentados de acordo com as regras previstas nessa mesma lei e conseqüente interpretação.

Cabendo à entidade empregadora provar a existência do contrato sem termo para efeitos do benefício fiscal, parece relevante que esta tenha a cautela de reduzi-lo a escrito.

Contudo, para efeitos do benefício fiscal, em certas circunstâncias, é possível, através de outros elementos apresentados pelos sujeitos passivos, elaborar um raciocínio que permita atestar a celebração de contrato sem termo. O que se deve exigir é que os elementos de prova sejam vinculativos para a entidade empregadora, envolvendo, pelo menos, as duas partes do contrato.

A permanência ao serviço de determinado trabalhador após o decurso do período de duração máxima do contrato de trabalho a termo (este obrigatoriamente reduzido a escrito) é um facto que permite ajuizar da existência de contrato de trabalho sem termo.

Esta permanência ao serviço deve, no entanto, ser comprovada através de documentos que vinculem externamente a entidade.”

3. ANÁLISE DO REGIME DO ARTIGO 17.º DO EBF

No âmbito da aplicação deste benefício fiscal, importa proceder a uma análise mais profunda do texto legislativo, aprofundando alguns conceitos, que julgamos da maior importância para a interpretação do mesmo.

A necessidade de definição de alguns conceitos foi agora reconhecida pela Administração Fiscal, apresentado na nova redacção do artigo 17.º do EBF algumas definições, que ajudam ao enquadramento do texto legislativo.

Assim, a partir de 01.01.2007, dispõe o artigo 17.º do EBF, que “para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício.”

No entanto, ao longo deste trabalho manteremos as referências ao regime anterior, uma vez que o mesmo ainda se encontra em vigor relativamente aos empregados que foram considerados como criação líquida nesses exercícios.

3.1 Beneficiários do regime do artigo 17.º do EBF

O regime do artigo 17.º do EBF, aplica-se desde a sua entrada em vigor aos sujeitos passivos do IRC. Contudo, a partir de 01.01.2007, o regime estende-se também aos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, existindo assim uma importante alteração, no que diz respeito aos beneficiários deste regime.

3.2 Encargos a considerar

Relativamente a quais os encargos a considerar, imediatamente após a entrada em vigor deste diploma, se levantaram dúvidas, acerca de quais os encargos que relevariam na aplicação do artigo 17.º do EBF.

Estes encargos, atento o Despacho Ministerial, de 5 de Março de 1999, limitam-se ao vencimento bruto ou ilíquido (onde se incluirá o IRS suportado pelo trabalhador mas pago pela entidade patronal) e os encargos sociais obrigatórios (contribuições para a segurança social obrigatoriamente suportadas pela entidade patronal). Não se consideram encargos as despesas com formação e as despesas com computadores e outros meios informáticos, secretárias, cadeiras,...

Mais especificamente, na expressão encargos, cabem todas as importâncias que a entidade patronal suporte com os empregados com idade não superior a 30 anos e cujas despesas se enquadrem no disposto no artigo 2.º do CIRS, tenham a natureza de remunerações e conseqüentemente constituam um custo para a empresa nos termos do artigo 23.º do CIRC, e bem assim, os respectivos encargos sociais que a empresa legalmente tenha de suportar (Saída Geral 018173 D.S.B.F. – Resposta à Associação Industrial de Águeda).

A título exemplificativo:

- Vencimento Ilíquido (incluindo Subsídio de Férias e Subsídio de Natal)
- Subsídio de Alimentação
- Contribuições para a segurança social de conta da empresa
- Seguro de Acidentes de Trabalho
- Abono para falhas
- ...

A nova redacção do artigo 17.º do EBF, dada pela Lei do OE para 2007, clarifica o conceito de encargos, referindo-se a “**encargos**” como sendo os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade. Desta forma, somente as remunerações fixas e as respectivas contribuições para a segurança social, poderão ser consideradas para aplicação deste benefício.

3.3 Criação Líquida de Postos de Trabalho

Na aplicação deste benefício, importa também definir o âmbito de aplicação, nomeadamente a definição do conceito de criação líquida de postos de trabalho.

Para efeitos da aplicação do regime estabelecido no artigo 17.º do EBF, o Despacho Ministerial, de 5 de Março de 1999, refere que a criação líquida de postos de trabalho, corresponde à diferença positiva entre o número de contratações efectuadas e o número de saídas num exercício, só contando os trabalhadores com idade não superior a 30 anos, fazendo-se a respectiva aferição no final de cada exercício, em nossa opinião para os trabalhadores com contratos sem termo.

A nova redacção do artigo 17.º do EBF, dada pela Lei do OE para 2007, refere-se a “criação líquida de postos de trabalho” como sendo a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis (ou seja contratações de jovens e desempregados de longa duração) e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Saliente-se assim a particularidade de a partir de 01.01.2007, no apuramento da criação líquida, as saídas, passarem a contemplar os trabalhadores que, não obstante terem uma idade igual ou superior a 30 anos, na data da sua admissão reuniam as condições de acesso ao benefício. Assim, esta é uma importante limitação no acesso a este benefício, uma vez que anteriormente a 01.01.2007, nas saídas só entravam os trabalhadores com idade inferior a 30 anos.

Assim temos:

Criação Líquida até 31.12.2006=

N.º entradas trabalhadores <= 30 anos – N.º saídas de trabalhadores <= de 30 anos.

Criação Líquida a partir de 01.01.2007=

N.º entradas jovens >16 anos <30 anos (excepto <23 anos sem ensino secundário)

– N.º saídas de trabalhadores que na data admissão reuniam as condições de acesso ao regime.

3.4 Trabalhadores / jovens e desempregados de longa duração com contratos sem termo

Até 31.12.2006

Este benefício fiscal, é aplicável apenas aos trabalhadores com contrato de trabalho sem termo. Este diploma iniciou a sua aplicabilidade às remunerações do trabalho prestado no exercício que se iniciou em 01.01.1999, relativamente aos trabalhadores cujo contrato de trabalho tenha sido celebrado após a entrada em vigor da Lei 72/98, ou seja 08.11.1998.

Desta forma, para a aferição da criação líquida de postos de trabalho não deverão ser tidas em conta entradas e saídas de trabalhadores, com contratos a prazo, sendo que a passagem de um trabalhador com contrato a prazo para contrato sem termo, é, em nossa opinião, considerada criação líquida, conforme informação 1185/2002: “No caso das contratações a termo se transformarem em contratações sem termo serão de considerar para efeitos de criação líquida de postos de trabalho no exercício em que for operada essa transformação (Inf. 1185/2002, da DSIRC – Proc./IRC 1541/2002), reunidas neste exercício as demais condições.”

Este diploma, estabelece até 2006 como limite para a consideração deste incentivo, a idade de 30 anos, ou seja, o facto dos trabalhadores admitidos pela empresa com contrato sem termo, não poderem ter, à data da celebração do contrato, mais de 30 anos. Desta forma, a admissão de um trabalhador, mesmo que tenha feito 30 anos em data anterior à celebração do contrato sem termo, estará abrangida pelo artigo 17.º do EBF.

A partir de 01.01.2007

Uma alteração importante ocorreu para o exercício de 2007, no âmbito de aplicação deste incentivo. Assim, o conceito de trabalhadores com idade não superior a 30 anos em vigor até 31.12.2006, foi substituído por “Jovens”, passando a ser aplicável também a desempregados de longa duração, que tenham contrato de trabalho por tempo indeterminado.

A nova redacção do diploma define “**Jovem**”, como:

- o trabalhador com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, à data da celebração do contrato;
- excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e se não encontrem a frequentar uma oferta de educação - formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino.

Define também como “**Desempregados de longa duração**” como:

- trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses.

Conforme referido anteriormente, no apuramento da criação líquida, as saídas, passaram a contemplar os trabalhadores que, não obstante terem uma idade igual ou superior a 30 anos, na data da sua admissão reuniam as condições de acesso ao benefício.

A partir de 01.01.2009

De acordo com o Orçamento Rectificativo (Lei n.º 10/2009 de 10 de Março) o conceito de “Jovem” passa a ser:

- ‘Jovens’ os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação - formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;

“Desempregados de longa duração”, passam a ser considerados:

- ‘Desempregados de longa duração’ os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses.

3.5 Majoração de 50% com a limitação mensal por posto de trabalho de 14 vezes o salário mínimo nacional

No que concerne a este ponto, temos a partir de 2003, a existência de dois regimes distintos, que importa distinguir claramente, uma vez a majoração referida, sofreu uma substancial redução a partir do referido exercício. Assim, de um limite **mensal** de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado para os encargos já majorados, passamos para uma limitação **anual** da majoração de 14 vezes o salário mínimo nacional por posto de trabalho. Desta forma, a nova redacção do artigo 17.º do EBF dada pela Lei 32-B/ 2002 de 30/12 – OE 2003, aplica-se apenas à criação líquida de postos de trabalho a partir de 2003, mantendo-se o regime anterior para a criação líquida de postos de trabalho até 31 de Dezembro de 2002.

A questão central deste benefício, é efectivamente a possibilidade de consideração como custo fiscal de 150% dos encargos correspondentes a cada contrato de trabalho sem termo, nas condições referidas anteriormente, portanto uma majoração de 50%, dos custos já considerados contabilisticamente.

Importa no entanto entrar em linha de conta com o limite referido no n.º 2 do artigo 17.º do EBF, ou seja 14 vezes o ordenado mínimo nacional mais elevado, mensalmente, por posto de trabalho, ou seja:

Ano de 1999: 61.300\$ x 14= 858.200\$ (mensal)
Ano de 2000: 63.800\$ x 14= 893.200\$ (mensal)
Ano de 2001: 67.000\$ x 14= 938.000\$ (mensal)
Ano de 2002: 348,01€ x 14= 4.872,14€(mensal)
Ano de 2003: 356,60€ x 14= 4.992,40€(anual)
Ano de 2004: 365,60€ x 14= 5.118,40€(anual)
Ano de 2005: 374,70€ x 14= 5.245,80€(anual)
Ano de 2006: 385,90€ x 14= 5.402,60€(anual)
Ano de 2007: 403,00€ x 14= 5.642,00€(anual)
Ano de 2008: 426,00€ x 14= 5.964,00€(anual)
Ano de 2009: 450,00€ x 14= 6.300,00€(anual)

Desta forma, e respeitando as normais actualizações anuais do salário mínimo nacional, o cálculo do montante máximo do benefício variará em cada exercício em função desse mesmo montante de actualização do salário mínimo. **De notar que o limite é sempre 14 vezes o SMN, mesmo nos casos em que o trabalhador não trabalhe o ano completo.**

Por entendimento administrativo (Inf. N.º 861/99 da DSIRC), a majoração em 50%, para efeitos de aceitação como custo fiscal, terá como limite 14 vezes o SMN, ou seja, se do apuramento dos 150% resultar um valor superior a 14 vezes o SMN, para efeitos fiscais apenas será aceite o último montante.

Em nossa opinião, resulta claramente da alteração ao artigo 17.º do EBF, que a partir de 2003, será a majoração (50%) que estará sujeita à limitação anual de 14 vezes o salário mínimo nacional não sendo esse cálculo efectuado relativamente aos encargos totais já majorados (150%).

A lei do OE para 2007 não trouxe qualquer alteração neste aspecto, continuando os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, a ser considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício.

3.6 Período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato

O n.º 3 do artigo 17.º do EBF, dispunha na anterior redacção que o benefício fiscal vigoraria por um período de 5 anos a contar da vigência do contrato de trabalho, pelo que esse período deverá ser respeitado pela empresa.

De acordo com a resposta dada à Associação Industrial de Águeda, para a utilização deste benefício contariam os 5 anos da seguinte forma: Admissão + 4 anos. No entanto, no exercício de 2006, com o Despacho de 26/09/2006 - Processo: 1498/2006, do DG, a administração fiscal veio alterar a sua posição, pelo que segundo o diploma:

“A majoração a que se refere o n.º 1 do artigo 17.º do EBF, relativa à criação líquida de emprego para jovens, origina, para a entidade empregadora, a dedução dos custos suportados com o trabalhador admitido, em valor correspondente a 150%, ao longo dos cinco anos a contar do início da vigência do contrato.

Deste modo, o prazo de 5 anos a que se refere o n.º 3 do artigo 17.º do EBF pode reflectir-se em 6 exercícios económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico”.

No entanto, em nossa opinião, não é obrigatório a empresa manter durante os 5 anos, cada posto de trabalho cuja admissão tenha beneficiado deste incentivo fiscal. Conforme o esclarecido na Saída Geral 018173 DSBF – Resposta à Associação Industrial de Águeda, a empresa deverá apenas deixar de considerar a majoração de 50% inerente ao posto de trabalho que cessou com o despedimento, não existindo a obrigatoriedade de reposição dos benefícios já utilizados, podendo no entanto no ano de cessação de contrato a empresa usufruir do benefício.

Na redacção da lei do OE para 2007, manteve-se a aplicação deste regime durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato, o que se pode traduzir na produção de efeitos por seis exercícios.

3.7 Limitações da nova redacção dada pela Lei do OE para 2007

A partir de 01.01.2007, o regime da criação líquida de postos de trabalho, apresenta algumas limitações, que são as seguintes:

- Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não poderão ser considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.
- O benefício não poderá ser cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

De acordo com a Informação vinculativa no Processo 1145/07 com despacho do Substituto Legal do Director Geral dos Impostos, de 26.05.2008, foi esclarecido que este benefício não poderá ser cumulável com:

- DL n.º 89/95 de 06.05
- DL n.º 34/96 de 18.04
- Despacho Conjunto n.º 561/2001 de 22.06
- Lei n.º 53-A/2006 de 29.12 art. 41.º
- EBF artigo 43.º

No entanto, este benefício do n.º 1 do artigo 17.º do EBF já é *cumulável*, uma vez que é um incentivo à formação profissional, com o previsto no Decreto-Lei n.º 51/99, de 20 de Fevereiro.

- O regime previsto, só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.

4. ASPECTOS FISCAIS E DECLARATIVOS

A introdução no sistema fiscal português da declaração anual de informação contabilística e fiscal, e em 2006 da IES/DA provocou a extinção do Anexo 22-A, dando origem ao Anexo F da declaração anual. Este anexo respeita aos benefícios fiscais, sendo entregue separadamente da declaração modelo 22.

O anexo F, estando dividido em vários quadros (consoante o tipo de benefícios fiscais existentes), apresenta no quadro 04, os benefícios que se materializam em deduções ao rendimento, pelo facto de não serem tributados em IRC.

Estamos portanto em presença de benefícios fiscais que por não estarem deduzidos ao resultado contabilístico, serão alvo de correcção no quadro 07 da Modelo 22, com a correspondente discriminação ao nível do quadro 04 do anexo F da declaração anual.

Um dos benefícios fiscais que se encontra previsto no quadro 04 do anexo F, é precisamente, a criação de emprego para jovens, prevista no artigo 19.º EBF. Desta forma, a majoração prevista no n.º1 do diploma referido, será inscrita no campo F155 do anexo F (no caso de sujeitos passivos de IRC enquadrados no regime geral de tributação), e transportada para o campo 234 do quadro 07 do modelo 22.

Este benefício, assume ainda natureza automática, ou seja, conforme o preceituado no artigo 4.º do EBF, são benefícios fiscais automáticos os que resultarem directa e imediatamente da lei, sem necessidade de qualquer acto posterior de reconhecimento. No entanto, poderá a Administração Fiscal, ao abrigo do artigo 14.º da Lei Geral Tributária, exigir prova dos

requisitos previstos para a respectiva concessão. Assim sendo, embora não seja obrigatório a entrega de elementos juntamente com a declaração anual, o facto é que a empresa deverá arquivar todos os meios de prova, afim de poderem ser exibidos se solicitados pela Administração Fiscal. No que concerne a este benefício fiscal, os meios de prova serão basicamente as folhas de segurança social e os contratos de trabalho.

De referir também que a empresa deverá, formalizar por escrito os contratos individuais de trabalho sem termo, de forma a funcionarem como meio de prova perante a administração fiscal, devendo constar, devidamente assinados e selados do Processo de Documentação Fiscal (artigo 121.º do CIRC) bem como os respectivos cálculos do benefício.

5. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA LEI

Conforme referido anteriormente, a Lei do Orçamento de Estado para 2003, veio introduzir uma profunda alteração no artigo 17.º do EBF, nomeadamente ao nível da limitação da majoração. Colocava-se no entanto uma questão, que se prendia com o âmbito de aplicação da Lei (em especial à sua retroactividade), nomeadamente no que dizia respeito aos trabalhadores que em anos anteriores já beneficiaram deste regime, estendendo-se o mesmo para o exercício de 2003 e seguintes. Esta questão foi definitivamente esclarecida através de uma informação vinculativa da DGCI, que se apresenta em seguida. Assim temos:

- Criação líquida de postos de trabalho a partir de 2003: o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.
- Criação líquida anterior a 2003: a aplicação da alteração da lei não terá quaisquer efeitos retroactivos. Desta forma, tendo a empresa aproveitado deste benefício em anos anteriores, para os funcionários que continuarem a reunir os pressupostos do regime, em 2003 as regras são as mesmas que foram aplicadas no ano inicial de aplicação do benefício.

Assim sendo, para o ano de 2004, poderão coexistir dois regimes diferentes do mesmo benefício: um para a criação líquida anterior a 2003 onde o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional mais elevado e outro para a criação líquida de 2003 e 2004, onde o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

Em suma, o novo regime do artigo 17.º do EBF só terá aplicação a partir de 2003 para a criação líquida desse mesmo ano. Esta conclusão decorre do preceituado no n.º1 do artigo 10.º do EBF, bem como de uma informação vinculativa da DGCI (Despacho: SubDG Data 2004.06.09 Proc. IRC n.º1016/04), conforme se apresenta de seguida:

Artigo 10.º

Aplicação no tempo das normas sobre benefícios fiscais **BENEFÍCIOS FISCAIS - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO**

1 - As normas que alterem benefícios fiscais convencionais, condicionados ou temporários, não são aplicáveis aos contribuintes que já aproveitem do direito ao benefício fiscal respectivo, em tudo que os prejudique, salvo quando a lei dispuser o contrário.

2 - É aplicável o disposto no número anterior quando o fundamento do benefício fiscal for um regime jurídico de direito comum que limite os direitos do contribuinte, especialmente quando restrinja os poderes de fruição ou de disposição dos seus bens, designadamente nos casos previstos no n.º 2 do artigo 13.º que revistam essa natureza.

3 - O disposto nos números anteriores não prejudica o estabelecido no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

INFORMAÇÃO VINCULATIVA - DGCI

Assunto: Criação de emprego para jovens

Despacho: SubDG Data: 2004.06.09

Proc.º IRC n.º 1016/04

Conteúdo:

A redacção do n.º 2 do art. 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais que referia “Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado” foi alterada pelo n.º 1 do art. 38.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passando a ser a seguinte:

“Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.”

Ora, porque a nova redacção deste normativo se apresenta menos favorável do que a anterior, conclui-se que, por força do disposto no n.º 1 do art. 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, a redacção agora em vigor só terá aplicabilidade relativamente aos encargos suportados com a criação líquida de emprego ocorrida a partir do exercício de 2003.

Relativamente aos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho ocorrida nos exercícios anteriores, mantém-se o direito ao benefício fiscal que era conferido pela anterior redacção.

Também a Lei 53-A/2006 de 29/12 – OE 2007 trouxe importantes alterações ao regime do artigo 17.º do EBF. Assim, embora ainda não exista qualquer esclarecimento relativamente à aplicação do novo regime previsto na lei do OE para 2007, tudo indica que este regime se aplicará apenas à criação líquida de 2007 e seguintes.

6. EXEMPLOS PRÁTICOS

6.1 Criação Líquida de postos de trabalho

6.1.1 Até 31.12.2006

Vamos supor que a empresa XXX, registou os seguintes movimentos de entradas e saídas no seu quadro de pessoal, durante o ano de 2006:

ENTRADAS			
Funcionário	Idade	Data Admissão	Tipo de Contrato
Francisco	35	01.01.2002	A prazo
Joaquim	30	01.06.2002	SEM TERMO
Tomás	29	31.12.2002	Sem termo
Patrícia	31	10.10.2002	Sem termo
Carla	56	14.06.2002	A prazo
Manuela	20	13.10.2002	Sem termo

SAÍDAS

Funcionário	Idade	Data Despedimento	Tipo de Contrato
Manuel	60	01.01.2002	Sem termo
Davide	24	12.06.2002	SEM TERMO
Luís	30	31.12.2002	SEM TERMO
Emanuel	27	10.10.2002	A prazo

Importa antes de mais, analisar apenas os movimentos de pessoal, com contratos sem termo e com idade não superior a 30 anos, fazendo a separação:

Entradas	Saídas
Joaquim	Davide
Tomás	Luís
Manuela	
(3)	(2)
Criação Líquida =	(1)

Temos assim, para o ano de 2006, a criação líquida de 1 (um) posto de trabalho.

De realçar que a empresa, de entre os três funcionários que respeitam as condições de enquadramento neste benefício fiscal, escolherá qualquer um, podendo entrar em linha de conta quer com o salário auferido por cada um deles, quer com a expectativa de continuidade na empresa, de forma a maximizar a poupança fiscal.

6.1.2 A partir de 01.01.2007

Supondo que a empresa A durante o exercício de 2007 teve apenas os seguintes movimentos de entradas e saídas:

ENTRADAS

Nome	Idade	Contrato	Habilitações	Outros
João	25	Sem termo	7.º ano	
Luís	20	Sem termo	9.º ano	Não frequenta acção formação educação
António	27	A prazo	6.º ano	Desempregado L.D. inscrito Centro de Emprego de Águeda
Manuel	40	Sem termo	6.º ano	Desempregado L.D. inscrito Centro de Emprego de Águeda
Carlos	25	A prazo	Licenciatura	

SAÍDAS

Nome	Idade	Contrato	Admissão	Contrato na admissão
Paulo	32	Sem termo	01.01.2005	Sem termo
Leandro	28	A prazo	31.12.2006	A prazo
Filipe	27	Sem termo	01.01.2004	Sem termo

Criação líquida: 0 postos de trabalho (não existe qualquer criação líquida em 2007)

Entradas ilegíveis (2)

João e Manuel

Saídas ilegíveis (2)

Paulo e Filipe

6.1.3 A partir de 01.01.2009

Supondo que a empresa A durante o exercício de 2009 teve apenas os seguintes movimentos de entradas e saídas:

ENTRADAS

Nome	Idade	Contrato	Habilitações	Outros
João	35	Sem termo	Ensino primário	
Augusto	19	Sem termo	12.º ano	
Luís	20	Sem termo	9.º ano	Frequenta acção formação educação
António	27	A prazo	6.º ano	Desempregado L.D. inscrito Centro de Emprego de Águeda
Manuel	35	Sem termo	6.º ano	Desempregado L.D. inscrito Centro de Emprego de Águeda
Carlos	25	A prazo	Licenciatura	

SAÍDAS

Nome	Idade	Contrato	Admissão	Contrato na admissão
Paulo	32	Sem termo	01.01.2005	Sem termo
Leandro	28	A prazo	31.12.2006	A prazo
Filipe	27	Sem termo	01.01.2004	Sem termo

Criação líquida: 1 posto de trabalho em 2009.

Entradas ilegíveis (3)

João, Augusto e Manuel

Saídas ilegíveis (2)

Paulo e Filipe

6.2 Majoração dos encargos e aplicação do limite de 14 vezes o SMN

Supondo que o Joaquim (do exemplo 6.1.1), tinha auferido no exercício de 2002, os seguintes valores:

	Outubro	Novembro	Dezembro	S. Natal
Vencimento Bruto	1.000,00 €	1.000,00 €	1.000,00 €	300,00 €
Subsídio de Alimentação	100,00 €	100,00 €	100,00 €	
Seguro Ac. Trabalho	5,00 €	5,00 €	5,00 €	
Encargos Seg. Social	237,50 €	237,50 €	237,50 €	
Gratificações Balanço			500,00 €	
Total Mensal	1.342,50 €	1.342,50 €	1.842,50 €	300,00 €
Majoração (50%)	671,25 €	671,25 €	671,25 €	150,00 €
Encargos Majorados	2.013,75 €	2.013,75 €	2.013,75 €	450,00 €
Limite Mensal (art. 17.º)	4.872,14 €	4.872,14 €	4.872,14 €	4.872,14 €
Benefício Fiscal	2.013,75 €	2.013,75 €	2.013,75 €	450,00 €

Relativamente aos encargos inscritos no quadro supra, a sua maioria não oferece qualquer dúvida de enquadramento no artigo 17.º do EBF. No entanto, tem existido alguma controvérsia no que diz respeito a consideração das gratificações como encargo enquadrável no âmbito deste diploma, pelo que, no nosso cálculo não o iremos considerar.

Assim temos:

Total dos encargos anuais a considerar: 4.827,50 € - 500 € (gratificações) = 4.327,50 €

Majoração de 50% = 2.163,75 €

Custo Total (150%) = 6.491,25 €

Limite mensal para 2002, já com majoração:

348,01€ x 14 = 4.872,14€ Limite Mensal que nunca foi ultrapassado neste exemplo.

Desta forma, uma vez que o total dos encargos mensais com a majoração é inferior ao limite mensal por posto de trabalho, a empresa poderá considerar como benefício fiscal os 2.163,75€ inscrevendo este valor no anexo F transportado para o quadro 07 do Modelo 22.

Supondo para o mês de Janeiro, a existência de um total de 3.500 € de remunerações, verificamos que o limite mensal para os encargos já majorados foi ultrapassado, pelo que apenas é aceite o limite.

TOTAL MENSAL	3.500,00 €
Majoração (50%)	1.750,00 €
Encargos Majorados	5.250,00 €
Limite Mensal (art. 17.º) para os encargos já majorados	4.872,14 €
Benefício Fiscal mês	4.872,14 €

Suponhamos agora que o Joaquim tinha auferido estes valores em 2002:

	Outubro	Novembro	Dezembro	S. Natal
Vencimento Bruto	5.000,00 €	3.000,00 €	3.500,00 €	1.000,00 €
Subs. de Alimentação	100,00 €	100,00 €	100,00 €	
Seguro Ac. Trabalho	250,00 €	250,00 €	250,00 €	
Encargos Seg. Social	1.187,50 €	712,50 €	831,25 €	
Total Mensal	6.537,50 €	4.062,50 €	4.681,25 €	1.000,00 €
Majoração (50%)	3.268,75 €	2.031,25 €	2.031,25 €	500,00 €
Encargos Majorados	9.806,25 €	6.093,75 €	6.093,75 €	1.500,00 €
Limite Mensal (art. 17.º)	4.872,14 €	4.872,14 €	4.872,14 €	4.872,14 €
Benefício Fiscal	0,00 €	809,64 €	190,89 €	1.500,00 €

Neste segundo exemplo, verificamos que a empresa não poderá usufruir da majoração de 50% para o mês de Outubro, sendo que para os meses de Novembro e Dezembro, o benefício será apenas parcial.

Neste caso a empresa consideraria como benefício fiscal a abater no quadro 07, as seguintes majorações:

1.500,00 €
190,89 €
809,64 €
Total: 2.500,53 €

Para o exercício de 2003 e seguintes, a análise das remunerações deverá ser efectuada anualmente, uma vez que o limite passou a ser anual. Assim, atentemos no seguinte exemplo:

Remunerações anuais por funcionário, que respeitam o preceituado no artigo 17.º do EBF e portanto, relativamente aos quais a empresa poderá beneficiar do benefício fiscal:

	Miguel	Rosa	António	Carlos
Encargos anuais enquadáveis no artigo 17.º	3.000,00 €	9.000,00 €	10.000,00 €	20.000,00 €
Majoração (50%)	1.500,00 €	4.500,00 €	5.000,00 €	10.000,00 €
Limite Anual (art. 17.º) - 2008 para a majoração	5.964,00 €	5.964,00 €	5.964,00 €	5.964,00 €
Benefício Fiscal	1.500,00 €	4.500,00 €	5.000,00 €	5.964,00 €

7. Pretendemos com a elaboração deste pequeno trabalho divulgar este benefício fiscal, que poderá conduzir a significativas poupanças em termos de IRC.

Jorge Manuel Teixeira da Silva

4.2 - MAIS E MENOS-VALIAS FISCAIS

O tema em análise reveste particular interesse devido às sucessivas alterações de que o regime fiscal das mais e menos-valias fiscais tem sido alvo. Assim, no final do exercício de 2008, vão coexistir três regimes fiscais aplicáveis, existindo ainda em alguns casos, regimes transitórios.

1 - Mais-Valias e Menos-Valias Contabilísticas:

Mais-valia contabilística é a diferença positiva entre a quantia pela qual um investimento financeiro, um activo fixo corpóreo ou um activo fixo incorpóreo, é alienado e a quantia pela qual o referido activo está registado, em termos líquidos (Custo de aquisição – Amortizações Acumuladas), na contabilidade. As mais e menos-valias contabilísticas não relevam para efeitos fiscais, razão pela qual as mais-valias contabilísticas são abatidas no quadro de apuramento do lucro tributável, e as menos-valias contabilísticas são acrescidas no referido quadro.

2 - Mais-Valias e Menos-Valias Fiscais:

2.1 - Mais-valia Fiscal – Regime para as mais valias geradas até 31 de Dezembro de 2000:

Segundo o n.º 1 do antigo artigo 42.º do CIRC “consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas relativamente a elementos do activo imobilizado mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, e, bem assim, os derivados de sinistros ou os resultantes da afectação permanente daqueles elementos a fins alheios à actividade exercida”.

O n.º 2 do mesmo artigo refere a fórmula de cálculo referindo que as mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas, sem prejuízo do disposto na parte final da alínea a) do n.º 5 do artigo 29.º e tendo em conta o disposto no n.º 6 do artigo 44.º do CIRC. Assim, por um lado as amortizações a considerar serão no mínimo as correspondentes à quota mínima de amortização permitida pelo D.R. n.º 2/90, de 12 de Janeiro e por outro, o valor da mais-valia relacionada com alienação de bens em que se concretizou o reinvestimento terá de ser corrigido da mais-valia que lhe foi associada aquando da sua aquisição.

O n.º 1 do antigo artigo 43.º do CIRC introduz o conceito de correcção monetária referindo que “O valor de aquisição corrigido nos termos do n.º 2 do antigo artigo 42.º será actualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda para o efeito publicados em portaria do Ministro das Finanças, sempre que à data da realização tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa actualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável (Decreto-Lei n.º 377/90, de 30 de Novembro)”. O n.º 2 do mesmo artigo refere que estes coeficientes não são aplicáveis aos investimentos financeiros, salvo quanto aos investimentos em imóveis e partes de capital.

Nos termos do n.º 6 do antigo artigo 42.º do CIRC, não se consideram mais-valias ou menos-valias:

- Os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira (Decreto-Lei n.º 420/93, de 28 de Dezembro).

- Os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou na afectação permanente nos termos referidos no n.º 1, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 263/92, de 24 de Novembro).

Em conclusão podemos apresentar as seguintes fórmulas, válidas para o regime das mais e menos-valias fiscais apuradas até 31 de Dezembro de 2000, ou após esta data desde que relativas à alienação de bens em que se aplicou o regime de afectação de mais-valias ao custo de aquisição do bem.

$$MVC = VR - (VA \text{ ou } VAR - AAC)$$

$$MVF = VR - (VA - MVA - AAF) * \text{Coef.}$$

MVC = Mais-Valia Contabilística

MVF = Mais-Valia Fiscal

VR = Valor de Realização

VA = Valor de Aquisição

VAR = Valor de Aquisição Reavaliado

MVFA = Mais-valia fiscal associada (só para os casos de alienação de bens em que se tenha concretizado o reinvestimento aquando da sua aquisição)

TM = Taxa mínima de amortização de acordo D.R. n.º 2/90

TA = Taxa de Amortização Acumulada

AAC = Amortizações Acumuladas Contabilísticas

AAF = Amortizações acumuladas para efeitos fiscais (só diferem das contabilísticas relativamente a bens reavaliados; bens em que se tenha concretizado o reinvestimento; no caso de serem praticadas amortizações inferiores às quotas mínimas):

- Bens reavaliados => $AAF = VA * TXA$
- Bens em que se concretizou reinvestimento => $AAF = (VA - MVFA) * TXA$
- Quotas Perdidas => $AAF = TM * \text{Anos} * VA$

Coef. = Coeficientes de desvalorização da moeda.

No apuramento do resultado tributável, vão ser as mais ou menos-valias fiscais que vão relevar. Desta forma será anulado através de correcções no Q07 o efeito das mais ou menos-valias contabilísticas (Linha 215 ou 229 do Q07) contido no resultado líquido, procedendo-se através do mesmo Q07 (Linha 216 ou 230) à inclusão no resultado tributável da mais ou menos-valias fiscais.

O Regime para as mais-valias geradas até 31 de Dezembro de 2000, que descrevemos, é aplicável às mais e menos valias fiscais realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001, até à realização, inclusive da mais ou menos-valias relativas a bens em que se tenha concretizado o reinvestimento dos respectivos valores de realização. Significa que, até 31 de Dezembro do ano 2003, ainda foi possível efectuar o reinvestimento dos valores de realização, a mais-valia fiscal associada, influenciou o custo de aquisição para efeitos de amortizações a serem consideradas fiscalmente, e tal mais-valia influenciará também o futuro cálculo da nova mais-valia fiscal aquando da alienação desse bem.

A regra geral era a inclusão na base tributável do IRC do saldo apurado entre as mais e menos-valias fiscais.

Como excepção a esta regra era permitida a tributação diferida da mais-valia fiscal, líquida da menos-valia fiscal, desde que manifestada a intenção de reinvestir total ou parcialmente o valor de realização e o reinvestimento se concretizasse em imobilizado corpóreo até ao final do terceiro exercício seguinte ao da realização. Neste caso a mais-valia associada ao valor de realização reinvestido é abatida ao custo de aquisição do bem

em que se concretizou o reinvestimento para efeitos de cálculo da amortização dedutível para efeitos fiscais.

Neste caso era fundamental e determinante a escolha do bem em que se concretiza o reinvestimento pois através dele pode ser obtido um maior ou menor diferimento da tributação. Ao órgão de gestão interessará um diferimento da tributação o mais alargado possível, pelo que a opção pelo reinvestimento deverá ser orientada para bens com maior utilidade esperada. No limite se a empresa associar a mais-valia à aquisição de um terreno, a mais-valia não será tributada enquanto o terreno não for alienado.

Ilustremos com um simples exemplo este regime das mais e menos-valias fiscais:

Em 1998, alienou-se uma viatura ligeira de passageiros por 5.000 euros já totalmente amortizada, que tinha sido adquirida em 1993, por 10.000 euros.

Porque se trata de bem totalmente amortizado, a mais-valia contabilística é de 5.000 euros, e a mais-valia fiscal é, também, de 5.000 euros.

$$\begin{aligned} \text{Mais-valia contabilística} &= VR - (VA - AAC) \\ &= 5.000 - (10.000 - 10.000) = 5.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Mais-valia fiscal} &= VR - (VA - AAF) * \text{Coef} \\ &= 5.000 - (10.000 - 10.000) * 1,16 = 5.000 \end{aligned}$$

A empresa manifestou a intenção de reinvestir o valor de realização, pelo que a mais-valia não concorre para a formação do lucro tributável de 1998.

Assim abate no Q07 no campo 229 mais-valia contabilística e não acresce a mais-valia fiscal.

No ano de 1999, adquire uma viatura ligeira de passageiros por 40.000 euros, viatura essa que irá ser vendida por 39.000 euros em 2000.

Vejamos:

Ano de 1999

A amortização a contabilizar será de $40.000 * 25\% = 10.000$ euros.

No entanto para efeitos fiscais o valor a considerar para efeitos de amortização será, por força do n.º 6 do antigo art. 44.º do CIRC e 21-A do D.R. n.º 2/90):

– 29.927,87 euros (limite do art. 12.º do D.R. n.º 2/90) deduzido de 5.000 (mais-valias correspondente ao valor de realização reinvestida), que totaliza 24.927,87 euros.

Assim a amortização considerada como custo fiscal será $24.927,87 * 25\% = 6.231,97$ euros.

Existe assim amortizações não aceites como custos fiscais no montante de 3.768,03 euros = $10.000 - 6.231,97$.

Assim, genericamente:

$$\begin{aligned} AAF &= [VLM - MVFA] * \text{taxa amortização} = 6.231,97 \text{ euros} \\ &= (29.927,87 - 5.000) * 0,25 = 6.231,97 \end{aligned}$$

VLM – Valor limite para efeitos de amortização

Ano de 2000

Neste exercício a viatura é vendida por 7800 contos.

A mais-valia contabilística é de

$$\begin{aligned} MVC &= VR - (VA - AAC) \\ &= 39.000 - (40.000 - 10.000) \\ &= 9.000 \text{ euros, valor este que deve ser abatido no Q07, campo 229.} \end{aligned}$$

A mais-valia fiscal passa a ser genericamente obtida da seguinte forma:

$$\begin{aligned} \text{MVF} &= \text{VR} - [(\text{VA} - \text{MVFA}) - \text{AAF}] \times \text{coef.} \\ &= 39.000 - [(40.000 - 5.000) - 8.750] \times 1 \\ &= 39.000 - 26.250 \\ &= 12.750, \text{ valor este que só será tributável se não se manifestar a intenção de reinvestir o valor de realização nos termos do n.º 1 do art. 44.º do CIRC.} \end{aligned}$$

Note-se que, se se deduzir às amortizações acumuladas contabilísticas o valor não aceite como custo fiscal $[(40.000 - 29.927,87) \times 0,25] = 2.518,03$ euros, no cálculo da mais-valia fiscal, o efeito decorrente da limitação quanto ao valor reintegrável fiscalmente [pelo antigo art. 32.º, n.º 1, alínea f)], seria anulado pela via da redução da mais-valia fiscal.

Nesta fórmula só é de deduzir às amortizações acumuladas a parte das mais-valias que está associada ao valor de aquisição que já foi tributada, por via da sua inclusão no campo 207 - Reintegrações e amortizações não aceites [(antigo art. 32.º, n.º 1 alínea g)], que no exemplo é igual a 1.250, pois não sendo assim, as partes das mais-valias associadas ao valor de aquisição já tributadas (acrescidas no campo 207) seriam duplamente tributadas.

É importante salientar ainda que de acordo com o n.º 8 do D.L. n.º 31/98, de 11 de Fevereiro, que veio permitir a reavaliação de bens reportados a 31 de Dezembro de 1997, no caso de alienações de bens reavaliados obriga ao reinvestimento total do valor de realização.

Os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do actual artigo 113.º, (declaração anual de informação contabilística e fiscal) do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos três exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados.

Em caso de incumprimento total ou parcial do reinvestimento relativo a mais-valias realizadas antes de 2001-01-01, deverá aplicar-se a penalização prevista na redacção do n.º 5 do art. 45.º do Código do IRC (antigo art. 44.º), antes da redacção introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ou seja, ao valor do IRC liquidado relativamente ao terceiro exercício posterior ao da realização adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes, ou, não havendo lugar ao apuramento de IRC, corrige-se, em conformidade, o prejuízo fiscal declarado.

2.2 - Regime para as mais-valias geradas no exercício de 2001

A regra geral continua a ser a da inclusão na base tributável do IRC do saldo apurado entre as mais e menos-valias fiscais.

Como excepção a esta regra introduzida pela Lei da reforma fiscal (Lei n.º 30-G/2000, de 29.12), é permitido o diferimento da tributação da mais-valia fiscal, no caso de reinvestimento do valor de realização em imobilizado corpóreo **afecto à exploração**, desde que o reinvestimento seja concretizado no ano anterior ao da realização, no próprio ano ou até ao final do segundo exercício seguinte.

A mais-valia fiscal líquida será incluída na base tributável do IRC (via Q07) por um quinto do seu valor, no exercício da sua realização e por igual montante em cada um dos quatro exercícios seguintes.

No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o referido anteriormente é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere (Redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29.12).

Ilustremos também com um simples exemplo este regime das mais e menos-valias fiscais:

Em 2001, alienou-se uma viatura ligeira de passageiros por 5.000 euros já totalmente amortizada, que tinha sido adquirida em 1994, por 10.000 euros.

Porque se trata de bem totalmente amortizado, a mais-valia contabilística é de 5.000 euros, e a mais valia fiscal é, também, de 5.000 euros.

$$\begin{aligned} \text{Mais-valia contabilística} &= \text{VR} - (\text{VA} - \text{AAC}) \\ &= 5.000 - (10.000 - 10.000) = 5.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Mais-valia fiscal} &= \text{VR} - (\text{VA} - \text{AAF}) \times \text{Coef} \\ &= 5.000 - (10.000 - 10.000) \times 1,16 = 5.000 \end{aligned}$$

A empresa manifesta a intenção de reinvestir o valor de realização na sua totalidade.

Assim e para já abate no Q07 no campo 229 a mais-valia contabilística.

Começa aqui a diferença em relação ao regime anteriormente descrito, uma vez que o reinvestimento só poderá ser concretizado em activo imobilizado corpóreo afecto à exploração, o que limita a opção do contribuinte.

Por outro lado e uma vez manifestada a intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização, abate-se no Q07 no campo 229 mais-valia contabilística e acresce-se na linha 216 do mesmo quadro o valor correspondente a 1/5 da mais-valia apurada, isto é $5.000/5 = 1.000$ no próprio exercício e nos quatro exercícios posteriores.

Os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do actual artigo 113.º, (declaração anual de informação contabilística e fiscal) do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos dois exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados. (Serão três exercícios para o caso do regime transitório referido mais à frente).

Não sendo concretizado o reinvestimento até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização (terceiro exercício seguinte, se respeitar a mais-valias apuradas em 2001), considerar-se-á como proveito ou ganho desse exercício a parte da mais-valia fiscal correspondente ao valor de realização não reinvestido, ainda não incluída na base tributável, majorada em 15%.

Vejamos então um pequeno exemplo:

$$\text{VR} = 100.000 \text{ euros}$$

$$\text{MVF} = 50.000 \text{ euros, apurada em 2001}$$

Foi manifestada a intenção de reinvestir o valor de realização, no entanto, verificou-se no final do terceiro ano seguinte (relativamente às mais valias apuradas em 2002 e seguintes, segundo ano seguinte ao da realização), só se concretizou o reinvestimento de 90.000 euros em imobilizado corpóreo afecto à exploração.

Acréscimo no Q. 07			Deveria ser no ano caso reinvestisse € 69.000	
	Valor Base	Majoração		Total
Ano 0	10.000		10.000	14.000
Ano 1	10.000		10.000	9.000
Ano 2	10.000		10.000	9.000
Ano 3	11.000	300	11.300	9.000
Ano 4	9.000		9.000	9.000
Total	50.000		50.300	50.000

O cálculo das mais-valias correspondente ao valor reinvestido é calculada da seguinte forma:

$$(MVV/VR) * MVV = (50.000/100.000) * 90.000 = 0,50 * 90.000 = 45.000 \text{ euros.}$$

Assim, o valor que deveria ter sido considerado nos acréscimos anuais corresponderia a 1/5 desta mais-valia, ou seja, 9.000 euros, que no primeiro ano, deveria ser acrescido de 5.000 euros correspondentes ao valor de realização não reinvestido (10.000 euros).

Valor a crescer no ano 3:

a) Valor da Mais-valia total	50.000
b) Valor já acrescido (50.000/5*3)	30.000
c) Valor a crescer nos anos 3 e 4 (9.000*2)	9.000
Valor em falta relativo ao 3.º ano (a-b-c)	11.000

Cálculo da majoração

Mais-valia correspondente ao valor da realização não reinvestido é igual a MVV total reduzida da mais-valia afectada ao valor de realização reinvestido, isto é, 5.000 euros (50.000-45.000).

a) Mais-valia correspondente ao VR não reinvestido:	5.000
b) Acréscimos no ano 0 e ano 1 3 x (10.000 – 9.000)	3.000
c) Valor sujeito a majoração (a-b) Majoração 15% (c*15%)	2.000 300

Contudo a reforma fiscal através da alínea c) do artigo n.º 7 da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12 instituiu também um **regime transitório** em termos de prazos para o reinvestimento das mais e menos-valias realizadas nos períodos de tributação iniciados em 2001, aplicando-se o regime do artigo 45.º do Código do IRC (na sua redacção dada pela Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro – reforma fiscal) quando o reinvestimento a que se refere o n.º 1 deste artigo se verifique até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao da realização uma vez que a concretização do reinvestimento no exercício anterior já não seria possível.

Caso dos bens não amortizáveis:

Por outro lado o mesmo artigo 7.º da Lei 30-G/2000 de 29/12 (vulgo reforma fiscal) na sua alínea b) vem dizer que a parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias relativa a bens não reintegráveis, correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento nos termos do n.º 6 do artigo 44.º do Código do IRC, na redacção anterior, será incluída no lucro tributável, em fracções iguais, durante 10 anos, a contar do da realização, caso se concretize, nos termos da lei, o reinvestimento da parte do valor de realização que proporcionalmente lhe corresponder. Assim, podemos dizer que, por exemplo, no caso de alienação

de terrenos em que tenha sido concretizado o reinvestimento de valores de realização ao abrigo do regime que vigora para as mais valias geradas até 31 de Dezembro do ano 2000, vamos obter uma mais-valia fiscal que devemos dividir em duas:

- uma correspondente à mais valia associada ao terreno;
- a outra correspondente ao valor de aquisição.

às quais se dará o seguinte tratamento:

- **Se a nova mais-valia obtida com a alienação dos bens não reintegráveis em que se concretizou o reinvestimento for superior à mais-valia fiscal associada corrigida pelo coeficiente de desvalorização da moeda, só é diferida por dez anos a parte correspondente a esta última;**
- **Se a nova mais-valia for inferior à própria mais-valia fiscal associada corrigida pelo coeficiente, todo o resultado é diferido por dez anos;**
- **Se for obtida uma menos-valia, não há lugar a qualquer parcela a diferir, sendo a mesma deduzida no quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22.**

Vejamos então um exemplo:

VR de uma máquina, em 1998 = 100.000 euros

MVV = 40.000 euros

Reinvestimento em 1999 num terreno = 100.000 euros

Venda do terreno em, por exemplo, em 2001 = 200.000 euros

Em 2001

$$MVV = 200.000 - (100.000 - 40.000) * 1,2$$

$$MVV = 200.000 - 72.000 = 128.000 \text{ euros}$$

MVV = 128.000 contos a qual se subdivide da seguinte forma:

- a parte correspondente à mais-valia fiscal anterior, ou seja, 40.000 euros actualizado do coeficiente respectivo (40.000 x 1,2 = 48.000 euros);
- a parte correspondente ao valor de aquisição ou seja 80.000 euros (128.000 – 48.000)

- Se for manifestada a intenção de reinvestimento os 80.000 euros serão considerados na base tributável em 1/5 do seu valor no exercício de 2001 e nos quatro exercícios seguintes, ou em opção, por 50% do seu valor. Por outro lado os 48.000 euros serão dados a tributar em fracções iguais durante dez anos a contar do da realização.

2.3 - Regime para as mais-valias geradas a partir de 01 de Janeiro de 2002 ou, por opção do contribuinte, aplicável também às mais-valias realizadas no exercício de 2001.

A Lei n.º 109-B/2001, que aprovou o Orçamento de Estado para 2002, veio mais uma vez introduzir importantes alterações no regime fiscal das mais e menos-valias fiscais, funcionando como uma contra-reforma, **uma vez que permite aos sujeitos passivos aplicarem por sua opção já em 2001 o novo regime de tributação.**

Vamos então passar à análise deste novo regime de tributação para as mais e menos-valias fiscais:

A regra geral mantém-se inalterada e continua a ser a da inclusão na base tributável do IRC do saldo apurado entre as mais e menos-valias fiscais.

Como excepção a esta regra que a diferença positiva entre as mais e menos-valias fiscais, realizadas mediante a transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo, **devidos por um período não inferior a um ano**, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, **é con-**

siderada em metade do seu valor, sempre que no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo immobilizado corpóreo afectos à exploração. Contudo **são agora excepcionados os bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 58.º do CIRC.**

No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o referido anteriormente é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.

Para efeitos do referido anteriormente os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 109 do CIRC do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos dois exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados.

Esta opção traduz-se, na prática, para o regime geral numa tributação efectiva das mais-valias fiscais em 12,5% (50%*25% IRC).

Ilustremos também com um simples exemplo deste regime das mais e menos-valias fiscais: (por opção do contribuinte também aplicável às mais-valias realizadas em 2001)

Em 2002, alienou-se uma viatura ligeira de passageiros por 5.000 euros já totalmente amortizada, que tinha sido adquirida em 1995, por 10.000 euros.

Porque se trata de bem totalmente amortizado, a mais-valia contabilística é de 5.000 euros, e a mais-valia fiscal é, também, de 5.000 euros.

$$\text{Mais-valia contabilística} = \text{VR} - (\text{VA} - \text{AAC}) \\ = 5.000 - (10.000 - 10.000) = 5.000$$

$$\text{Mais-valia fiscal} = \text{VR} - (\text{VA} - \text{AAF}) \times \text{Coef} \\ = 5.000 - (10.000 - 10.000) \times 1,16 = 5.000$$

A empresa manifesta a intenção de reinvestir o valor de realização na sua totalidade.

Assim e para já abate no Q07 no campo 229 mais-valia contabilística.

Também neste regime temos que ter em atenção que o reinvestimento só poderá ser concretizado em activo immobilizado corpóreo afecto à exploração.

Por outro lado e uma vez manifestada a intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização, abate-se no Q07 no campo 229 mais-valia contabilística e acresce-se na linha 216 do mesmo quadro o valor correspondente a 50% da mais-valia apurada, isto é $50\% \times 5.000 = 2.500$ no próprio exercício terminando aqui qualquer tipo de formalismo desde que se venha a concretizar o reinvestimento.

Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização, considera-se como proveito ou ganho desse exercício, respectivamente, a diferença ou parte proporcional da diferença e não incluída no lucro tributável, majorada em 15%.

Vejamus um outro exemplo:

Valor de realização 50.000 euros
Mais-valia fiscal, apurada em 2002 25.000 euros
Manifesta a intenção de reinvestir o valor de realização.

Reinvestimento até ao fim do segundo ano seguinte ao da realização, mas só se concretizou o reinvestimento de 40.000 euros em immobilizado corpóreo afecto à exploração.

Acréscimo no Q07				Deveria ser no ano caso reinvestisse 40.000 €
Ano	Valor Base	Majoração	Total	
0	12.500		12.500	15.000
1				
2	2.500	375	2.875	
3				
4				

No ano 2, temos de calcular a parte da Mais-Valia fiscal correspondente ao valor não reinvestido:

- a 50.000 euros do valor realização corresponde o benefício de não tributar a Mais-Valia de 12.500 euros.
- a 40.000 euros do valor realização corresponde o benefício de não tributar a Mais-Valia de 10.000 euros.

Vamos agora supor que após os 2 anos não se tinha efectuado o reinvestimento. Assim no ano 2, deveria crescer-se 2.500 euros, com uma majoração de 15%.

Caso dos bens não amortizáveis:

A parte da diferença positiva entre as mais e menos-valias, realizadas antes de 01 de Janeiro de 2001, cujo valor de realização tenha sido ou, no respectivo prazo legal, venha a ser objecto de reinvestimento em bens não reintegráveis pode, por opção do sujeito passivo, e em alternativa ao regime previsto na alínea b) do n.º 7 da Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro (Reforma Fiscal), ser antecipadamente incluída na base tributável de **qualquer exercício que seja anterior ao da alienação** do correspondente activo a que está associada, desde que posterior a 01 de Janeiro de 2001, por metade do seu valor, nos termos previstos na redacção dada ao artigo n.º 45.º do CIRC, pela Lei n.º 109-B/2001, que aprovou o Orçamento de Estado para 2002, **mas sem exigência do novo reinvestimento** subsequente consagrado neste último preceito.

Então, em relação à concretização do reinvestimento de valores de realização em bens não amortizáveis ao abrigo do regime previsto no antigo artigo 44.º do CIRC, que venham a ser alienados a partir de 1 de Janeiro de 2001, temos duas opções quanto à tributação das mais-valias fiscais apuradas na alienação destes bens:

1.ª Opção:

Podemos manter a opção pelo regime previsto no artigo 7.º da Lei 30-G/2000, que, relativamente à mais-valia fiscal antiga que foi associada ao custo de aquisição do bem não amortizável.

- Assim, se a nova mais-valia obtida com a alienação dos bens não reintegráveis em que se concretizou o reinvestimento for superior à mais-valia fiscal associada corrigida pelo coeficiente de desvalorização da moeda, só é diferida por dez anos a parte correspondente a esta última;
- Se a nova mais-valia for inferior à própria mais-valia fiscal associada corrigida pelo coeficiente, todo o resultado é diferido por dez anos;
- Se for obtida uma menos-valia, não há lugar a qualquer parcela a diferir, sendo a mesma deduzida no quadro 07 da declaração de rendimentos Modelo 22.

Contudo é sempre necessário o reinvestimento dos valores de realização, de acordo com o artigo 45.º do CIRC em vigor no ano da alienação.

2.ª Opção:

Tal como decorre da redacção do n.º 8 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001 (O.E. de 2002), o sujeito passivo, pode optar por acrescer 50% da mais-valia “antiga”, associada ao custo de aquisição do bem não amortizável, sem necessidade de reinvestimento, mas tal acréscimo tem de afectar o resultado fiscal de qualquer ano anterior ao da alienação. Ou seja, o limite temporal para que aquela diferença positiva entre as mais e as menos-valias suspensa de tributação seja incluída, em 50%, no lucro tributável é o exercício anterior ao da alienação de qualquer dos activos a que está associada, não podendo o sujeito passivo optar por incluir tal diferença de uma só vez ou faseadamente se e na medida da alienação de cada um desses activos. Caso não o faça terá obrigatoriamente que seguir o regime da opção 1.

Assim, no cálculo da mais-valia fiscal, o valor de aquisição do terreno, não deve ser abatido da mais-valia fiscal associada.

A fórmula de cálculo para as mais-valias fiscais apuradas com base nos novos regimes introduzidos pela Lei 30-G/2000 e sua alteração pela Lei 109-B/2001 é a seguinte:

- Fórmula Genérica = $MVF = VR - (VA - AA) * Coef.$
- Bens Reavaliados = $MVF = VR - (VA - AA \text{ sobre o } VA) * Coef.$
- Bens em que se concretizou o reinvestimento ao abrigo do novo regime aplica-se também a fórmula genérica.
- Bens com quotas perdidas = $MVF = VR - (VA - (VA * TM * Anos)) * Coef.$

Ilustremos mais uma vez com um simples exemplo o tratamento desta situação:

Em 1997, a empresa (A) concretizou o reinvestimento do valor de realização no montante de 50.000 euros relacionado com a alienação em 1996 de uma máquina já totalmente amortizada, num terreno adquirido por 100.000 euros.

Ao abrigo do regime vigente esta mais-valia não foi tributada na sua totalidade, procedendo-se somente à dedução no Q07 da mais-valia contabilística. A tributação desta mais-valia só viria a ocorrer aquando da alienação do terreno ao qual a mais valia se encontrava afecta.

Assim, se o terreno fosse alienado em 2002 por 125.000 euros:

$$MVC = VR - VA = 125.000 - 100.000 = 25.000 \text{ euros}$$

$$MVF = VR - (VA - MVFA) * Coef. = 125.000 - (100.000 - 50.000) * 1,2$$

$$MVF = 125.000 - 60.000 = 65.000 \text{ euros}$$

Esta mais-valia como já referido é subdividida em duas, ou seja, 60.000 euros da antiga ($50.000 \times 1,2$) e 5.000 euros relativa ao valor de aquisição.

Em condições normais e caso se proceda ao reinvestimento da totalidade do valor de realização a mais valia seria tributada:

- De acordo com a 1.ª opção, 60.000 euros eram tributados em 10 anos em partes iguais, e 5.000 euros em 50%, **caso se optasse pelo reinvestimento.**

Para o efeito deduzia-se no campo 229 do quadro 07 da Declaração Mod. 22 a mais-valia contabilística e acrescia-se no campo 215 do mesmo quadro 50% da mais-valia fiscal apurada, acrescida de 1/10 da mais-valia “antiga” ou seja, 25.000 euros e 8.500 euros respectivamente.

- De acordo com a 2.ª opção, a administração fiscal vem permitir que seja antecipadamente incluída na base tributável de **qualquer exercício que seja anterior ao da alienação** do terreno a mais-valia que lhe está associada, desde que posterior a 01 de Janeiro de 2001, por metade do seu valor, nos termos previstos na redacção dada ao artigo n.º 45.º do CIRC, pela Lei n.º 109-B/2001, que aprovou o Orçamento de Estado para 2002, **mas sem exigência do novo reinvestimento.**

Assim, por opção do sujeito passivo poder-se-ia **em qualquer exercício anterior à alienação** (por exemplo 2001), proceder ao acréscimo no campo 215 do Q07 de 50% da mais valia não tributada no exercício de 1996, ou seja, 25.000 euros, **mas sem exigência do novo reinvestimento.**

Aquando da alienação, será calculada a mais valia fiscal da seguinte forma $(125.000 - 100.000 * 1,2) = 5.000$, que será tributada em 50% no respectivo ano, **desde que manifestada a intenção de reinvestir.**

2.4 - Caso das partes de Capital (só aplicável em 2002)

Ainda neste âmbito, destacamos com particular interesse, o alargamento deste regime fiscal na tributação da alienação de partes sociais. Assim, passa a ser tributada apenas metade da diferença positiva entre mais e menos valias fiscais geradas com a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remissão e amortização com redução de capital, desde que:

- O valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital seja reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de partes de capital de sociedades civis sob a forma comercial com sede ou direcção efectiva em território português ou ainda em títulos do Estado Português;
- As partes de capital alienadas devem ter sido detidas por um período não inferior a um ano e corresponder a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada.

2.5 - Caso das partes de Capital (só aplicável a partir de 01/01/2003)

O regime aplicável às mais e menos-valias realizadas com a alienação de participações sociais é caracterizado pelos seguintes aspectos:

A Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2003) veio acrescentar o n.º 3 ao artigo n.º 42.º do CIRC, considerando que a diferença negativa entre mais e menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remissão e amortização com redução de capital, concorre para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

Note-se contudo que o benefício agora referido não se aplica aos ganhos com a alienação de outros elementos do immobilizado financeiro, excepto imóveis de rendimento desde que integrem a actividade operacional da empresa (Inf. n.º 590/96, da DSIRC) ou, em quaisquer outras circunstâncias, se os referidos imóveis tiverem sido reavaliados ao abrigo do Dec. Lei n.º 31/98, de 11.02, face ao disposto no art. 8.º e nas condições neste definidas.

O reinvestimento pode ser concretizado na aquisição, fabrico ou construção de elementos do activo immobilizado corpóreo afectos à exploração, quando anteriormente o valor de realização apenas podia ser reinvestido exclusivamente na aquisição de partes de capital ou títulos do Estado Português.

As participações de capital devem ter sido detidas por um período não inferior a um ano e corresponder a pelo menos 10% do capital social da participada ou ter um valor não inferior a €20.000.000, devendo as partes de capital adquiridas ser detidas por igual período.

Contudo passam a existir mais limitações à dedução das menos-valias realizadas na alienação de partes de capital:

- Assim, não são aceites os custos suportados com a sua transmissão, quando detidas por um período inferior a 3 anos, se:
 - Adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais (n.º 4 art. 58.º CIRC);
 - Adquiridas a entidade sediada em “paraíso fiscal” (Portaria n.º 1272/2001, de 9 Novembro);
 - Adquiridas a entidades sujeitas a regime especial de tributação.
- Também não são aceites como custo fiscal os custos suportados com a transmissão quando a entidade alienante tenha resultado de transformação de sociedade de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso e tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão.

Assim, tal como as mais-valias (líquidas das menos-valias) apenas contam em 50% se efectuado o reinvestimento dos valores de realização nas condições já referidas, as menos-valias (líquidas das mais-valias) realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital passam a contar também em apenas 50%.

Para terminar, o regime fiscal das mais e menos-valias resultantes da alienação de partes de capital é importante chamar a atenção das seguintes particularidades:

- Se a titularidade das partes de capital for anterior à entrada em vigor do Código do IRC (01.01.89), as mais-valias e menos-valias realizadas com a respectiva transmissão onerosa não concorrem para a determinação do lucro tributável, face ao regime transitório definido no art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11.
- A data de aquisição das partes de capital cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo em resultado de um processo de cisão, por incorporação de reservas ou por substituição daquela, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem (n.º 2 do art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11).
- A data de aquisição das partes sociais resultantes da transformação de sociedade em sociedade de outro tipo, é a data de aquisição das partes sociais que lhes deram origem (n.º 4 do art. 66º do CIRC).

2.6 - Regime das mais e menos-valias resultantes da alienação de partes de capital aplicável às SGPS.

Regime até 31/12/2000

(Art. 7.º do D.L. 495/88 de 13/12 e art. 31.º do EBF)

Às mais-valias realizadas com a alienação de partes de capital era aplicável o benefício da eliminação da dupla tributação económica e o benefício associado ao reinvestimento do valor de realização, nos termos do antigo regime de tributação das mais-valias fiscais.

Assim, desde que houvesse reinvestimento em quotas, acções ou títulos emitidos pelo Estado no prazo de 3 anos, não havia tributação das mais-valias, porque o reinvestimento era efectuado em bens não amortizáveis

- É aplicável o n.º 1 e 5 do art. 46.º (eliminação da dupla tributação económica sem dependência de requisitos)
- É aplicável o disposto no antigo artigo 44.º do CIRC.
 - ↳ Tributação a 100 % no caso de não reinvestimento.

Regime de 2001 e 2002

- É aplicável o n.º 1 e 5 do art. 46.º (eliminação da dupla tributação económica sem dependência de requisitos)
- É aplicável o disposto no artigo 45.º (novo regime das mais e menos-valias fiscais)
 - ↳ Tributação a 50% no caso de reinvestimento;
 - ↳ Reinvestimento em partes de capital de sociedades residentes ou títulos do Estado Português;
 - ↳ Detenção das participações alienadas por um período não inferior a 1 ano;
 - ↳ Não há dependência do requisito respeitante à percentagem de participação.

Regime de 2003 e exercícios seguintes (incluindo 2007)

(alteração do artigo 31.º do EBF)

- É aplicável a eliminação da dupla tributação económica, sem dependência dos requisitos de percentagem de participação ou ao valor de participação;
- Mais valias e menos-valias relacionadas com partes de capital detidas por um período maior ou igual a 1 ano, e os encargos financeiros suportados com a sua aquisição, não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades; (esta nova disposição tem vindo a suscitar dúvidas, designadamente quanto ao modo de apurar esses encargos financeiros).

Excepção:

- Se as partes de capital alienadas forem adquiridas a entidades em “relação especial”, ou sediadas em “off-shore”, ou entidades residentes sujeitas a regime especial de tributação, e tiverem sido detidas por um período menor que 3 anos.
- A alienante tenha resultado da transformação de sociedade à qual não fosse aplicável o regime das SGPS relativamente às mais-valias das partes de capital objecto de transmissão, desde que tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão.

Esta alteração aplica-se às mais-valias realizadas nos períodos de tributação que se iniciem em 01/01/2003.

Regime transitório das mais-valias fiscais nas SGPS realizadas antes de 01/01/2001

(n.º 5 do art. 38.º da Lei 32-B/2002 30/12 – OE/2003)

- Em relação às mais-valias realizadas até 31/12/2000, continua a aplicar-se, caso tenha sido manifestada a intenção de reinvestir o valor de realização, o anterior regime, isto é, não há tributação de mais-valia fiscal, desde que o reinvestimento tenha sido efectuado até 31/12/2003;
- No caso de venda de participação, que tenha já constituído reinvestimento de valores de realização com mais-valia fiscal associada, tem a SGPS duas hipóteses, à semelhança do que

acontecia nos bens do imobilizado corpóreo não sujeitos a depreciação:

1. Aquando da venda, a mais-valia apurada é decomposta em mais-valia antiga e mais-valia nova:

- ✎ Mais valia antiga corrigida do respectivo coeficiente de desvalorização monetária, é tributada em partes iguais durante dez anos e a mais-valia nova é tributada de acordo com o regime que vigorar no exercício.

Há sempre obrigação de reinvestimento dos valores de realização. (situação prevista nas alíneas *a*) e *b*) do n.º 7 do art. 7.º da Lei n.º 30-G/2000 de 29/12 – OE/2001).

2. ou, em alternativa, e sem depender do reinvestimento, dar a tributar em 50% o valor da mais valia antiga, até ao exercício anterior ao da alienação da nova participação.

2.7 Incentivo à renovação de frotas

O Orçamento de Estado de 2007 (Lei n.º 53-A/2003 de 29 de Dezembro) no seu art. 54.º, trouxe-nos um novo incentivo fiscal temporário (caduca no dia 31 de Dezembro de 2008), que se traduz no seguinte:

“1 - A diferença positiva entre as mais-valias e menos-valias decorrente da venda de veículos de mercadorias com peso igual ou superior a 12 t, adquiridos antes de 1 de Outubro de 2006 e com a primeira matrícula anterior a esta data, afectos ao transporte rodoviário de mercadorias, público ou por conta de outrem, é considerada em 20% do seu valor sempre que, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, a totalidade do valor da realização seja reinvestido em veículos de mercadorias com peso superior a 12 t e primeira matrícula posterior a 1 de Outubro de 2006, que sejam afectos ao transporte rodoviário de mercadorias, público ou por conta de outrem.

2 - O presente benefício caduca no dia 31 de Dezembro de 2008 e não prejudica a aplicação dos n.ºs 5 e 6 do artigo 45.º do Código do IRC.”

Para aproveitar o incentivo à renovação de frotas, os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea *c*) do n.º 1 do artigo 109.º do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos dois exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados.

Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização, considera-se como proveito ou ganho desse exercício, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos n.ºs 1 e 4 do art. 45.º do CIRCO não incluída no lucro tributável, majorada em 15%. (Aditado pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)

2.8 - Medidas de apoio ao transporte rodoviário de passageiros e de mercadorias.

Pelo Orçamento de Estado de 2009, Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro, foi criado um novo benefício fiscal, que se traduziu no aditamento ao Estatuto dos benefícios fiscais do art. 70.º, visando apoiar o sector económico de transporte rodoviário de mercadorias e de passageiros.

Este benefício fiscal aplica-se ao exercício de 2009, conforme art. 70.º do EBF, que se transcreve:

“1 - Fica isenta de imposto a diferença positiva entre as mais-

-valias e as menos-valias resultantes da transmissão onerosa de:

a) Veículos afectos ao transporte público de passageiros, com lotação igual ou superior a 22 lugares, por sujeitos passivos de IRC licenciados, pelo IMTT, I.P., sempre que, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, seja efectuado o reinvestimento da totalidade do valor de realização na aquisição de veículos novos, com lotação igual ou superior a 22 lugares, com data de fabrico de, pelo menos, 2008 e que cumpram a norma ambiental Euro IV ou superior, afectos a idêntica finalidade;

b) Veículos afectos ao transporte em táxi, pertencentes a empresas devidamente licenciadas para esse fim, sempre que, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, seja efectuado o reinvestimento da totalidade do valor de realização na aquisição de veículos com data de fabrico de, pelo menos, 2008, afectos a idêntica finalidade;

c) Veículos de mercadorias com peso bruto igual ou superior a 12 t, adquiridos antes de 1 de Julho de 2008 e com a primeira matrícula anterior a esta data, afectos ao transporte rodoviário de mercadorias público ou por conta de outrem, sempre que, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, a totalidade do valor da realização seja reinvestido em veículos de mercadorias com peso bruto igual ou superior a 12 t e primeira matrícula posterior a 1 de Julho de 2008, que sejam afectos ao transporte rodoviário de mercadorias, público ou por conta de outrem.

2 - Os veículos objecto do benefício referido no número anterior devem permanecer registados como elementos do activo imobilizado dos sujeitos passivos beneficiários pelo período de cinco anos.

3 - O benefício previsto no n.º 1 não prejudica a aplicação dos n.ºs 5 e 6 do artigo 45.º do Código de IRC.

4 - Os custos suportados com a aquisição, em território português, de combustíveis para abastecimento de veículos são dedutíveis, em valor correspondente a 120% do respectivo montante, para efeitos da determinação do lucro tributável, quando se trate de:

a) Veículos afectos ao transporte público de passageiros, com lotação igual ou superior a 22 lugares, e estejam registados como elementos do activo imobilizado de sujeitos passivos de IRC que estejam licenciados pelo IMTT, I.P.;

b) Veículos afectos ao transporte rodoviário de mercadorias público ou por conta de outrem, com peso bruto igual ou superior a 3,5 t, registados como elementos do activo imobilizado de sujeitos passivos de IRC e que estejam licenciados pelo IMTT, I.P.;

c) Veículos afectos ao transporte em táxi, registados como elementos do activo imobilizado dos sujeitos passivos de IRS ou de IRC, com contabilidade organizada e que estejam devidamente licenciados.

5 - Os benefícios fiscais previstos no presente artigo são aplicáveis durante o exercício de 2009.”

3 - Conclusão

Na elaboração deste pequeno trabalho, tivemos apenas a in-

tenção de ser práticos e contribuir com a nossa opinião para o esclarecimento desta complicada matéria. Esperamos que as alterações relacionadas com este tema, tenham terminado.

4.3 - O REGIME DOS PAGAMENTOS POR CONTA E PAGAMENTOS ESPECIAIS POR CONTA

1. Pagamentos por Conta – IRC Regime Normal

1.1 Introdução

A Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro – (Orçamento do Estado para 2008), não trouxe alterações ao artigo 97.º “Cálculo dos pagamentos por conta” do CIRC.

1.2 Regras de Cálculo:

Relativamente aos pagamentos por conta as regras de cálculo, foram alteradas pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro.

1.2.1 Base de Cálculo:

Conforme referido no n.º 1 do artigo 97.º do CIRC, os pagamentos por conta calcular-se-ão com base na colecta do exercício anterior, deduzida das retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso (artigo 83.º n.º 2 alínea f) do CIRC).

Os pagamentos por conta corresponderão a uma percentagem do montante de imposto calculado anteriormente, conforme o volume de negócios. Assim, temos:

- Contribuintes com volume de negócios igual ou inferior a 498.797,90 Euros (100.000 contos):
70% (n.º 2 artigo 97.º CIRC)
- Contribuintes com volume de negócios superior a 498.797,90 Euros (100.000 Contos):
90% (n.º 3 artigo 97.º CIRC)

Cada pagamento por conta corresponderá ao valor anterior dividido em três montantes iguais, arredondado, por excesso, para euros.

1.2.2 Dispensa de efectuar pagamentos por conta (n.º 4 artigo 96.º CIRC)

Existe dispensa de efectuar pagamentos por conta sempre que o montante do imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo (**colecta**) for inferior a 199,52 Euros (40 contos).

1.2.3 Entrega ao Estado (n.º 1 alínea a) artigo 96.º CIRC)

Os sujeitos passivos deverão efectuar 3 pagamentos por conta, com vencimentos nos meses de *Julho, Setembro e 15 de Dezembro*. [Redacção dada pela Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro].

1.2.4 Exemplos Práticos - Cálculo dos pagamentos por conta

Apresentamos um exemplo sobre a forma de cálculo dos pagamentos por conta.

	Volume de Negócios euros <= 498.797,90	Volume de Negócios euros > 498.797,90
Dados de 2008		
Volume de Negócios	249.398,95	598.557,48
- Colecta (Campo 351 Q10)	49.879,79	49.879,79
- Retenções na fonte (359 Q10)	249,40	249,40
Total (1)	49.630,39	49.630,39
% sobre o total (1)	70%	90%
Total (2)	34.741,27	44.667,35
1/3 Valor total (2)	11.580,42	14.889,12
Valor de cada pagamento	11.581	14.900

1.2.5 Regras de Arredondamento

Segundo a redacção do artigo 97.º do CIRC, o valor total a pagar deve ser repartido em três montantes iguais, arredondados por excesso, para Euros. Assim, exemplificando, e partindo já do cálculo do valor total a pagar, vejamos como se aplicam as regras de arredondamento:

Valor Total a Pagar (Euros)	28.162,63	28.171,11	27.000,00
1/3 Valor total	9.387,54	9.390,37	9.000,00
Valor de cada pagamento a efectuar	9.388	9.391	9.000

1.3 Limitações aos pagamentos por conta

Segundo o n.º 1 do art. 99.º do CIRC (alterado pelo D.L. 211/2005), “*Se o contribuinte verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efectuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício, pode deixar de efectuar novo pagamento por conta*”.

Note-se contudo que “*Verificando-se, face à declaração periódica de rendimentos do exercício a que respeita o imposto, que, em consequência da suspensão da entrega por conta prevista no número anterior, deixou de pagar-se uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que cada entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior*”. Ou seja, se o resultado final da autoliquidação apresentar uma diferença superior a 20% da importância que deixou de ser entregue (pagamento por conta) haverá lugar à liquidação de juros compensatórios.

2. Pagamentos por Conta – IRC – Regime Simplificado

2.1 Introdução

O anexo à Circular n.º 3/2001 da Direcção-Geral dos Impostos de 14 de Fevereiro no seu n.º 8 do Capítulo II (Regime Simplificado em IRC) refere que:

“*Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado estão obrigados a efectuar os pagamentos por conta, em conformidade com o disposto nos artigos 82.º e 83.º do Código do IRC, (hoje artigos 96.º e 97.º) os quais corresponderão a 75% do imposto liquidado nos termos do n.º 1 do artigo 71.º (hoje nos termos do n.º 1 do artigo 83.º) relativamente ao exercício imediatamente anterior àquele em que se devam efectuar esses pagamentos, líquido das retenções na fonte, repartido por três montantes iguais, arredondados por excesso para o milhar de escudos (hoje por excesso para Euros)*”.

Da publicação da Lei n.º 65-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009), não se nos assemelha qualquer alteração.

2.2 Regras de Cálculo:

Relativamente aos pagamentos por conta temos que recorrer ao anexo à Circular n.º 3/2001 da Direcção-Geral dos Impostos de 14 de Fevereiro no seu n.º 8 do Capítulo II (Regime Simplificado em IRC). Eis uma descrição dos aspectos mais importantes.

2.2.1 Base de Cálculo:

Os pagamentos por conta calcular-se-ão com base na colecta do exercício anterior, deduzida das retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso.

Os pagamentos por conta corresponderão a uma percentagem **70%** do montante de imposto calculado anteriormente.

Cada pagamento por conta corresponderá ao valor anterior dividido em três montantes iguais, arredondado, por excesso, para Euros.

Relativamente ao restante aplica-se tudo o que foi referido para os pagamentos por conta no regime normal.

3. Pagamento Especial Por Conta – IRC - Regime Normal

3.1 Introdução e breve resenha histórica

Nos termos do artigo 98.º do Código do IRC (anterior artigo n.º 83-A) – Pagamento especial por conta, aditado pelo Decreto-lei n.º 44/98 de 3 de Março, os sujeitos passivos estão obrigados a efectuar anualmente o pagamento especial por conta, durante o mês de Março, ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita (isto se o período de tributação coincidir com o ano civil).

Vejamos as alterações que foram sendo introduzidas pelos últimos Orçamentos de Estado.

3.1.1 Alterações introduzidas pela Lei n.º 32-B/2002 de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2003) no art. 98.º

- A alteração da base de cálculo de “1% do respectivo volume de negócios”, para “1% dos respectivos proveitos e ganhos do exercício anterior”
- O aumento dos montantes deste pagamento que passaram de um “limite mínimo de 498,80 Euros e máximo de 1.496,39 Euros”, para um “limite mínimo de 1.250 Euros e máximo de 200.000 Euros”
- Por fim o n.º 4, que referia, que o pagamento especial por conta “não é aplicável no exercício de início de actividade”, veio acrescentar que também não se aplica no exercício seguinte ao de início de actividade.

Fruto destas alterações, que grande contestação causou ao longo do ano de 2003, foi surgindo vária legislação, que passamos a sintetizar:

- Despacho Ministerial n.º 6707/2003 (2.ª Série) de 25/03 – “Adiamento ao pagamento especial por conta / 2003” – Adiou a 1.ª prestação do pagamento especial por conta até ao fim do mês de Junho.
- Despacho n.º 13081/2003 (2.ª Série) de 18/06 – Entre outras considerações, veio delimitar com rigor o conceito de “proveitos e ganhos” a considerar para efeitos da base de cálculo do pagamento especial por conta.
- OFCD 030 060 de 20/06 – “Pagamento especial por conta” – Veio prorrogar para o dia 15 de Julho de 2003 o prazo limite para efectuar a primeira prestação do pagamento especial por conta.
- DL 128/2003 de 26/06 – Pagamento especial por conta /2003 – Definiu as regras temporais e montantes do pagamento especial por conta para 2003, a saber:
 - Se o valor do pagamento especial por conta fosse inferior ou igual a 1.250 euros devia ser pago nos meses de Junho e Novembro (2003).

- Se o valor do pagamento especial por conta fosse superior a 1.250 euros deveria ser pago da seguinte forma:
 - 1.250 euros mais 20% do valor que excedia aquele montante deveria ser pago em duas prestações nos meses de Junho e Novembro (2003).
 - O restante deveria ser pago no mês de Fevereiro de 2004, a não ser que o contribuinte verificasse que esse pagamento não era integralmente dedutível à colecta.

3.1.2 Alterações introduzidas pela Lei n.º 107-B/2003 de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2004)

- A alteração da base de cálculo de “1% dos respectivos proveitos e ganhos do exercício anterior”, para “1% do respectivo volume de negócios”, voltando assim à redacção inicial. (n.º 2 do art. 98.º).
- A alteração da fórmula de cálculo, que era de “1% dos respectivos proveitos e ganhos do exercício anterior com um limite mínimo de 1.250 euros e máximo de 200.000 euros”, para “1% do volume de negócios (...), com o limite mínimo de 1.250 euros, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 40.000 euros”. (n.º 2 do art. 98.º).
- A diminuição do montante máximo deste pagamento que passou de um “limite máximo de 200.000 euros”, para um “limite máximo de 40.000 Euros”. (n.º 2 do art. 98.º).
- A definição do conceito volume de negócios, que “corresponde ao valor das vendas e dos serviços prestados”. (n.º 4 do art. 98.º).
- Determinadas especificidades para o cálculo do volume de negócios, para bancos, empresas de seguros e outras entidades do sector financeiro, para as empresas de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel e para organizações de produtores e agrupamentos de produtores do sector agrícola. (n.º 5, 6 e 7 do art. 98.º).
- Dispensa de efectuar o pagamento especial por conta para “os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC nos termos dos artigos 9.º e 10.º do Código do IRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo” e os sujeitos passivos “que se encontrem com processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93 de 23 de Abril” (n.º 10 do art. 98.º).
- Por fim, “quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades”, em que, “é devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades do grupo”, acrescentou-se que também é devido pela sociedade dominante e que cabe a esta “as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respectivos, e de proceder à sua entrega”. (n.º 11 do art. 98.º).

3.1.3 Alterações introduzidas pela Lei n.º 60-A/2005 de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2006)

- O aumento do limite máximo do valor do pagamento especial por conta de 40.000 € para 70.000 €
- A limitação para os sujeitos passivos de IRC, que tenham auferido rendimentos isentos (no exercício anterior àquele a que o pagamento respeita), ao montante mínimo de 1.250 €

3.1.4 Alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007)

Dispensar de efectuar o pagamento especial por conta “os sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou

prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33.º do código do IVA.

3.1.5 Alterações introduzidas pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009) e Lei n.º 10/2009 de 10/3.

Alteração do n.º 3 do artigo 98 do CIRC, no sentido de “obrigar” que na fórmula de cálculo do PEC, os pagamentos por conta sejam os que resultem do cálculo com base no artigo 97.º do CIRC.

3.2 Regras de Cálculo para 2009:

Relativamente aos pagamentos especiais por conta, estão definidos no código do IRC, artigo 98.º as regras principais. Eis uma descrição dos aspectos mais importantes, tendo em conta o que vem consagrado na **Lei n.º 10/2009 de 10 Março - Orçamento Rectificativo, em que se consagra a descida do limite mínimo do pagamento especial por conta, aplicável em sede de IRC, para €1.000.**

3.2.1 Base de Cálculo (n.º 2 e 3 do artigo 98.º CIRC)

O montante do pagamento especial por conta será igual à diferença entre o valor correspondente a 1% do volume de negócios do exercício anterior, com o limite mínimo de 1.000 Euros, e quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000 Euros deduzido do montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior.

3.2.2 Dispensa de efectuar o pagamento especial por conta

Existe dispensa de efectuar o pagamento especial por conta sempre que:

- Estejamos no exercício em que se inicia a actividade e no seguinte
- Sempre que o resultado de (1%) do volume de negócios a considerar (com os limites já descritos), menos os pagamentos por conta do ano anterior, seja zero ou negativo (ver exemplos de cálculo)
- E ainda os seguintes sujeitos passivos:
 - Totalmente isentos de IRC nos termos dos artigos 9.º e 10.º do Código do IRC e do Estatuto Cooperativo.
 - Que se encontrem com processos no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, a partir da data de instauração desse processo.
 - Que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33.º do código do IVA.
 - Que tenham cessado a actividade. Segundo o Ofício-Circulado n.º 82/1998, de 18 de Março, da Direcção-Geral dos Impostos, (e mais recentemente dos Despacho de 23.02.2007 – Processo n.º 2809/2006) refere no seu n.º 6 que, no caso de a empresa cessar actividade, nos termos do n.º 5 do artigo 7.º (actual artigo 8.º) do Código do IRC, até ao termo do prazo para pagamento da 2.ª prestação, não terá que efectuar esse pagamento. No caso de não se concretizar a cessação, o valor global será pago em Outu-

bro, acrescido dos juros compensatórios correspondentes ao valor da 1.ª prestação. Assim, sempre que o sujeito passivo cesse a actividade para efeitos de IRC antes do termo do prazo para pagamento da 2.ª prestação, não é obrigado a efectuar o pagamento especial por conta desse exercício.

3.2.3 Entrega ao Estado (n.º 1 do artigo 98.º CIRC)

Os sujeitos passivos deverão efectuar o pagamento especial por conta, durante o mês de Março, ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita, ou, no caso do período de tributação não ser coincidente com o ano civil, no 3.º e no 10.º mês do período de tributação respectivo.

3.2.4 Exemplos Práticos

Para a determinação do montante do pagamento especial por conta, considera-se 1% do volume de negócios do ano anterior, ao qual se abate o montante dos pagamentos por conta realizados também no ano anterior. Há no entanto que considerar o seguinte:

- Se 1 % do volume de negócios, for superior a 346.000 euros o montante a considerar é 70.000 Euros. $((1.000 \text{ €} + (346.000 \text{ €} - 1.000 \text{ €}) \times 20\%) = 70.000 \text{ €}$
- Se 1 % do volume de negócios for inferior a 1.000 euros, o montante a considerar é 1.000 Euros. Note-se que se $1\% \times \text{VN} <= 1.000 \text{ €}$ é sempre considerado 1.000 €
- Se 1 % do volume de negócios for superior a 1.000 Euros e inferior a 346.000 euros, o montante a considerar será compreendido entre 1000 euros e 70.000 euros. Se $1\% \times \text{VN} > 1000 \text{ €}$ então $((1.000 \text{ €} + (1\% \times \text{VN} - 1.000 \text{ €}) \times 20\%)$, será o valor a considerar.
- Se forem sujeitos passivos de IRC, que tenham auferido rendimentos isentos (no exercício anterior àquele a que o pagamento respeita), o pagamento especial por conta a efectuar é de 1.000 €
- No caso dos bancos, empresas de seguros e outras entidades do sector financeiro para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos, o volume de negócios será substituído pelos juros e proveitos equiparados e comissões ou pelos prémios brutos emitidos, consoante a natureza da actividade exercida pelo sujeito passivo.
- Nos sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel e de álcool e bebidas alcoólicas podem não ser considerados, no cálculo do pagamento especial por conta, os impostos especiais sobre o consumo (IEC) e o imposto automóvel, quando incluídos nos proveitos. Note-se que quando não for possível determinar os impostos efectivamente incluídos nos proveitos, poderão ser deduzidas as seguintes percentagens:
 - 50% nos proveitos relativos à venda de gasolina
 - 40% nos proveitos relativos à venda de gásóleo
 - 60% nos proveitos relativos à venda de cigarros
 - 10% nos proveitos relativos à venda de cigarrilhas e charutos
 - 30% nos proveitos relativos à venda de tabacos de corte fino destinados a cigarros de enrolar
 - 30% nos proveitos relativos à venda dos restantes tabacos de fumar.

– Em relação às organizações de produtores e aos agrupamentos de produtores do sector agrícola que tenham sido reconhecidos ao abrigo de regulamentos comunitários, os pro-

veitos das actividades para as quais foi concedido o reconhecimento são excluídos do cálculo do pagamento especial por conta.

Apresentamos um exemplo sobre a forma de cálculo do pagamento especial por conta.

Em Euros

<i>Volume de Negócios</i>	<i>a) 1% Volume Negócios</i>	<i>b) Limite mínimo</i>	<i>20% da parte excedente (a)-(b))*20%</i>	<i>Montante Apurado</i>	<i>Pagamento por Conta n-1</i>	<i>Pagamento Especial Conta n</i>
50.000.000,00	500.000,00	1.000,00	99.800,00	70.000,00	0,00	70.000,00
50.000.000,00	500.000,00	1.000,00	99.800,00	70.000,00	5.000,00	65.000,00
20.000.000,00	200.000,00	1.000,00	39.800,00	40.800,00	42.000,00	0,00
1.064.641,53	10.646,42	1.000,00	1.929,28	2.929,28	0,00	2.929,28
125.000,00	1.250,00	1.000,00	50,00	1.050,00	500,00	550,00
100.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00	1.000,00	1.500,00	0,00
100.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00	1.000,00	900,00	100,00

3.2.5 Regras de Arredondamento

Embora no caso dos pagamentos por conta o valor total a pagar depois de repartido em três montantes iguais ser arredondado por excesso, para euros (redacção do artigo 97.º do CIRC), no pagamento especial por conta, na redacção do artigo 98.º nada é referido a este respeito.

3.3 Dedução e reembolso do pagamento especial por conta

O pagamento especial por conta é deduzido, nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 83.º do CIRC, ao montante apurado na declaração periódica de rendimentos do próprio exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte. (n.º 1 do Artigo 87.º).

No caso de tal não ser possível está previsto o reembolso do pagamento especial por conta nos seguintes casos:

Em caso de cessação da actividade no próprio exercício ou até ao terceiro exercício posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita. (n.º 2 do Artigo 87.º do CIRC).

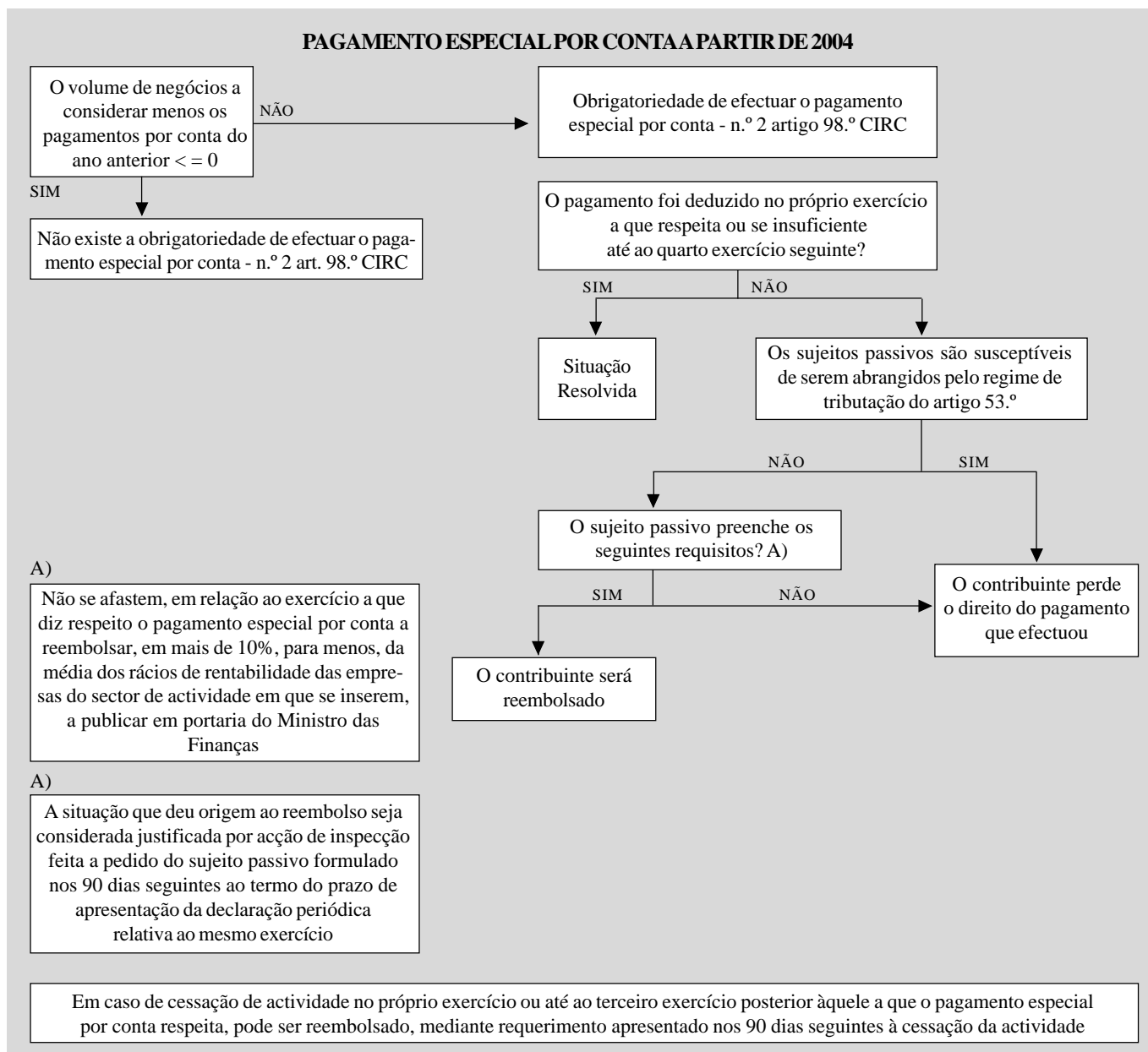
Ou ainda (aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro

– Orçamento de Estado para 2003) os sujeitos passivos que não são susceptíveis de ser abrangidos pelo regime de tributação previsto no artigo 53.º podem ainda ser reembolsados da parte que não foi deduzida, sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 87.º do CIRC desde que (n.º 3 do Artigo 87.º do CIRC):

- Não se afastem, em relação ao exercício a que diz respeito o pagamento especial por conta a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de actividade em que se inserem, a publicar em portaria do Ministro das Finanças e
- A situação a que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo exercício.

No entanto, este regime passou a vigorar depois das alterações provocadas com a publicação da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro – (Orçamento de Estado para 2003).

Esquemáticamente teremos:



3.4 Informações vinculativas relativas aos pagamentos especiais por conta (PEC).

1. Despacho de 23.04.2004 – DGCI – Pagamento especial por conta – Pagamentos por conta e pagamento especial por conta dos períodos de tributação inferiores a um ano.
2. Despacho do SEAF, de 13.10.04 – Restituição do PEC – Saída de Grupos de sociedades.
3. Despacho do SDGCI do IR, de 22.06.04 – Recuperação dos PEC em caso de fusão.
4. Despacho do SEAF, de 01.06.04 – Dispensa de efectuar o PEC.
 (Sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência)
5. Despacho do SDGIRC de 19.03.04 Restituição PEC em caso de fusão com eficácia retroactiva.
6. Despacho de 23.02.2007 – Processo n.º 2809/2006 – CIRC – Pagamento especial por conta – Cessação de Actividade.

4. Pagamentos Especiais Por Conta – IRC – Regime Simplificado

Introdução

Relativamente ao pagamento especial por conta, os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado estão excluídos da respectiva obrigação, segundo o n.º 1 do artigo 96.º do CIRC. Da publicação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro - (Orçamento do Estado para 2009), não se nos assemelha qualquer alteração.

5. Conclusão

Pensamos assim ter abordado os aspectos mais essenciais ligados ao trabalho contabilístico de fecho de contas de 2008.

4.4 - BENEFÍCIOS FISCAIS À INTERIORIDADE 2008

I - INTRODUÇÃO

O regime dos benefícios fiscais à interioridade passou a fazer parte integrante do Estatuto dos Benefícios Fiscais (artigo 43.º),

com a publicação da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2007).

O Decreto-Lei n.º 55/2008 de 26 de Março veio disciplinar as condições de acesso das entidades beneficiárias, as entidades responsáveis pela concessão dos incentivos, as obrigações a que ficam sujeitas as entidades beneficiárias, bem como as consequências em caso de incumprimento.

A Portaria do Governo que identifica as áreas territoriais que beneficiam do disposto no artigo 43.º do E.B.F. (Benefícios relativos à interioridade), para o exercício de 2008, é ainda a Portaria n.º 1467-A/2001 de 31 de Dezembro. Para os anos subsequentes, compete ao Ministro das Finanças, regular por nova Portaria as áreas territoriais beneficiárias.

As regras estabelecidas pela Portaria n.º 170/2002 de 28/2, ou seja o âmbito e os limites dos incentivos, continuam a ser aplicáveis aos benefícios fiscais relativos à interioridade, até à aprovação de uma nova Portaria.

II - RESUMO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS À INTERIORIDADE

Os incentivos fiscais concedidos no âmbito do combate à desertificação e ao desenvolvimento das zonas mais desfavorecidas do interior do país resumem-se ao seguinte:

1. Benefícios fiscais ao Investimento Produtivo:

- Majoração de 30% dos custos com as amortizações do imobilizado, com excepção de terrenos e veículos ligeiros de passageiros. Investimento até ao limite de 500.000,00 €uros;
- Isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (I.M.T.);

2. Benefícios fiscais à criação de emprego:

- Majoração em 50% dos “encargos sociais obrigatórios” suportados pela entidade empregadora, relativos à criação líquida de postos de trabalho por tempo indeterminado nas áreas beneficiárias, uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou outra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 58.º do CIRC;

3. Redução de taxas de IRC:

- Redução da taxa de IRC para 15%.
- Redução da taxa de IRC para 10%, tratando-se da instalação de uma nova empresa. Benefício válido durante os primeiros cinco anos de actividade.

4. Para o exercício de 2008 (e seguintes) o prazo de reporte de prejuízos fiscais passa a ser de 7 anos.

III - CONDIÇÕES DE ACESSO

A condição primordial para o acesso aos incentivos fiscais é naturalmente, que as entidades beneficiárias, no caso das pessoas colectivas, exerçam a actividade principal nas áreas geográficas delimitadas pela Portaria 1467-A/2001 publicada no dia 31/12/2001. Considera-se que a actividade principal é exercida nas zonas beneficiárias quando os sujeitos passivos tenham a sua sede ou direcção efectiva nessas áreas e nelas se concentre mais de 75% da respectiva massa salarial.

As condições gerais, exigidas para usufruir dos benefícios fiscais, previstos no artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, são as seguintes:¹⁵

- a) A determinação do lucro tributável ser efectuada com recurso a métodos directos de avaliação (regime geral de tributação). Note-se que a alínea a) do n.º 2 do artigo 43.º do E.B.F. (aplicável a partir de 1/1/2007) não contempla as empresas do regime simplificado;
- b) Terem a situação tributária regularizada com a Administração Fiscal, a Segurança Social e o respectivo Município;
- c) Não terem salários em atraso;
- d) Não resultarem de cisão efectuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios.

O Decreto-Lei n.º 55/2008 de 26 de Março veio disciplinar as condições de acesso das entidades beneficiárias, as entidades responsáveis pela concessão dos incentivos, as obrigações a que ficam sujeitas as entidades beneficiárias, bem como as consequências em caso de incumprimento.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 55/2008 de 26 de Março, estabelecem-se como condições de acesso das entidades beneficiárias, as seguintes:

- a) Encontrarem-se legalmente constituídas e **cumprirem as condições legais necessárias ao exercício da sua actividade.**
- b) Encontrarem-se em situação regularizada perante a administração fiscal, a segurança social e o respectivo município.
- c) Disporem de contabilidade organizada, de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade.
- d) Situem a sua actividade principal nas áreas beneficiárias;
- e) Comprometerem-se, nos casos dos incentivos previstos na alínea c) do n.º 1 e na alínea b) do n.º 3, ambas do artigo 43.º do E.B.F., a manter afecto à respectiva actividade o investimento realizado, bem como manter a sua localização geográfica, durante um período mínimo de cinco anos, a contar da data da realização integral do investimento.
- f) Comprometerem-se, no caso dos incentivos previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 43.º do E.B.F., a manter os novos postos de trabalho por um período mínimo de cinco anos, a contar da data da sua criação.
- g) Informarem a entidade responsável a que se refere o artigo 3.º (do Dec. Lei n.º 55/2008) da atribuição de qualquer outro incentivo ou da apresentação de candidatura para o mesmo fim.
- h) Obterem previamente, no caso do incentivo previsto nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 43.º do E.B.F. (isenção de IMT), a autorização a que se refere o n.º 5 do mesmo artigo.¹⁶

As entidades responsáveis pela atribuição dos incentivos, bem como a sua fiscalização e controle, são a Direcção-Geral dos Impostos e o Instituto da Segurança Social.

As obrigações das entidades beneficiárias são as seguintes:

- a) Manter a situação regularizada perante a administração fiscal, a segurança social e o respectivo município.

¹⁵ A partir de 1/1/2007, as condições para usufruir dos benefícios fiscais, estão discriminadas no n.º 2 do artigo 43.º do E.B.F.

¹⁶ As isenções de IMT ficam dependentes do reconhecimento prévio da respectiva Câmara Municipal. Por outro lado, as isenções de IMT só se verificam se as aquisições forem devidamente participadas à Repartição de Finanças da área onde estiverem situados os imóveis a adquirir.

- b) Facultar todos os elementos relacionados com a concessão dos incentivos que lhe sejam solicitados pelas entidades responsáveis.
- c) Comunicar às entidades responsáveis, qualquer alteração ou ocorrência que ponha em causa os pressupostos subjacentes à atribuição do incentivo.
- d) Manter as condições legais necessárias ao exercício da respectiva actividade.
- e) Manter a contabilidade organizada de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade.
- f) Manter na empresa, devidamente organizados, todos os documentos susceptíveis de comprovarem as declarações prestadas aquando da atribuição do incentivo.
- g) No caso dos incentivos ao investimento produtivo, previstos na alínea c) do n.º 1 e na alínea b) do n.º 3 do artigo 43.º do E.B.F., a empresa beneficiária obriga-se a não ceder, locar, alienar, afectar a outra actividade ou a deslocalizar o investimento, no todo ou em parte, até cinco anos contados da data da realização integral do investimento.
- h) No caso dos incentivos à criação de postos de trabalho, previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 43.º do E.B.F., a empresa beneficiária obriga-se a manter os postos de trabalho por um período mínimo de cinco anos a contar da data da sua criação.

O incumprimento por parte da empresa beneficiária, de qualquer uma das obrigações anteriores, implicará a perda dos incentivos usufruídos, ficando obrigadas, no prazo de 30 dias a contar da respectiva notificação, ao pagamento das importâncias correspondentes às receitas não arrecadadas, acrescidas de eventuais juros compensatórios calculados à taxa legal em vigor acrescida de 3 por cento.

Em relação ao incumprimento das condições definidas para a usufruição dos benefícios fiscais ao investimento produtivo (majoração das amortizações), previsto na alínea c), do n.º 1 do artigo 43.º do E.B.F., caso se verifique, a empresa beneficiária deve, na declaração de rendimentos relativa ao exercício em que o incumprimento ocorra, adicionar o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos correspondentes juros compensatórios.

III - ÁREAS TERRITORIAIS BENEFICIADAS

A Portaria do Governo que identifica as áreas territoriais que beneficiam do disposto no artigo 43.º do E.B.F. (Benefícios relativos à interioridade), para o exercício de 2008, é ainda a Portaria n.º 1467-A/2001 de 31 de Dezembro.

Para os anos subsequentes, compete ao Ministro das Finanças, regular por nova Portaria as áreas territoriais beneficiárias.

ANEXO À PORTARIA N.º 1467-A/2001 (Áreas geográficas beneficiadas)

ALTO TRÁS-OS-MONTES

Concelhos (Alfândega da Fé; Boticas; Bragança; Chaves; Macedo de Cavaleiros; Miranda do Douro; Mirandela; Mogadouro; Montalegre; Murça; Valpaços; Vila Pouca de Aguiar; Vimioso; Vinhais).

AVE

Concelhos (Póvoa de Lanhoso; Vieira do Minho).

CÁVADO

Concelhos (Amares; Terras de Bouro; Vila Verde).

DOURO

Concelhos (Alijó; Armamar; Carrazeda de Anciães; Freixo de Espada à Cinta; Lamego; Mesão Frio; Moimenta da Beira; Penedono; Peso da Régua; Sabrosa; Santa Marta de Penaguião; São João da Pesqueira; Sernancelhe, Tabuaço; Tarouca, Torre de Moncorvo; Vila Flor, Vila Nova de Foz Côa; Vila Real).

ENTREDOURO E VOUGA

Concelhos (Arouca).

MINHO – LIMA

Concelhos (Arcos de Valdevez; Caminha; Melgaço; Monção; Paredes de Coura, Ponte da Barca, Ponte de Lima, Valença; Viana do Castelo; Vila Nova de Cerveira).

TÂMEGA

Concelhos (Baião; Cabeceiras de Basto, Castelo de Paiva; Celorico de Basto, Cinfães; Mondim de Basto; Resende; Ribeira de Pena).

BAIXO MONDEGO

Concelhos (Penacova).

BEIRA INTERIOR NORTE

Concelhos (Almeida; Celorico da Beira, Figueira de Castelo Rodrigo; Guarda; Manteigas, Meda; Pinhel; Sabugal; Trancoso).

BEIRA INTERIOR SUL

Concelhos (Castelo Branco; Idanha-a-Nova; Penamacor; Vila Velha de Ródão).

COVADA BEIRA

Concelhos (Belmonte; Covilhã; Fundão).

DÃO – LAFÔES

Concelhos (Aguiar da Beira; Carregal do Sal; Castro D'aire; Mangualde; Mortágua; Nelas; Oliveira de Frades; Penalva do Castelo; Santa Comba Dão; São Pedro do Sul; Sátão; Tondela; Vila Nova de Paiva; Viseu; Vouzela).

PINHAL INTERIOR NORTE

Concelhos (Alvaiázere; Ancião; Arganil; Castanheira de Pêra, Figueiró dos Vinhos; Góis; Lousã; Miranda do Corvo; Oliveira do Hospital; Pampilhosa da Serra, Pedrógão Grande; Penela; Tábua; Vila Nova de Poiares).

PINHAL INTERIOR SUL

Concelhos (Mação; Oleiros; Proença-a-Nova; Sertã; Vila de Rei).

SERRA DA ESTRELA

Concelhos (Fornos de Algodres; Gouveia; Seia).

MÉDIO TEJO

Concelhos (Ferreira do Zêzere; Sardoal);

LEZÍRIA DO TEJO

Concelhos (Chamusca).

ALENTEJO CENTRAL

Concelhos (Alandroal; Arraiolos; Borba; Estremoz, Évora; Montemor-o-Novo; Mourão; Portel; Redondo; Reguengos de Monsaraz; Sousel; Vendas Novas; Viana do Alentejo; Vila Viçosa).

ALENTEJO LITORAL

Concelhos (Alcácer do Sal; Grândola; Odemira; Santiago do Cacém; Sines).

ALTO ALENTEJO

Concelhos (Alter do Chão; Arronches; Avis; Campo Maior; Castelo de Vide; Crato; Elvas; Fronteira; Gavião; Marvão; Monforte; Mora; Nisa; Ponto de Sôr; Portalegre).

BAIXO ALENTEJO

Concelhos (Aljustrel; Almodôvar; Alvito; Barrancos; Beja; Castro Verde; Cuba; Ferreira do Alentejo; Mértola; Moura; Ourique; Serpa; Vidigueira).

ALGARVE

«Área abrangida pela acção integrada de Base Territorial
«Acção Integrada de Revitalização de Áreas de Baixa Densidade»

CONCELHOS

Alcoutim; Aljezur; Castro Marim; Monchique; São Brás de Alportel; Vila do Bispo; Vila Real de Santo António.

FREGUESIAS

Paderne (no concelho de Albufeira); Estói (no concelho de Faro); Santa Bárbara de Nexe (no concelho de Faro) Barão de São João (no concelho de Lagos); Bensafrim (no concelho de Lagos); Alte (no concelho de Loulé); Ameixial (no concelho de Loulé); Benafim (no concelho de Loulé); Boliqueime (no concelho de Loulé); Querença (no concelho de Loulé); Salir (no concelho de Loulé); São Clemente (no concelho de Loulé); São Sebastião (no concelho de Loulé); Alcantariulha (no concelho de Silves); Algoz (no concelho de Silves); São Bartolomeu de Messines (no concelho de Silves); São Marcos da Serra (no concelho de Silves); Silves (no concelho de Silves); Tunes (no concelho de Silves); Cachopo (no concelho de Tavira); Santa Catarina da Fonte do Bispo (no concelho de Tavira); Santo Estêvão (no concelho de Tavira).

IV - INCENTIVOS FISCAIS NAS ZONAS DO INTERIOR

Discriminamos de seguida os benefícios fiscais derivados de incentivos ao investimento produtivo, e à criação líquida de postos de trabalho, aplicáveis somente aos sujeitos passivos de IRC tributados pelo regime geral de determinação do lucro tributável. Excluem-se da obtenção destes benefícios, os sujeitos passivos de IRC do regime simplificado, dado que não são tributados com base no resultado contabilístico. A partir de 1/1/2007 os sujeitos passivos do regime simplificado são excluídos do benefício fiscal da redução de taxa de IRC (conforme a alínea a) do n.º 2 do artigo 43.º do E.B.F.).

1) Incentivos ao Investimento:

- a) As amortizações relativas a investimentos efectuados, até ao montante de 500.000,00 €uros, (aplicável a perío-

dos de 3 anos, como decorre do n.º 4 do artigo 5.º da Portaria n.º 170/2002 de 28 de Fevereiro), dos sujeitos passivos de IRC que exerçam a título principal a sua actividade nas áreas beneficiárias podem ser abatidas, com a majoração de 30%, ao rendimento colectável referente ao exercício. Excluem-se dos investimentos relevantes as despesas efectuadas com a aquisição de terrenos e de veículos ligeiros de passageiros.

- b) Ficam isentas do pagamento de IMT as aquisições de prédios ou fracções autónomas de prédios urbanos, desde que situados nas áreas beneficiárias e afectos duradouramente à actividade das empresas.

As “despesas” elegíveis para a concessão dos incentivos previstos no artigo 43.º dos E.B.F., (majoração de 30% das amortizações), estão previstas na Portaria n.º 170/2002 de 28 de Fevereiro, e são as seguintes:

- a) As despesas de investimento corpóreo relativas à aquisição de edifícios e de equipamentos directamente relacionados com a realização do projecto, com excepção dos veículos ligeiros de passageiros;
- b) As despesas relativas à transferência de tecnologia sob a forma de aquisição de patentes, de licenças de exploração ou de conhecimentos técnicos, nos seguintes termos:
- A totalidade destas despesas, no caso de pequenas ou médias empresas, assim classificadas de acordo com os critérios constantes da Recomendação Comunitária n.º 96/280/CE, de 3 de Abril. Entende-se por PME a empresa que, cumulativamente, tenha menos de 250 trabalhadores, tenha um volume de negócios anual que não exceda 50 milhões de €uros ou um total de balanço anual que não exceda 43 milhões de €uros, e cumpra o critério de independência definido naquela Recomendação Comunitária.
 - Até um limite de 25% do montante das despesas em investimento corpóreo, para as empresas não incluídas na subalínea anterior.

2) Incentivos à criação de emprego:

- a) Os “encargos sociais obrigatórios” suportados pela entidade empregadora relativos à criação líquida de postos de trabalho por tempo indeterminado, nas áreas beneficiárias são deduzidos, para efeitos de determinação do lucro tributável, com uma majoração de 50%, uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra com a qual existam relações especiais, nos termos do artigo 58.º do Código do IRC.

3) Incentivos à fixação de jovens e de empresas nas áreas do Interior:

Além dos benefícios fiscais concedidos a empresas, quer em sede de IRC, Segurança Social e IMT, existe ainda isenção de IMT, na compra da primeira habitação própria permanente, para jovens dos 18 aos 35 anos, com limite para o custo da habitação (desde que o valor sobre o qual incidiria o imposto, não ultrapasse os valores máximos de habitação a custos controlados acrescidos de 50%).¹⁷

Além disso, e como referimos anteriormente, ficam isentos do pagamento de IMT, as aquisições de prédios urbanos ou suas

¹⁷ As isenções de IMT só se verificam se as aquisições forem devidamente participadas ao serviço de finanças da área onde estiverem situados os imóveis a adquirir, mediante declaração de que conste não ter o declarante aproveitado anteriormente de idêntico benefício.

fracções autónomas, desde que situados nas áreas beneficiárias e afectas duradouramente à actividade das empresas (pelo menos 5 anos).

V - ÂMBITO E LIMITES DOS INCENTIVOS

De acordo com o n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 55/2008 de 26 de Março, a Portaria n.º 170/2002 de 28 de Fevereiro mantém-se em vigor até à aprovação de nova portaria.

Esta portaria veio fixar o âmbito e os limites dos incentivos fiscais à interioridade.

Assim, podem beneficiar dos incentivos fiscais à interioridade todas as actividades económicas, com excepção das seguintes:

- Agricultura, pescas e aquicultura;
- Indústria carbonífera (grupos 101, 102, 103 e 231 da CAE).

Limite dos incentivos, de acordo com a Portaria n.º 170/2002 de 28 de Fevereiro:

Os incentivos previstos no artigo 43.º do E.B.F. (majoração de amortizações, aquisição de prédios urbanos, com isenção de IMT, destinados à actividade empresarial, bem como os incentivos à criação de postos de trabalho, quando ligados ao investimento), não podem, individual ou cumulativamente, ultrapassar as taxas máximas de auxílios estabelecidas pela Comissão Europeia para as diferentes regiões

portuguesas, e constantes do mapa anexo à Portaria 170/2002 de 28 de Fevereiro, e que adiante se divulga.¹⁸

Os incentivos à criação de postos de trabalho, quando não ligados ao investimento, não podem ultrapassar as taxas máximas de auxílios aplicáveis nas diferentes regiões Portuguesas, conforme a tabela divulgada adiante.

A taxa de incentivo à criação de postos de trabalho, independentemente de se encontrarem ligados ou não ao investimento, é calculada com base nos respectivos custos salariais, incluindo encargos salariais obrigatórios, relativos a um período de dois anos.

Os incentivos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 43.º dos E.B.F. (redução da taxa de IRC), não podem ultrapassar 200.000 euros (ou 100.000 euros para as empresas que desenvolvam actividades no sector dos transportes rodoviários) por entidade beneficiária, durante um período de três anos contado a partir da data da atribuição do primeiro incentivo, independentemente da forma dos incentivos ou do objectivo prosseguido, de acordo com as regras comunitárias aplicáveis aos auxílios de minimis, definidas no Regulamento Comunitário (CE) n.º 1998/2006, de 15 de Dezembro.

Não tendo sido indicadas as taxas máximas de auxílio para 2008, são de manter as taxas que vigoraram em 2003, com a particularidade de, em relação às regiões para as quais não tenha sido indicada a taxa máxima aplicável a 2003, serem de manter as que vigoravam para 2002.

ANEXO à Portaria n.º 170/2002 de 28 de Fevereiro

Taxas máximas de auxílios em percentagem das despesas elegíveis

Decisões da Comissão Europeia de 8 de Dezembro de 1999 (JOCE, n.º C62, de 4 de Março de 2000) e de 28 de Junho de 2000 (JOCE, n.º L297, de 24 de Novembro de 2000)

(Em Percentagem – Equivalente subvenção líquido)

NUTS II	NUTS III	GRANDE EMPRESAS			PME		
		2001	2002	2003	2001	2002	2003
Norte	Cávado		32			42,9	
	Ave		32			42,9	
	Tâmega		32			42,9	
	Entre Douro e Vouga		32			42,9	
	Minho-Lima		36			46,9	
	Alto Trás-os-Montes		40			50,9	
	Douro		40			50,9	
Centro	Baixo Vouga		43			53,9	
	Baixo Mondego		43			53,9	
	Dão-Lafões		46,5			57,4	
	Beira Interior Norte		50			60,9	
	Beira Interior Sul		50			60,9	
	Serra da Estrela		50			60,9	
	Cova da Beira		50			60,9	
	Pinhal Interior Norte		50			60,9	
	Pinhal Interior Sul		50			60,9	
Lisboa e Vale do Tejo	Médio Tejo	47,7	40,8	33,9	54,9	48	41,1
	Lezíria do Tejo	47,7	40,8	33,9	54,9	48	41,1
Alentejo.....	Alto Alentejo		50			60,9	
	Alentejo Central		50			60,9	
	Alentejo Litoral		50			60,9	
	Baixo Alentejo		50			60,9	
Algarve	Algarve		40			50,9	

18 Foram divulgadas apenas as taxas máximas referentes ao exercício de 2002, com excepção das zonas de Lisboa e Vale do Tejo, que incluem os anos de 2001, 2002 e 2003.

VI - DECLARAÇÕES FISCAIS

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – DECLARAÇÃO MODELO 22:

Os incentivos fiscais à interioridade, no que concerne ao IRC, são de aplicação automática pelo que, reunidas as condições de acesso previstas na legislação aplicável, no cálculo do imposto a pagar/recuperar deverão ser levadas em consideração os eventuais benefícios constantes do artigo 43.º dos E.B.F. (majoração de custos com amortizações, majoração de custos com encargos sociais obrigatórios, benefícios fiscais a deduzir na Linha 234 do Quadro 07 da declaração Modelo 22), sendo de aplicar, no regime geral de tributação e no exercício de 2008, a taxa de IRC de 15%, e no caso de novas empresas a taxa de IRC é de 10%, durante os 5 primeiros exercícios de actividade.

Para tal, na declaração Mod. 22 deverão ser sinalizados:

- Campo 5 do sub quadro 4 do quadro 03;
- Campo 245 do Quadro 08.

O apuramento da matéria colectável processar-se-á nos campos 312 a 322 do Quadro 09 e o cálculo da colecta de IRC no campo 349.

I.E.S. – INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA

Os sujeitos passivos abrangidos pelos benefícios fiscais à Interioridade devem preencher obrigatoriamente o Anexo F (Benefícios Fiscais) do I.E.S..

O quadro 08 do Anexo F destina-se ao controlo do limite dos incentivos sujeitos à regra de minimis e deve ser preenchido pelos sujeitos passivos que na declaração Mod. 22 tenham beneficiado da taxa reduzida ao abrigo do artigo 43.º do E.B.F..

De acordo com a regra de minimis prevista no Regulamento Comunitário n.º 1998/2006 de 15 de Dezembro, o montante total dos referidos incentivos fiscais (redução de taxa do IRC) e de outros incentivos de natureza não fiscal (subsí-

dios com carácter de minimis), não pode exceder, por entidade e durante um período de 3 anos, o montante de 200.000 euros, ou de 100.000 euros para as empresas do sector de transportes rodoviários.

O quadro 09 destina-se ao controlo do limite dos incentivos ao investimento e dos incentivos à criação de postos de trabalho, sujeitos às taxas máximas de auxílios regionais, e deve ser preenchido pelos sujeitos passivos que na declaração Modelo 22 tenham beneficiado das majorações previstas no artigo 43.º do E.B.F..

De acordo com a legislação comunitária o quociente entre o montante total dos incentivos ao investimento de natureza fiscal e não fiscal, e o total do investimento elegível não pode exceder, por entidade, uma percentagem máxima de auxílio, variável consoante a região de localização do beneficiário e a sua dimensão (Grande Empresa ou PME).

Chamamos a atenção para as instruções ao preenchimento dos quadros 08 e 09 do Anexo F do I.E.S., que são bem elucidativas.

DOSSIÊ FISCAL

Chama-se a atenção para a necessidade de fazer constar do Processo de documentação fiscal (art.º 121.º do CIRC) todos os elementos indispensáveis para comprovação do direito ao benefício, nomeadamente os previstos no Decreto-Lei n.º 55/2008, de 26 de Março.

LEGISLAÇÃO CONSULTADA

- ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS – Artigo 43.º
- DECRETO-LEI N.º 55/2008 de 26 de Março
- PORTARIA N.º 1467-A/2001 de 31 de Dezembro
- PORTARIA N.º 170/2002 de 28 de Fevereiro
- Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 (Orçamento de Estado para 2007).
- Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 (Orçamento de Estado para 2008)

5 - ANEXO

5.1 - PROGRAMA DE TRABALHO PARA ENCERRAMENTO DE CONTAS DE 2008

EMPRESA: SEDE:

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	DEBITAR	CREDITAR	VALOR
1) Saldar a conta 2732 - Remunerações a liquidar, por eventuais diferenças entre a estimativa dos encargos com férias de 2007 e pagos em 2008.			
Se o saldo existente for devedor	64....	2732....	....
.....	64....	2732....	....
.....	64....	2732....	....
.....	64....	2732....	....
.....	64....	2732....	....
.....	64....	2732....	....
.....	64....	2732....	....
.....	64....	2732....	....
.....	64....	2732....	....
Se o saldo existente for credor	2732....	7988 ou 64..	....
.....	2732....	7988 ou 64..	....
.....	2732....	7988 ou 64..	....
.....	2732....	7988 ou 64..	....
.....	2732....	7988 ou 64..	....
.....	2732....	7988 ou 64..	....
.....	2732....	7988 ou 64..	....

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	DEBITAR	CREDITAR	VALOR
2) REGULARIZAR “ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS”			
2.1 - Acréscimos de proveitos			
Juros a receber	2711....	781....	....
Outros acréscimos de proveitos	2711....	781....	....
.....
.....
2.2 - Custos diferidos			
Descontos de emissão de obrigações	6812	2726	....
Descontos de emissão de títulos de participação	682	2727	....
Diferenças de câmbio desfavoráveis:			
- Relac. com financ.			
Imobilizado em curso	685....	27281	....
- Outras diferenças de câmbio	685....	27282	....
- Outros custos diferidos			
FSE	62....	27282	....
.....	.....	27282	....
.....	.....	27282	....

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	DEBITAR	CREDITAR	VALOR
6.3-REGULARIZAÇÃO DE EXISTÊNCIAS			
Existências de produção: Debitar ou creditar a conta 81 por contrapartida da 38			
.....
.....
.....
.....
Existências p/ consumo e/ou venda: Debitar ou creditar a conta 61 por contrapartida da 38.			
.....
.....
.....
.....
7- AMORTIZAÇÕES DO EXERCÍCIO			
Pelas amortizações do exercício conforme mapas elaborados			
Imobilizações corpóreas			
Terrenos e rec. Naturais	6621	4821	.....
Edifícios e outras construções	6622	4822	.....
Equipamento básico	6623	4823	.....
Equipamento de transporte	6624	4824	.....
Ferramenta e utensílios	6625	4825	.....
Equipamento administrativo	6626	4826	.....
Taras e vasilhame:			
- embalagens retornáveis	66271	4827	.....
- out. taras/vasilhame	66272	4827	.....
Out. imob. Corpóreas	6628	4829	.....
Imobilizações corpóreas			
Despesas de instalação	6631	4831	.....
Desp. invest. Desenvolvimento	6632	4832	.....
Propriedade industrial	6633	4833	.....
Trespases	6634	4834	.....
Investimentos em imóveis			
Terrenos e recursos naturais	6831	4811	.....
Edifícios e outras construções	6832	4812	.....
8- CONTABILIZAÇÃO DA ESTIMATIVA DO IMPOSTO S/ O RENDIMENTO			
Pela estimativa do IRC e derrama	86.1	24113	.....

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	DEBITAR	CREDITAR	VALOR
Se utilizar o método da dívida: - reconhecimento de activos por impostos diferidos: - debitar a conta 27.6.1 e creditar a conta 86.2			
Reconhecimento de passivos por impostos diferidos: - debitar a conta 86.2 e creditar 27.6.1.			
9- ACTUALIZAÇÕES CAMBIAIS			
Ver POC - Cap. V-valorimetria			
Devem ser actualizadas para o câmbio de 31.12.2008, as disponibilidades em moeda estrangeira, assim como as dívidas de e a terceiros negociadas em moeda estrangeira, desde que o câmbio não tenha sido previamente fixado.			
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
10 - APURAMENTO DE RESULTADOS			
Os lançamentos de apuramento de resultados são geralmente efectuados de forma automática pelos programas informáticos.			
Contudo não esqueça que:			
Resultados Operacionais: debita-se por crédito de 61... a 67 e credita-se por débito de 71... a 76... = 81			
Resultados Financeiros: conta 78 - conta 68 = 82			
Resultados Extraordinários: conta 79 - conta 69 = 84			
Resultados Correntes: 81 + 82 = 83			
Resultados Antes Impostos: 81 + 82 + 84 = 85			
Resultados Líquidos = 85 - 86			
86 - Imposto s/ rend. do exercício			

5.2 - OUTROS ANEXOS

- 1 - Circular n.º 7/91 da DGCI – Regime das rendas de locação financeira de imóveis viaturas ligeiras de passageiros.
- 2 - Circular n.º 24/91 da DGCI e esclarecimento – Regime das rendas devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.
- 3 - Esclarecimento sobre Provisões para Cobranças Duvidosas.
- 4 - Ofício n.º 11412 de 27/2/98, Proc. 270/98 de DSIRC sobre anulação de créditos.
- 5 - Ofício n.º 23484 de 22/4/98, Proc. 361/98 da DSIRC – Perdão de dívida a um cliente.
- 6 - Ofício Circular n.º 09/97 de 12/11/97 – Hierarquia de Dedução de Prejuízos e Benefícios Fiscais.
- 7 - Coeficientes de desvalorização de moeda a utilizar em 2008.
- 8 - Taxas de câmbio a utilizar em 31.12.2008.
- 9 - Lista de Países, territórios e regiões com regime de tributação claramente mais favorável.
- 10 - Taxas de derramas a aplicar relativamente ao exercício de 2008.
- 11 - Circular n.º 7/2003 – CIRC – locação financeira – locação operacional – D.C. n.º 25 e Despacho do SEAF n.º 503/2004.
- 12 - Circular 2/2004 – Tratamento fiscal dos donativos.
Anexo- n.º 13 – Estatuto dos Benefícios Fiscais – Mecenato – Artigo 66.º – Obrigações acessórias das entidades beneficiárias e Circular 2/2004
Anexo 14 – Of. circulado n.º 20.136 de 11/3/2009 – art. 58-A e 129.º do CIRC – Transmissão onerosa de imóveis.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
BOLETIM DA DIRECÇÃO-GERAL
DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

Serviço de Administração do Imposto Sobre o Rendimento

SÉRIE C

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS
COLECTIVAS

Regime das rendas de locação financeira de imóveis e de
viaturas ligeiras de passageiros

Arts. 14.º e 23.º, alínea f) do DR n.º 2/90 de 12.01

Art. 41.º, n.º 1, alínea f) do CIRC

CIRCULAR N.º 7/91

<p>Tendo suscitado dúvidas a aplicação temporal da alínea f) do art. 23.º do D.R. n.º 2/90, de 12-01, após a rectificação operada por declaração publicada no Diário da República, I Série, de 31.01.90 e a interpretação do art. 14.º daquele Decreto Regulamentar e da alínea f) do n.º 1 do art. 41 do Código do IRC, foi por despacho de 31.12.90 de sua Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sancionado o seguinte entendimento:</p>	<p>Razão das instruções</p>
<p>1 - Face à redacção da alínea f) do art. 23.º do D.R. n.º 2/90, de 12.01, conforme resulta da rectificação feita por declaração publicada no Diário da República, I Série, de 31.01.90, o regime mencionado no n.º 3 do art. 14.º daquele diploma aplica-se integralmente aos contratos de locação financeira celebrados após ter decorrido o período de “vacatio legis” posterior à publicação do mesmo (no continente, 5 dias após a publicação no Diário da República e nos Açores e na Madeira, 15 dias após aquela publicação, de harmonia com o disposto no art. 2.º da Lei n.º 6/83, de 29.07).</p>	<p>Aplicação temporal da alínea f) do art. 23.º do D.R. n.º 2/90 de 12.01</p>
<p>2 - No tocante aos imóveis, que não sejam terrenos de exploração, o regime fiscal da sua locação financeira deverá entender-se com as seguintes especificações:</p> <p>2.1 - Na sociedade de locação financeira, o valor acumulado das receitas antecipadas que é possível considerar nos termos do n.º 4 do art. 14.º do D.R. n.º 2/90, não pode ser superior à diferença entre o total da amortização financeira a incluir nas rendas de locação e o total das reintegrações acumuladas a praticar no período de locação; por sua vez, para o cálculo das respectivas reintegrações, haverá que distinguir, por força do regime transitório constante do art. 23.º do D.R. n.º 2/90, por um lado, os edifícios industriais, edificações integradas em conjuntos industriais e edifícios afectos a hotéis e, por outro, os restantes edifícios e, dentro dos primeiros, os que foram objecto de contratos celebrados após ter decorrido o período de “vacatio legis” posterior à publicação daquele Decreto Regulamentar dos que o foram de contratos celebrados anteriormente.</p> <p>2.2 - No locatário, não será aceite como custo para efeitos fiscais, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 41.º do Código do IRC, a diferença entre a parte da renda de locação correspondente à amortização financeira e a que seria devida, nas mesmas condições contratuais, se o total das amortizações financeiras a repartir pelo período de locação correspondesse exactamente ao valor de construção, tendo-se, para o efeito como valor de referência, não o valor do contrato, mas o resultado da diferença entre este e o valor residual estabelecido, assegurando-se, desta forma, que finda a vigência do contrato, o valor do somatório das amortizações financeiras aceites através das rendas corresponda exactamente ao valor máximo permitido (valor de construção).</p> <p>No entanto, o valor a não considerar anualmente como custo poderá ser superior ao que resulta do regime definido anteriormente se o locatário fizer uso da opção que lhe é facultada pelo n.º 7 do art. 14.º do D.R. n.º 2/90.</p>	<p>Regime fiscal da locação financeira de imóveis</p> <p>Da sociedade de locação financeira</p> <p>Do locatário</p>
<p>3 - No tocante às viaturas ligeiras de passageiros, nos casos em que seja permitida a respectiva locação financeira, o seu regime fiscal deverá entender-se com as seguintes especificações:</p> <p>3.1 - Na sociedade de locação financeira, não deve aplicar-se a limitação constante na alínea f) do n.º 1 do art. 32.º do Código do IRC, devendo para efeitos de aplicação do regime transitório preconizado, distinguir-se, quando as viaturas ligeiras sejam bens de equipamento, conforme as mesmas tenham sido objecto de contratos celebrados antes ou depois de ter decorrido o período de “vacatio legis” posterior à publicação do D.R. n.º 2/90.</p> <p>3.2 - No locatário quando haja lugar à aplicação da alínea f) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC e o total das amortizações financeiras a repartir ao longo dos anos de contrato de locação exceder o limite estabelecido naquela alínea, não será considerada como custo a diferença entre a parte da renda correspondente à amortização financeira e a que seria devida, nas mesmas condições contratuais, se o total das amortizações financeiras fosse igual ao referido limite (4.000 contos), tendo-se, para o efeito, como valor de referência, não o valor do contrato (valor da viatura), mas o resultado da diferença entre este e o valor residual estabelecido, por forma a que, finda a vigência do contrato, o somatório das amortizações financeiras aceites através das rendas corresponda exactamente àquele valor limite.</p> <p>Nos casos em que o somatório das amortizações financeiras praticadas e aceites através das rendas sejam inferiores ao limite estabelecido, após o exercício da opção da compra, a reintegração que pode ser considerada como custo é a que resulta da aplicação da taxa calculada em função do período de utilização esperada, sobre a diferença entre aquele limite e o somatório das amortizações financeiras já aceites anteriormente como custo através da sua inclusão nas rendas de locação financeira.</p>	<p>Regime fiscal da locação financeira de viaturas ligeiras de passageiros</p> <p>Da sociedade de locação financeira</p> <p>Do Locatário</p>
<p>4 - Apresentam-se em anexo dois exemplos que se destinam a ilustrar a aplicação da norma da alínea f) do n.º 1 do art. 41.º do Código do IRC a rendas devidas pela locação financeira de imóveis e de viaturas ligeiras de passageiros.</p>	<p>Exemplos</p>

Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1991.02.20

O DIRECTOR-GERAL,

Manuel Jorge Pombo Cruchinho

ANEXO

(EXEMPLOS RELATIVOS À APLICAÇÃO DA NORMA DA ALÍNEA F) DO N.º 1 ART. 41.º DO CIRC A RENDAS DEVIDAS PELA LOCAÇÃO FINANCEIRA DE IMÓVEIS E DE VIATURAS LIGEIRAS DE PASSAGEIROS)

Exemplo 1

1 - Dados:

- Objectivo do contrato: um edifício industrial
- Valor do contrato (v. construção + v. terreno): 300.000 contos
- Valor residual (5%): 15.000 contos
- Taxa de locação financeira (anual): 30%
- Duração do contrato: 10 anos
- Periodicidade da renda: semestral
- Tipo de renda: constante e postecipada

2 - Quadro de amortização

Unidade: con-

Momento	Capital em Dívida	Renda	Remuneração de Capital	Amortização Financeira
1	300.000	45.131	42.000	3.131
2	296.869	45.131	41.562	3.569
3	293.300	45.131	41.062	4.069
4	289.231	45.131	40.492	4.639
5	284.592	45.131	39.843	5.288
6	279.304	45.131	39.102	6.029
7	273.275	45.131	38.259	6.872
8	266.403	45.131	37.296	7.835
9	258.568	45.131	36.200	8.931
10	249.637	45.131	34.949	10.182
11	239.455	45.131	33.524	11.607
12	227.848	45.131	31.899	13.232
13	214.616	45.131	30.046	15.085
14	199.531	45.131	27.934	17.197
15	182.334	45.131	25.527	19.604
16	162.730	45.131	22.782	22.349
17	140.381	45.131	19.653	25.478
18	114.903	45.131	16.086	29.045
19	85.858	45.131	12.020	33.111
20	52.747	45.131	7.384	37.747
20 + 1	15.000	15.000	—	15.000
TOTAIS	0	917.620	617.620	300.000

1 - Aplicação da alínea f) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC 225.000 (1)

- % da amortização financeira correspondente ao valor de construção = 285.000 (2)

$$(1): 225.000 = 300.000 - \frac{300.000 \times 0,25}{\text{terreno}}$$

$$(2): 285.000 = 300.000 - \frac{15.000}{\text{valor residual}}$$

- A amortização financeira aceite como custo corresponde ao valor resultante da aplicação desta % ao valor da amortização financeira total de cada período.

Unidade: contos

Momento	Amortização Financeira Total (2)	Amortização Financeira Limite (3)	Valor não Aceite como Custo (4) = (2) - (3)
1	3.131	2.472	659
2	3.569	2.818	751
3	4.069	3.213	856
4	4.639	3.662	977
5	5.288	4.175	1.113
6	6.029	4.760	1.269
7	6.872	5.425	1.447
8	7.835	6.186	1.649
9	8.931	7.051	1.880
10	10.182	8.038	2.144
11	11.607	9.163	2.444
12	13.232	10.446	2.786
13	15.085	11.909	3.176
14	17.197	13.577	3.620
15	19.604	15.477	4.127
16	22.349	17.644	4.705
17	25.478	20.114	5.364
18	29.045	22.930	6.115
19	33.111	26.140	6.971
20	37.747	29.800	7.947
20 + 1	15.000	—	15.000
TOTAIS	300.000	225.000	75.000

4 - Quadro Geral (valores Anuais)

Momento	Renda	Remuneração do Capital	Amortização Financeira			Total Aceite
			Total	Aceite	Não Aceite	
1	90.262	83.562	6.700	5.290	1.410	88.852
2	90.262	81.554	8.708	6.875	1.833	88.429
3	90.262	78.945	11.317	8.935	2.382	87.880
4	90.262	75.555	14.707	11.611	3.096	87.166
5	90.262	71.149	19.113	15.089	4.024	86.238
6	90.262	65.423	24.839	19.609	5.230	85.032
7	90.262	57.980	32.282	25.486	6.796	83.466
8	90.262	48.309	41.953	33.121	8.832	81.430
9	90.262	35.739	54.523	43.044	11.479	78.783
10	90.262	19.404	70.858	55.940	14.918	75.344
10 + 1 (1)	15.000	—	15.000	—	15.000	—
TOTAIS	917.620	617.620	300.000	225.000	75.000	842.620

(1) Exercendo o locatário, no fim do contrato de locação financeira, a opção de compra do imóvel do valor susceptível de reintegração corresponderá ao apurado nos termos do n.º 6 ou n.º 7 do art. 14.º do Decreto Regulamentar n.º 20/90 de 12.01, sendo-lhe aplicável o regime previsto na parte final do n.º 8 deste diploma.

EXEMPLO 2

1 - Dados

- Objecto do contrato: Uma viatura ligeira de passageiros
- Valor do contrato: 5.000 contos
- Valor residual: 10% = 500 contos
- Taxa de locação financeira (anual): 25%
- Duração do contrato: 3 anos

- Periodicidade da renda: trimestral

- Tipo de renda: constante e postecipada

2 - Quadro de Amortizações:

Unidade: contos

Momento	Capital em Dívida no início do período (2)	Renda (3)	Remuneração de Capital (4)	Amortização Financeira (5)
1	5.000	558	287	271
2	4.729	558	272	286
3	4.443	558	255	303
4	4.140	558	238	320
5	3.820	558	219	339
6	3.481	558	200	358
7	3.123	558	179	379
8	2.744	558	158	400
9	2.344	558	135	423
10	1.921	558	110	448
11	1.473	558	85	473
12	1.000	558	58	500
12 + 1	500	500	—	500
TOTAL	0	7.196	2.196	5.000

3 - Aplicação da norma da alínea f) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC

- % da Amortização Financeira correspondente a

$$4.000 \text{ contos} = \frac{4.000}{4.500} (1)$$

$$(1): 4.500 = \frac{5.000}{\text{v. contrato}} - \frac{500}{\text{v. residual}}$$

- A amortização financeira aceite como custo corresponde ao valor resultante da aplicação desta % ao valor da amortização financeira total de cada período.

Unidade: contos

Momento (1)	Amortização Financeira Total (2)	Amortização Financeira Limite (3)	Valor não Aceite como Custo (4) = (2) - (3)
1	271	241	30
2	286	254	32
3	303	269	34
4	320	285	35
5	339	301	38
6	358	318	40
7	379	337	42
8	400	356	44
9	423	376	47
10	448	398	50
11	473	420	53
12	500	445	55
12 + 1	500	—	500
TOTAL	5.000	4.000	1.000

4 - Quadro Geral (Valores Anuais)

Unidade: contos

Momento	Renda	Remuneração do Capital	Amortização Financeira			Total Aceite
			Total	Aceite	Não Aceite	
1	2.232	1.052	1.180	1.049	131	2.101
2	2.232	756	1.476	1.312	164	2.068
3	2.232	388	1.844	1.639	205	2.027
3 + 1 (1)	500	—	500	—	500	—
TOTAL	7.196	2.196	5.000	4.000	1.000	6.196

(1) Ainda que o locatário exerça a opção de compra as reintegrações, que venha a praticar sobre o valor residual, não serão aceites, para efeitos fiscais, uma vez que o valor máximo permitido (4.000 contos) já foi totalmente aceite através de rendas.

ANEXO 2

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
BOLETIM DA DIRECÇÃO-GERAL
DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

Serviço de Administração do Imposto Sobre o Rendimento

SÉRIE C

CIRCULAR N.º 24/91

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLECTIVAS

Regime das rendas devidas pelo aluguer sem condutor das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

Art. 41.º, n.º 1 alínea i) do CIRC

Tendo suscitado dúvidas a aplicação da norma da alínea i) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC às rendas devidas pelo aluguer de longa duração (1) de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas foi, por despacho de 02.12.91, sancionado o seguinte entendimento:

1 - No exercício de 1990 a norma da alínea i) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC apenas remetia para a alínea f) do n.º 1 do art. 32.º do mesmo diploma, pelo que, neste exercício, o valor a não aceitar como custo, nos termos da norma em referência, corresponderá à diferença entre o valor da amortização financeira (entendendo-se como tal o valor relativo à recuperação do custo da viatura) praticada através das rendas e o valor anual máximo permitido (1.000 contos), pelo que o locatário deverá sempre procurar saber qual o valor da amortização financeira incluída nas rendas pelo aluguer.

Salienta-se que, dado que os contratos de aluguer têm as mais variadas durações e podem ser celebrados em qualquer altura do ano, o valor do limite anual supra referido deverá, sendo caso disso, ser convertido em valores diários.

2 - Com a alteração introduzida pelo D.L. n.º 251-A/91, de 16 de Julho, a norma da alínea i) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC passou a remeter, não apenas para a alínea f) do n.º 1 do art. 32.º, mas também para a alínea c) do mesmo artigo, pelo que, para os exercícios de 1991 e seguintes, o valor que, nos termos daquela norma, não se aceitará como custo será o resultado da diferença entre o valor da amortização financeira incluída nas rendas pagas e o valor da reintegração máxima, correspondente ao mesmo período de tempo, que poderia ser praticada caso a viatura tivesse sido adquirida directamente, pelo que, para uma correcta aplicação da alínea i) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC, o locatário deverá sempre procurar saber qual o valor de aquisição da viatura e qual o valor da amortização financeira incluída nas rendas.

Nos casos em que a amortização financeira seja num determinado ano, inferior à referida reintegração máxima, a respectiva diferença será tida em conta para efeitos do cálculo de diferença a não considerar como custo em anos seguintes.

À semelhança do que se referiu no ponto anterior e sempre que tal se justifique, os valores anuais deverão ser convertidos em valores diários.

3 - Nos casos em que o aluguer é seguido da compra pelo locatário da viatura alugada, poderão os Serviços, à posteriori, proceder às correcções que se mostrem devidas, pois podem calcular a amortização financeira contida nos alugueres pagos, deduzindo ao valor de aquisição da viatura o valor pelo qual a mesma foi vendida no final ao locatário, sendo que a parte dessa amortização financeira que exceda as reintegrações que, em cada período, podiam ter sido praticadas, caso a viatura tivesse sido adquirida directamente, não será aceite como custo para efeitos fiscais.

Ainda nos casos em que ao aluguer se segue a compra, pelo locatário, da viatura alugada, o valor por que esta deverá ser registada no imobilizado (valor de aquisição) corresponderá ao somatório das seguintes parcelas:

a) valor de transmissão

b) valor da viatura até ao limite de 4.000 contos - (valor de transmissão + somatório das amortizações financeiras aceites através das rendas).

4 - Apresentam-se em anexo 3 exemplos que se destinam a ilustrar a aplicação da norma da alínea i) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC as rendas devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

(1) Por despacho de 31.12.90 de Sua Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi sancionado o entendimento de que a alínea i) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC apenas é aplicável às situações de aluguer de longa duração, considerando-se como tal o aluguer que se reporta a contratos até 3 meses renováveis e a contratos superiores a 3 meses.

Aplicação ao exercício de 1990

Aplicação nos exercícios de 1991 e seguintes

Aquisição pelo locatário, da viatura alugada

Exemplos

Exemplo 1

APLICAÇÃO DA ALÍNEA J) DO N.º 1 DO ART. 41.º DO CIRC NO EXERCÍCIO DE 1990

Valor de Realização	Amortiz. Financ.	Valor Máximo	Valor Aceite	Valor não Aceite
1999	700	1.000	700	—
3000	1.120	1.000	1.000	120
4000	1.500	1.000	1.000	500
5000	1.800	1.000	1.000	800

Exemplo 2

APLICAÇÃO DA NORMA DA ALÍNEA J) N.º 1 DO ART. 41.º DO CIRC AOS EXERCÍCIOS DE 1991 E SEQUENTES

2.1 Contratos em vigor durante todos os períodos de tributação.

EXERCÍCIO (1)	Valor de Aquisição da Viatura = 3.300					Valor de Aquisição da Viatura = 6.000				
	Quota Anual de Reintegração (2)	Amortização Financeira (3)	Valor Aceite (4)	Valor em Crédito (5)	Valor não Aceite (6)	Quota Anual de Reintegração (7)	Amortização Financeira (8)	Valor Aceite (9)	Valor em Crédito (10)	Valor não Aceite (11)
1	825	718	718	107		1000	1414	1000		414
2	825	971	932		39	1000	1769	1000		769
3	825	1311	825		486	1000	2217	1000		1217
TOTAL	2475	3000	2475		525	3000	5400	3000		2400

NOTAS EXPLICATIVAS(2) O valor da viatura < 4000 contos => (2) = $\frac{\text{Valor da Viatura}}{4}$

(3) e (8) Valores hipoteticamente comunicados à locatária

(4) Se £ (5) = 0 => (4) = (2)

Se £ (5) > 0 => (4) = (2) + £ (5)

(5) Se (2) > (3) => (5) = (2) - (3)

Se (2) < (3) => (5) = 0

(6) = (3) - (4)

(7) : O valor da viatura > 4000 contos => $\frac{4000}{(7)}$

(9), (10), (11) -> o mesmo que para (4), (5) e (6), com as necessárias adaptações.

2.1 - Contratos celebrados em data posterior à do início do período de tributação

Valor da viatura: 2600 contos

Duração do contrato: de 20.10.91 a 19.10.94

Exercícios (1)	Quota de reintegração permitida (2)	Amortiz. Financ. Praticada (3)	Valor Aceite (4)	Valor em crédito (5)	Valor não Aceite (6)
1991	130	120	120	10	—
1992	650	800	660	—	140
1993	650	875	650	—	225
1994	520	805	520	—	285
TOTAL	1.950	2.600	1.950	—	650

NOTAS EXPLICATIVAS(2) => 1991 : (2) = $\frac{2.600 \times 73^*}{4 \times 365}$ 1992 e 1993 : (2) = $\frac{2.600}{4}$ 1994 : (2) = $\frac{2.600 \times 292^*}{4 \times 365}$

(*) Número de dias em que o contrato vigorou no exercício

(3); (4); (5); (6): ver notas explicativas ao quadro do exemplo anterior (2.2)

Exemplo 3

Registo da Viatura no Imobilizado do Locatário após este ter procedido à sua compra

Valor da Viatura: 5000 contos

Valor transmissão: 500

Duração do contrato de aluguer: 3 anos

£ Amortizações financeiras praticadas ao longo do contrato = 4500 contos

£ Amortizações financeiras aceites ao longo do contrato = 3000 contos

Valor a registar no imobilizado = valor de transmissão + [4000 - (valor de transmissão + £ amortiz. financ. aceites através das rendas)] = 500 + [4000 - (500 + 3000)] = 500 + 500 = 1000

**MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
SAIR / Direcção de Serviços do IRC**

Nossa referência - N.º Entrada Geral 29562

Data 13.08.92

N.º Processo 1.175/92

Data 06.01.93

Sua referência - N.º Ofício Fax

Data 12.08.92

Associação Industrial de Águeda

Covão

Apartado 199

3752 ÁGUEDA Codex

ASSUNTO: Aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistos

Relativamente ao vosso pedido de esclarecimento sobre o assunto em referência, informa-se V. Exas. que por despacho de 10.12.92 do Exmo. Senhor Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos, foi sancionado o seguinte entendimento:

- 1 - Embora não seja da competência destes serviços o estabelecimento de procedimentos contabilísticos, parece-nos que a forma mais adequada de revelar contabilisticamente o valor que, nos termos da alínea b) do n.º 3 da Circular n.º 24/91, acresce ao valor de transmissão, é a seguinte:
- **Débito:** Conta 42 - "Imobilizações Corpóreas"
 - **Crédito:** Conta 79 - "Proveitos Extraordinários"
- O procedimento supra influenciará de forma positiva os resultados do exercício, pelo que, e dado que estão em causa valores já tributados por força do disposto na alínea i) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC, haverá que proceder a respectiva dedução à matéria colectável, por forma a enviar a dupla tributação do montante em causa.
- 2 - No entanto, e dado que o estabelecimento dos procedimentos contabilísticos é da competência da Comissão de Normalização Contabilística, deverá essa Associação solicitar o parecer dessa entidade, sendo certo, no entanto, que qualquer que seja o procedimento preconizado, o valor que, nos termos da alínea b) do n.º 3 da Circular n.º 24/91, acresce ao valor de transmissão não será em caso algum objecto de tributação em IRC na medida em que, conforme ficou expresso no ponto anterior, se trata de um valor já objecto de tributação anterior.
- 3 - Deste modo, se a movimentação contabilística implicar a utilização de contas que influenciem positivamente o resultado do exercício (como será o caso da conta 79), haverá que deduzir os montantes em causa no Quadro de correcções (07) da declaração Mod. 22.
- Se a movimentação contabilística originar variações patrimoniais positivas (caso da utilização conta 59) estas não concorrerão para a formação do lucro tributável pelo que não haverá que crescer o respectivo montante para efeitos de determinação do lucro tributável.
- 4 - Quanto aos documentos de suporte está correcto o entendimento que preconizam na exposição apresentada, ou seja que o registo do valor de transmissão servirá de base o documento emitido pela locadora e que ao registo de valor resultante da aplicação da fórmula prevista na alínea b) do n.º 3 da Circular n.º 24/91 servirá de base um documento interno emitido pela locatária.

Com os melhores cumprimentos,

O DIRECTOR DE SERVIÇOS
Manuel Sousa Meireles

ANEXO 3

À Direcção de Serviços do IRC
Av. Eng.º Duarte Pacheco n.º 28
1000 Lisboa

Assunto: Provisões para Clientes de Cobrança Duvidosa

Exmos. Srs.

A fim de se proceder correctamente, vimos solicitar a V. exas. os seguintes esclarecimentos:

- I - Estabelecendo o n.º 2 do art. 34.º do Código do IRC percentagens máximas para constituição da Provisão para créditos em mora, implica a adopção dessas mesmas percentagens ou poderá adoptar-se taxas inferiores?
- II - Havendo créditos em mora há mais de 6 meses é obrigatória a constituição da respectiva provisão no exercício em que tal se verifique, ou é admitida fiscalmente, a sua criação no exercício em que o credor considere já muito difícil a cobrabilidade dos seus créditos, designadamente quando ultrapassados já o período de 24 meses sobre a data do respectivo vencimento?
- III - O valor por que deve ser constituída a provisão para créditos de cobrança duvidosa, inclui apenas o montante restrito da operação comercial (vendas, prestações de serviços), ou pode incluir também encargos posteriores, como despesas bancárias, juros, despesas de expediente relacionadas com esses créditos?
- IV - Constituída a provisão para créditos de cobrança duvidosa em 100%, e não se verificando nenhuma das situações previstas no art. 37.º do código do IRC por quanto tempo deve a mesma permanecer no Balanço do credor?

Aguardando comunicação de V. Exas. apresentamos os nossos respeitosos cumprimentos,

Águeda 97.02.10 CA/ME

O Secretário Geral
Joaquim B. Simões, Dr.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

NOSSA REFERÊNCIA

N.º ENTRADA GERAL DATA
11096 97.02.14

N.º OFÍCIO SAÍDA GERAL DATA
002248 19.01.98

N.º PROCESSO
308/97 DSIRC

SUA REFERÊNCIA

N.º OFÍCIO DATA N.º PROCESSO
159797 97.02.10

Exmo. Senhor
Secretário Geral da Associação Industrial de Águeda
Dr. Joaquim B. Simões
Covão - Apartado 199
3752 ÁGUEDA CODEX

Assunto: Provisões para Créditos de Cobrança Duvidosa

Relativamente ao assunto referido comunica-se que, por despacho de 97.12.03 do Exmo. Senhor Subdirector-Geral, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. A provisão para créditos de cobrança duvidosa prevista no artigo 33.º e regulada pelo artigo 34.º do Código do IRC, assenta para efeitos da respectiva constituição, na avaliação do risco de incobrabilidade dos créditos.
- Portanto existindo risco de cobrança deve ser constituída a provisão pelo montante considerado incobrável, tendo como limite superior, para efeitos fiscais, os estabelecidos no artigo 34.º do Código do IRC. Se o valor considerado incobrável não atingir aquele limite, não decorre da Lei a obrigatoriedade de utilizar a percentagem máxima permitida.

2. Não deverá proceder ao registo contabilístico do crédito como de cobrança duvidosa, se com base na avaliação do risco de incobrabilidade e de acordo com as diligências efectuadas para a sua cobrança, concluir que o mesmo, apesar de já se encontrar em mora, não é de cobrança duvidosa, não sendo, neste caso, aceite fiscalmente a constituição da provisão.

Nos exercícios seguintes e com base em elementos concretos, se o sujeito passivo considerar de cobrança duvidosa o crédito, constituirá a respectiva provisão, aceitando-se fiscalmente com base na mora tendo em conta os limites do n.º 2 do artigo 34.º do Código do IRC.

De notar que omitimos a condição de “os créditos serem evidenciados na contabilidade como de cobrança duvidosa” uma vez que de acordo com o despacho de 96.07.31 do Sr. Director-Geral exarado na inf. n.º 394/96 do Proc. n.º 436/96 da DSIRC, ser de aceitar o parecer da Comissão de Normalização Contabilística - entidade competente nesta matéria - no sentido de não ser obrigatório o registo de tais créditos em contas separadas, concretamente na conta 21.8, sendo de aceitar outro tipo de evidenciação, nomeadamente na nota 23 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados.

3. No que refere à inclusão de juros e despesas bancárias na base da provisão para créditos de cobrança duvidosa, informa-se que por despacho de 96.07.31 do Exmo. Senhor Director-Geral dos Impostos exarado na Inf. n.º 394/96 desta Direcção de Serviços foi sancionado o seguinte entendimento:

- No conceito de “créditos resultantes da actividade normal” devem considerar-se abrangidos todos os créditos sobre clientes resultantes das transações de bens e serviços relacionados com a actividade produtiva da empresa.

Assim os juros, os encargos e outras operações de carácter financeiro não entram no conceito de “créditos resultantes da actividade normal”.

4. A provisão poderá ser utilizada nos exercícios seguintes ao da constituição desde que existam elementos objectivos que comprovem que o crédito é incobrável.

Com os melhores cumprimentos.

Director de Serviços,
Manuel de Sousa Meireles

Anulação de créditos há mais de 24 meses

1. Estando os créditos em mora há mais de 24 meses e provisionados a 100% nos termos da alínea d) do n.º 2 do art. 34.º do CIRC, independentemente de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência bem como não tenham sido objecto de reclamação judicial, afigura-se-nos, que poderão ser anulados, sem prejuízo da aplicação do n.º 2 do artigo 33.º do CIRC, se for caso disso, conforme já foi sancionado por despacho de 93.11.08 do Exmo. Senhor Subdirector-Geral (Inf. 676/93, Proc. 1759/93).

2. No fim do exercício terão que calcular o montante da provisão para créditos de cobrança duvidosa em função da avaliação do risco de incobrabilidade dos créditos e proceder ao reforço ou à reposição da provisão, consoante o valor existente na conta 28 seja inferior ao superior ao necessário, de acordo com o estipulado no artigo 34.º do CIRC.

Caso se verifique a redução da provisão, como resultado da anulação dos saldos em causa, o valor da redução será considerado proveito para efeitos fiscais, uma vez que foi considerado custo no exercício da sua constituição.

(Despacho de 13.03.95, Proc. IRC 162/95)

Provisões para créditos de cobrança duvidosa

A providência cautelar de arresto não constitui nenhum tipo de garantia real.

Relativamente a dívidas existentes de entidades não residentes é extensiva a aplicação do art. 34.º, n.º 1, alínea a) do CIRC, sendo limite da provisão 100%.

Se a processo de execução ou falência ou insolvência corre em tribunal estrangeiro, é através de documento emanado desse tribunal que deve provar-se a incobrabilidade dos créditos.

As certidões de falência emitidas por tribunais estrangeiros deverão conter os elementos bastantes para provar a incobrabilidade dos créditos.

Esta provisão não poderá ser repartida por vários exercícios.

(Despacho de 07.12.1989, proc. 1981/89)

Provisões para créditos de cobrança duvidosa - letras

Para efeitos do cálculo de provisão para créditos de cobrança duvidosa não devem ser considerados aqueles que são titulados por letras.

(Despacho de 09.08.1990, E.G. 7390)

SAIR - SERVIÇO DE ADMINISTRAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

Direcção de Serviços do IRC

NOSSA REFERÊNCIA

N.º entrada geral	Data
60705	95.07.20

N.º OFÍCIO SAÍDA GERAL	DATA
040645	23.10.95

N.º PROCESSO	DATA
1333/95	

VOSSA REFERÊNCIA

N.º OFÍCIO	DATA	N.º PROCESSO
CARTA	95.07.19	

ASSUNTO: INFORMAÇÃO VINCULATIVA SOBRE A CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES DE 100% DE CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA TENDO PASSADO MAIS DE 24 MESES SOBRE A DATA DO RESPECTIVO VENCIMENTO

Relativamente ao assunto constante da carta em referência, informo V. Excia. de que por meu despacho, de 10.10.95, proferido por subdelegação foi sancionado o seguinte entendimento:

1. O crédito deve ser considerado de cobrança duvidosa com base na avaliação do risco de incobrabilidade, tendo em conta as diligências efectuadas para o seu recebimento.

O facto de um crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses não é por si só, um factor determinante para o considerar de cobrança duvidosa. Assim, deve ser aceite como custo, a constituição da provisão no exercício em que se considerem os créditos como de cobrança duvidosa, atendendo ao limite que compete a esse mesmo exercício.

Caso o crédito seja reconhecido como da cobrança duvidosa apenas ao fim de 24 meses em mora, deverá ser registado como tal na contabilidade e constituir a provisão em 100%, sendo a mesma aceite como custo.

2. Relativamente à questão das diligências necessárias para o recebimento do crédito, a prova pode ser feita por qualquer documento que evidencie a realização das mesmas, ou por qualquer outro meio legalmente admitido, nomeadamente o testemunhal.

Com os melhores cumprimentos,

O Director de Serviços
Manuel Sousa Meireles

APT - Associação Portuguesa de Têxteis e Vestuário

CIRCULAR N.º 154/96
PORTO, 5 DE NOVEMBRO DE 1996

ASSUNTO: Provisões para créditos de cobrança duvidosa

Exmos. Senhores

Passamos a transcrever o Ofício da Direcção de Serviços do IRC sobre o assunto em epígrafe e em resposta a um pedido de esclarecimento feito por esta Associação em Julho de 1996:

“Relativamente ao pedido de esclarecimento sobre o assunto em referência, informa-se V. Excias. que, por meu despacho de 96.10.14, proferido por subdelegação, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. No caso de créditos em mora há mais de 24 meses e provisionados em 100% do respectivo valor em que, relativamente aos mesmos, são estabelecidos novos prazos de pagamento em acordo de credores celebrado no âmbito de **processo especial de recuperação da empresa e protecção de credores**, o tratamento fiscal aplicável à provisão para créditos de cobrança duvidosa anteriormente constituída e fiscalmente dedutível, dependerá do processo em questão se encontrar ou não concluído:

- a) Assim, se não obstante o acordo de credores, o processo especial de recuperação da empresa e protecção de credores continuar pendente, a provisão continua a ser reconhecida, para efeitos fiscais, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC. Consequentemente, não haverá lugar à respectiva reposição e, logo não haverá, também, qualquer tributação do respectivo montante;
- b) Se o processo anteriormente referido se encontrar concluído, a partir do exercício da conclusão e se ainda estiverem a decorrer os novos prazos de pagamento acordados, deixam de verificar-se os pressupostos que nos termos das alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, determinam a existência do risco de incobrabilidade. Neste caso, a provisão para créditos de cobrança duvidosa anteriormente reconhecida deixa de o ser, sendo o respectivo montante considerado proveito fiscal do exercício em que tais pressupostos deixaram de verificar-se e sendo, portanto, objecto de tributação em IRC nesse exercício.

2. Relativamente à situação de **créditos** objecto de provisão para créditos de cobrança duvidosa que vêm a ser **cedidos** por valor inferior ao respectivo valor nominal, é o seguinte o tratamento fiscal aplicável:

- a) Com a cedência dos créditos e independentemente do facto de esta se efectuar ou não por valor inferior ao valor nominal dos mesmos, os créditos são abatidos ao activo da cedente sem que se tenha verificado o evento para o qual a provisão para créditos de cobrança duvidosa foi constituída e fiscalmente reconhecida (incobrabilidade). Deste modo, o montante da provisão deverá ser reposto na sua totalidade, sendo considerado proveito fiscal, sujeito a tributação, do exercício em que ocorrer a operação de cedência de créditos;
- b) Quanto à diferença entre o valor nominal do crédito e o valor por que é efectuada a cedência, quando este é inferior àquele, trata-se de um custo suportado pela empresa mas que, e de acordo com o referido na alínea anterior, não configura a incobrabilidade de parte do valor do crédito, mas antes, reveste a natureza de um encargo financeiro. Isto é, a diferença em questão representa o custo que o cedente se dispõe a suportar por forma a receber de imediato parte do valor em dívida. Tal custo é susceptível de reconhecimento fiscal por se enquadrar no âmbito da alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC”.

Com os melhores cumprimentos.

ANEXO 4

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

NOSSA REFERÊNCIA		
N.º ENTRADA GERAL	DATA	
12874	98.02.09	
N.º OFÍCIO SAÍDA GERAL	DATA	
011412	27.02.98	
N.º PROCESSO		
270/98	DSIRC	
SUA REFERÊNCIA		
N.º OFÍCIO	DATA	N.º PROCESSO
Req.º	98.02.05	

Assunto: Anulação de Créditos

Relativamente ao assunto em epígrafe, comunica-se que por despacho de 93.11.08 do Exmo. Senhor Subdirector-Geral foi sancionado o entendimento de que os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência, sem prejuízo do disposto do n.º 2 do art. 33.º do CIRC, se for caso disso.

Com os melhores cumprimentos,

O Director dos Serviços
Manuel Sousa Meireles

**CIRC - Artigo: 35.º e 39.º - Informação vinculativa
Créditos Incobráveis**

Face ao disposto na alínea *b*) do n.º 3 do art. 35.º do Código do IRC, a percentagem dos saldos dos créditos incobráveis não cobertos por seguro são susceptíveis de serem provisionados apenas em função da mora, de acordo com a alínea *c*) do n.º 1 do art. 35.º do CIRC, não podendo ser considerados directamente como créditos incobráveis porque o art. 39.º do mesmo diploma não pode ser accionado, por falta de base legal.

Os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência.

Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no dossiê fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos.

Caso ocorra o recebimento de alguns valores dos créditos anulados, o proveito será relevado contabilisticamente e tributado no exercício em que tal se verifique (Proc. n.º 1759/93, despacho do Subdirector-Geral em 08.11.93, e Proc. n.º 3783/2002, despacho da Directora de Serviços do IRC em 04.09.04).

ANEXO 5

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

NOSSA REFERÊNCIA

N.º ENTRADA GERAL	DATA
18211	98.02.27

N.º OFÍCIO SAÍDA GERAL	DATA
023484	22.04.98

N.º PROCESSO	
361/98	DSIRC

SUA REFERÊNCIA

N.º OFÍCIO	DATA	N.º PROCESSO
Carta	97.12.10	

Assunto: Perdão de Dívida a um Cliente: Tratamento Fiscal

Relativamente ao assunto em epígrafe, informo V. Exas. que, por meu despacho de 98.04.01, foi sancionado o seguinte entendimento:

- 1 - A redução de créditos resultante de um “acordo de regularização de dívida” celebrado, particularmente, entre o credor e o devedor não pode beneficiar dos incentivos de natureza fiscal previstos no art. 119.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, uma vez que estes incentivos, atribuídos a título excepcional, integram um conjunto de providências concebidas com o objectivo de recuperar economicamente as empresas que se encontram numa situação financeira deficitária e, em última análise, de contribuir para uma melhoria significativa da própria economia nacional.
- 2 - Logo, não estando a redução de crédito em análise inserida num processo judicial para a recuperação da empresa devedora e não sendo um encargo enquadrável no art. 23.º do CIRC, o respectivo valor não poderá constituir uma componente negativa do lucro tributável.

Com os melhores cumprimentos,

*O Director dos Serviços
Manuel Sousa Meireles*

ANEXO 6

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

OFÍCIO-CIRCULADO N.º 09/97
12.11.97

NOSSA REFERÊNCIA

N.º ENTRADA GERAL	DATA
58240	97.08.26

N.º OFÍCIO SAÍDA GERAL	DATA
1573/97	

N.º PROCESSO	
--------------	--

SUA REFERÊNCIA

N.º OFÍCIO	DATA	N.º PROCESSO
Req.º		

IR / DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IRC

**Exmo. Senhor
Director de Serviços
Director Distrital de Finanças
Chefe da repartição**

ASSUNTO: HIERARQUIA DE DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS E BENEFÍCIOS FISCAIS

A fim de se esclarecer dúvidas suscitadas acerca da ordem de prioridade de dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais relativamente aos benefícios fiscais, informo V. Exa. que, por despacho de 05.11.97, do Exmo. Senhor Director-Geral, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. O artigo 46.º do Código do IRC, relativo à dedução de prejuízos fiscais, estabelece um reporte para a frente limitando a certo prazo, podendo este fazer-se em um ou mais dos cinco ou seis exercícios seguintes, conforme o caso.
2. Da conjugação do disposto no artigo 46.º com o artigo 15.º do mesmo diploma, referente ao cálculo da matéria colectável, resulta que primeiramente devem ser expurgados do lucro tributável os prejuízos fiscais até à sua concorrência, deduzindo-se, caso ainda exista um valor remanescente, os benefícios fiscais porventura existentes.
3. Neste contexto, os contribuintes não podem escolher o exercício de dedução dos prejuízos, por forma a não inviabilizarem a dedução dos benefícios, devendo essa dedução operar-se, dentro do período respectivo, o mais rápido possível.

Com os nossos melhores cumprimentos,

*O SUBDIRECTOR-GERAL
José Rodrigo de Castro*

ANEXO 7**QUADRO DE ACTUALIZAÇÃO DOS COEFICIENTES DE DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA A QUE SE REFEREM OS ARTIGOS 44.º DO CIRC E 50.º DO CIRS.**

Portaria n.º 362/2008

2008-Mai-13

CIRC - Coeficientes de desvalorização da moeda

Actualizado em 2008-05-26

O artigo 44.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, e o artigo 50.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, prevêem a actualização anual dos coeficientes de desvalorização da moeda para efeitos de correcção monetária dos valores de aquisição de determinados bens e direitos.

Assim:

Manda o Governo, pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2008, cujo valor deva ser actualizado nos termos dos artigos 44.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e 50.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, para efeitos de determinação da matéria colectável dos referidos impostos, são os constantes do quadro anexo.

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, Carlos Manuel Baptista Lobo, em 29 de Abril de 2008.

Anos	Coeficientes
Até 1903	4209,48
De 1904 a 1910	3918,52
De 1911 a 1914	3758,31
1915	3343,74
1916	2736,88
1917	2184,85
1918	1558,82
1919	1194,67
1920	789,38
1921	515,03
1922	381,43
1923	233,44
1924	196,51
De 1925 a 1936	169,37
De 1937 a 1939	164,47
1940	138,40
1941	122,92
1942	106,13
1943	90,37
De 1944 a 1950	76,73
De 1951 a 1957	70,37
De 1958 a 1963	66,17
1964	63,24
1965	60,93
1966	58,20
De 1967 a 1969	54,44
1970	50,41
1971	47,98
1972	44,85
1973	40,78
1974	31,27
1975	26,72

Anos	Coeficientes
1976	22,37
1977	17,17
1978	13,43
1979	10,60
1980	9,55
1981	7,81
1982	6,49
1983	5,18
1984	4,02
1985	3,36
1986	3,04
1987	2,79
1988	2,52
1989	2,26
1990	2,02
1991	1,79
1992	1,65
1993	1,53
1994	1,45
1995	1,40
1996	1,36
1997	1,34
1998	1,30
1999	1,28
2000	1,25
2001	1,17
2002	1,13
2003	1,10
2004	1,08
2005	1,05
2006	1,02
2007	1,00

Simulação de Câmbios
TABELA DE CÂMBIOS

Câmbios do dia: 2007/12/31, para compra e venda do cliente (valores para 1 euro)

EUR/	Bid	Ask	USD/	Bid	Ask
USD	1,3884	1,3886	GBP/\$	1,4592	1,4596
GBP	0,9514	0,9517	JPY	90,57	90,60
JPY	125,73	125,77	CHF	1,0713	1,0716
CHF	1,4871	1,4876	SEK	7,8047	7,8202
NOK	9,7169	9,7229	ARS	3,4480	3,4540
SEK	10,838	10,855	CAD	2,9830	2,9950
BRL	3,2364	3,2414	ZAR	9,3200	9,4200
AUD	2,0140	2,0162	AUD/\$	0,6887	0,6892
CAD	1,6969	1,6976	BRL	2,3310	2,3330

ANEXO 9

LISTA DE PAÍSES, TERRITÓRIOS E REGIÕES
COM REGIME DE TRIBUTAÇÃO PRIVILEGIADA, CLARAMENTE MAIS FAVORÁVEL

Paraísos Fiscais - Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro

Aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis

A luta contra a evasão e fraude internacionais passa também pela adopção de medidas defensivas, tradicionalmente designadas por medidas antiabuso, traduzidas em práticas restritivas no âmbito dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, benefícios fiscais e imposto do selo, que têm como alvo operações realizadas com entidades localizadas em países, territórios ou regiões qualificados como «paraísos fiscais» ou sujeitos a regimes de tributação privilegiada.

Tendo em conta as dificuldades em definir «paraíso fiscal» ou «regime fiscal claramente mais favorável», o legislador nacional, na esteira das orientações seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto, estando, no entanto, ciente de que tais soluções obrigam a revisões periódicas dos países, territórios ou regiões que figuram na lista.

Assim:

Manda o Governo, pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, o seguinte:

Para todos os efeitos previstos na lei, designadamente no n.º 3 do artigo 16.º do Código do IRS, no n.º 2 do artigo 59.º e no n.º 3 e na alínea c) do n.º 7 do artigo 60.º do Código do IRC, na alínea b) do artigo 26.º, no n.º 7 do artigo 41.º e no n.º 8 do artigo 42.º do EBF, no n.º 3 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo, no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 88/94, de 2 de Abril, no n.º 4 do artigo 2.º e no n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 219/2001, de 4 de Agosto, no n.º 7 do artigo 9.º e no n.º 3 do artigo 112.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e no n.º 4 do artigo 17.º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMI), a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, é a seguinte:

- | | | |
|-------------------------|--|-----------------------|
| 1) Andorra; | 14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou); | 25) Gâmbia; |
| 2) Anguilha; | 15) Ilhas Cayman; | 26) Grenada; |
| 3) Antígua e Barbuda; | 16) Ilhas Cocos e Kelling; | 27) Gibraltar; |
| 4) Antilhas Holandesas; | 17) Chipre; | 28) Ilha de Guam; |
| 5) Aruba; | 18) Ilhas Cook; | 29) Guiana; |
| 6) Ascensão; | 19) Costa Rica; | 30) Honduras; |
| 7) Bahamas; | 20) Djibouti; | 31) Hong Kong; |
| 8) Bahrain; | 21) Dominica; | 32) Jamaica; |
| 9) Barbados; | 22) Emiratos Árabes Unidos; | 33) Jordânia; |
| 10) Belize; | 23) Ilhas Falkland ou Malvinas; | 34) Ilhas Keslim; |
| 11) Ilhas Bermudas; | 24) Ilhas Fiji; | 35) Ilha de Kiribati; |
| 12) Bolívia; | | 36) Koweit; |
| 13) Brunei; | | 37) Labuán; |

- 38) Líbano;
 39) Libéria;
 40) Liechtenstein;
 41) Luxemburgo, apenas no que respeita às sociedades holding no sentido da legislação luxemburguesa que se rege pela Lei de 31 de Julho de 1929 e pela Decisão Grã-Ducal de 17 de Dezembro de 1938;
 42) Ilhas Maldivas;
 43) Ilha de Man;
 44) Ilhas Marianas do Norte;
 45) Ilhas Marshall;
 46) Maurícias;
 47) Mónaco;
 48) Monserrate;
 49) Nauru;
- 50) Ilhas Natal;
 51) Ilha de Niue;
 52) Ilha Norfolk;
 53) Sultanato de Oman;
 54) Ilhas Pacífico;
 55) Ilhas Palau;
 56) Panamá;
 57) Ilha de Pitcairn;
 58) Polinésia Francesa;
 59) Porto Rico;
 60) Quatar;
 61) Ilhas Salomão;
 62) Samoa Americana;
 63) Samoa Ocidental;
 64) Ilha de Santa Helena;
 65) Santa Lúcia;
 66) São Cristóvão e Nevis;
- 67) São Marino;
 68) Ilha de São Pedro e Miguelon;
 69) São Vicente e Grenadinas;
 70) Seychelles;
 71) Suazilândia;
 72) Ilhas Svalbard;
 73) Ilha de Tokelau;
 74) Tonga;
 75) Trinidad e Tobago;
 76) Ilha Tristão da Cunha;
 77) Ilhas Turks e Caicos;
 78) Ilha Tuvalu;
 79) Uruguai;
 80) República de Vanuatu;
 81) Ilhas Virgens Britânicas;
 82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América;
 83) República Árabe do Yémen.

ANEXO 10

TAXAS DE DERRAMAS LANÇADAS EM 2008

Distrito de AVEIRO				
CONCELHO	CÓDIGO		TAXA GERAL DERRAMA	TAXA REDUZIDA DERRAMA
	DIST.	CONC.		
ÁGUEDA	1	1	1.50	-
ALBERGARIA A VELHA	1	2	1.50	-
ANADIA	1	3	-	-
AROUCA	1	4	1.50	-
AVEIRO	1	5	1.40	1.3
CASTELO PAIVA	1	6	-	-
ESPINHO	1	7	1.50	-
ESTARREJA	1	8	1.50	-
FEIRA	1	9	1.50	-
ÍLHAVO	1	10	1.50	-
MEALHADA	1	11	1.00	-
MURTOSA	1	12	-	-
OLIVEIRA AZEMÉIS	1	13	1.20	0.75
OLIVEIRA BAIRRO	1	14	1.50	-
OVAR	1	15	1.50	-
S. JOÃO MADEIRA	1	16	1.14	1.00
SEVER VOUGA	1	17	1.50	-
VAGOS	1	18	-	-
VALE CAMBRA	1	19	1.50	-
Distrito de BEJA				
ALJUSTREL	2	1	1.20	-
ALMODÓVAR	2	2	1.50	1.00
ALVITO	2	3	-	-
BARRANCOS	2	4	-	-
BEJA	2	5	1.50	1.00
CASTRO VERDE	2	6	1.50	-
CUBA	2	7	1.00	-
FERREIRA ALENTEJO	2	8	1.50	-
MÉRTOLA	2	9	-	-
MOURA	2	10	1.50	-
ODEMIRA	2	11	1.00	0.50
OURIQUE	2	12	-	-
SERPA	2	13	1.50	-
VIDIGUEIRA	2	14	-	-

Distrito de BRAGA				
CONCELHO	CÓDIGO		TAXA GERAL DERRAMA	TAXA REDUZIDA DERRAMA
	DIST.	CONC.		
AMARES	3	1	-	-
BARCELOS	3	2	1.00	-
BRAGA	3	3	1.50	-
CABECEIRAS BASTO	3	4	1.50	-
CELORICO BASTO	3	5	-	-
ESPOSENDE	3	6	-	-
FAFE	3	7	1.50	-
GUIMARÃES	3	8	1.50	1.25
PÓVOA LANHOSO	3	9	-	-
TERRAS BOURO	3	10	1.00	0.05
VIEIRA MINHO	3	11	-	-
VILA NOVA FAMALICÃO	3	12	1.20	-
VILA VERDE	3	13	1.50	-
VIZELA	3	14	1.50	-
Distrito de BRAGANÇA				
ALFÂNDEGA FÉ	4	1	-	-
BRAGANÇA	4	2	-	-
CARRAZEDA ANSIÃES	4	3	-	-
FREIXO ESPADA CINTA	4	4	-	-
MACEDO CAVALEIROS	4	5	-	-
MIRANDA DOURO	4	6	-	-
MIRANDELA	4	7	-	-
MOGADOURO	4	8	-	-
TORRE MONCORVO	4	9	-	-
VILA FLOR	4	10	-	-
VIMIOSO	4	11	-	-
VINHAIS	4	12	-	-
Distrito de CASTELO BRANCO				
BELMONTE	5	1	-	-
CASTELO BRANCO	5	2	-	-
COVILHÃ	5	3	1.50	-
FUNDÃO	5	4	1.50	0.75-
IDANHA-A-NOVA	5	5	-	-
OLEIROS	5	6	-	-
PENAMACOR	5	7	-	-
PROENÇA-A-NOVA	5	8	-	-
SERTÃ	5	9	0.75	-
VILA REI	5	10	-	-
VILA VELHA RÓDÃO	5	11	1.20	0.60

Distrito de COIMBRA				
CONCELHO	CÓDIGO		TAXA GERAL DERRAMA	TAXA REDUZIDA DERRAMA
	DIST.	CONC.		
ARGANIL	6	1	-	-
CANTANHEDE	6	2	-	-
COIMBRA	6	3	1.50	1.20
CONDEIXA-A-NOVA	6	4	-	-
FIGUEIRA FOZ	6	5	1.50	1.00
GÓIS	6	6	-	-
LOUSÃ	6	7	1.10	-
MIRA	6	8	-	-
MIRANDA DO CORVO	6	9	1.50	-
MONTEMOR-O-VELHO	6	10	-	-
OLIVEIRA HOSPITAL	6	11	-	-
PAMPILHOSA SERRA	6	12	-	-
PENACOVA	6	13	-	-
PENELA	6	14	-	-
SOURE	6	15	1.40	-
TÁBUA	6	16	-	-
VILA NOVA POIARES	6	17	1.50	-
Distrito de ÉVORA				
ALANDROAL	7	1	1.50	-
ARRAIÓLOS	7	2	1.50	-
BORBA	7	3	-	-
ESTREMOZ	7	4	-	-
ÉVORA	7	5	1.50	1.00
MONTEMOR-O-NOVO	7	6	1.50	1.00
MORA	7	7	1.50	-
MOURÃO	7	8	1.20	-
PORTEL	7	9	-	-
REDONDO	7	10	-	-
REGUENGOS MONSARAZ	7	11	1.50	-
VENDAS NOVAS	7	12	1.50	-
VIANA ALENTEJO	7	13	1.00	-
VILA VIÇOSA	7	14	1.30	-
Distrito de FARO				
ALBUFEIRA	8	1	-	-
ALCOUTIM	8	2	-	-
ALJEZUR	8	3	-	-
CASTRO MARIM	8	4	-	-
FARO	8	5	1.50	0.50
LAGOA	8	6	-	-
LAGOS	8	7	-	-
LOULÉ	8	8	-	-
MONCHIQUE	8	9	-	-
OLHÃO	8	10	-	-
PORTIMÃO	8	11	-	-
S. BRÁS ALPORTEL	8	12	-	-
SILVES	8	13	-	-
TAVIRA	8	14	1.50	-
VILA BISPO	8	15	-	-
VILA REAL SANTO ANTÓNIO	8	16	-	-
Distrito de GUARDA				
AGUIAR BEIRA	9	1	-	-
ALMEIDA	9	2	-	-
CELORICO BEIRA	9	3	-	-
FIG. CASTELO RODRIGO	9	4	-	-
FORNOS ALGODRES	9	5	1.50	-
GOUVEIA	9	6	1.50	1.00
GUARDA	9	7	0.75	0.50
MANTEIGAS	9	8	-	-
MEDA	9	9	-	-
PINHEL	9	10	-	-
SABUGAL	9	11	-	-
SEIA	9	12	1.50	1.35
TRANCOSO	9	13	-	-
VILA NOVA FOZ CÔA	9	14	-	-

Distrito de LEIRIA				
CONCELHO	CÓDIGO		TAXA GERAL DERRAMA	TAXA REDUZIDA DERRAMA
	DIST.	CONC.		
ALCOBAÇA	10	1	1.20	-
ALVAIÁZERE	10	2	-	-
ANSIÃO	10	3	-	-
BATALHA	10	4	1.20	0.95
BOMBARRAL	10	5	-	-
CALDAS RAINHA	10	6	1.30	-
CASTANHEIRA PÊRA	10	7	-	-
FIGUEIRÓ VINHOS	10	8	-	-
LEIRIA	10	9	1.50	1.30
MARINHA GRANDE	10	10	1.50	0.75
NAZARÉ	10	11	-	-
ÓBIDOS	10	12	-	-
PEDROGÃO GRANDE	10	13	-	-
PENICHE	10	14	-	-
POMBAL	10	15	1.50	-
PORTO MÓS	10	16	1.40	-
Distrito de LISBOA				
ALENQUER	11	1	1.50	-
AMADORA	11	15	1.50	1.00
ARRUDA VINHOS	11	2	1.50	1.20
AZAMBUJA	11	3	1.50	-
CADAVAL	11	4	-	-
CASCAIS	11	5	1.50	-
LISBOA	11	6	1.50	-
LOURES	11	7	1.50	1.00
LOURINHÃ	11	8	-	-
MAFRA	11	9	1.50	-
ODIVELAS	11	16	1.50	-
OEIRAS	11	10	1.50	-
SINTRA	11	11	1.50	-
SOBRAL MONTE AGRAÇO	11	12	1.50	1.00
TORRES VEDRAS	11	13	1.50	-
VILA FRANCA XIRA	11	14	1.50	-
Distrito de PORTALEGRE				
ALTER CHÃO	12	1	1.50	-
ARRONCHES	12	2	-	-
AVIS	12	3	1.00	0.50
CAMPO MAIOR	12	4	1.50	-
CASTELO VIDE	12	5	-	-
CRATO	12	6	1.50	-
ELVAS	12	7	1.50	-
FRONTEIRA	12	8	0.75	-
GAVIÃO	12	9	-	-
MARVÃO	12	10	1.50	-
MONFORTE	12	11	-	-
NISA	12	12	1.50	-
PONTE SÔR	12	13	-	-
PORTALEGRE	12	14	1.50	1.00
SOUSEL	12	15	-	-
Distrito de PORTO				
AMARANTE	13	1	-	-
BAIÃO	13	2	-	-
FELGUEIRAS	13	3	-	-
GONDOMAR	13	4	1.50	-
LOUSADA	13	5	-	-
MAIA	13	6	1.50	-
MARCO CANAVEZES	13	7	1.50	-
MATOSINHOS	13	8	1.50	1.75
PAÇOS FERREIRA	13	9	1.50	0.50
PAREDES	13	10	-	-
PENAFIEL	13	11	1.50	-
PORTO	13	12	1.50	1.40
PÓVOA VARZIM	13	13	-	-
SANTO TIRSO	13	14	1.50	-
TROFA	13	18	1.30	-
VALONGO	13	15	1.50	-
VILA CONDE	13	16	1.50	-
VILA NOVA GAIA	13	17	1.50	-

Distrito de SANTARÉM				
CONCELHO	CÓDIGO		TAXA GERAL DERRAMA	TAXA REDUZIDA DERRAMA
	DIST.	CONC.		
ABRANTES	14	1	1.50	-
ALCANENA	14	2	1.50	-
ALMEIRIM	14	3	1.50	1.00
ALPIARÇA	14	4	1.50	1.00
BENAVENTE	14	5	1.50	0.50
CARTAXO	14	6	1.50	0.75
CHAMUSCA	14	7	1.50	-
CONSTÂNCIA	14	8	1.50	-
CORUCHE	14	9	1.50	-
ENTRONCAMENTO	14	10	1.50	-
FERREIRA ZÊZERE	14	11	-	-
GOLEGÃ	14	12	1.50	-
MAÇÃO	14	13	-	-
OURÉM	14	21	1.50	-
RIO MAIOR	14	14	1.40	-
SALVATERRA MAGOS	14	15	1.50	1.75
SANTARÉM	14	16	1.50	-
SARDOAL	14	17	-	-
TOMAR	14	18	1.50	0.50
TORRES NOVAS	14	19	1.50	-
VILA NOVA BARQUINHA	14	20	1.35	1.20
Distrito de SETÚBAL				
ALCÁCER SAL	15	1	1.40	-
ALCOCHETE	15	2	1.50	-
ALMADA	15	3	1.50	-
BARREIRO	15	4	1.50	-
GRÂNDOLA	15	5	1.30	0.70
MOITA	15	6	1.50	-
MONTIJO	15	7	1.50	-
PALMELA	15	8	1.50	1.00
SANTIAGO CACÉM	15	9	1.50	-
SEIXAL	15	10	1.50	-
SESIMBRA	15	11	1.50	-
SETÚBAL	15	12	1.50	-
SINES	15	13	1.50	-
Distrito de VIANA DO CASTELO				
ARCOS VALDEVEZ	16	1	-	-
CAMINHA	16	2	-	-
MELGAÇO	16	3	-	-
MONÇÃO	16	4	-	-
PAREDES COURA	16	5	1.20	-
PONTE BARCA	16	6	1.50	0.50
PONTE LIMA	16	7	-	-
VALENÇA	16	8	1.50	-
VIANA CASTELO	16	9	1.50	-
VILA NOVA CERVEIRA	16	10	1.20	-
Distrito de VILA REAL				
ALIJO	17	1	1.00	-
BOTICAS	17	2	-	-
CHAVES	17	3	-	-
MESÃO FRIO	17	4	-	-
MONDIM BASTO	17	5	-	-
MONTALEGRE	17	6	-	-
MURÇA	17	7	-	-
PESO RÉGUA	17	8	1.50	1.25
RIBEIRA PENA	17	9	-	-
SABROSA	17	10	-	-
STA. MARTA PENAGUIÃO	17	11	-	-
VALPAÇOS	17	12	-	-
VILA POUCA AGUIAR	17	13	-	-
VILA REAL	17	14	1.50	-

Distrito de VISEU				
CONCELHO	CÓDIGO		TAXA GERAL DERRAMA	TAXA REDUZIDA DERRAMA
	DIST.	CONC.		
ARMAMAR	18	1	1.20	0.50
CARREGAL SAL	18	2	-	-
CASTRO D'AIRES	18	3	-	-
CINFÃES	18	4	-	-
LAMEGO	18	5	1.50	-
MANGUALDE	18	6	1.00	0.50
MOIMENTA BEIRA	18	7	-	-
MORTÁGUA	18	8	-	-
NELAS	18	9	1.50	-
OLIVEIRA FRADES	18	10	1.50	1.00
PENALVA CASTELO	18	11	-	-
PENEDONO	18	12	-	-
RESENDE	18	13	1.50	0.75
SANTA COMBA DÃO	18	14	1.50	-
S. JOÃO PESQUEIRA	18	15	-	-
S. PEDRO SUL	18	16	1.50	-
SÁTÃO	18	17	-	-
SERNANCELHE	18	18	-	-
TABUAÇO	18	19	-	-
TAROUCA	18	20	-	-
TONDELA	18	21	1.50	-
VILA NOVA PAIVA	18	22	-	-
VISEU	18	23	1.50	1.35
VOUZELA	18	24	-	-
Distrito de ANGRA HEROÍSMO				
ANGRA HEROÍSMO	19	1	-	-
CALHETA	19	2	-	-
SANTA CRUZ GRACIOSA	19	3	-	-
VELAS	19	4	-	-
VILA PRAIA VITÓRIA	19	5	-	-
Distrito de HORTA				
CORVO	20	1	-	-
HORTA	20	2	1.50	-
LAJES FLORES	20	3	-	-
LAJES PICO	20	4	-	-
MADALENA	20	5	-	-
SANTA CRUZ FLORES	20	6	-	-
S. ROQUE PICO	20	7	-	-
Distrito de PONTA DELGADA				
LAGOA	21	1	0.95	0.50
NORDESTE	21	2	-	-
PONTA DELGADA	21	3	1.50	0.75
POVOAÇÃO	21	4	0.90	-
RIBEIRA GRANDE	21	5	1.00	-
VILA FRANCA CAMPO	21	6	1.50	-
VILA PORTO	21	7	-	-
Distrito de FUNCHAL				
CALHETA	22	1	-	-
CÂMARA LOBOS	22	2	-	-
FUNCHAL	22	3	-	-
MACHICO	22	4	-	-
PONTA SOL	22	5	-	-
PORTO MONIZ	22	6	-	-
PORTO SANTO	22	7	-	-
RIBEIRA BRAVA	22	8	-	-
SANTA CRUZ	22	9	-	-
SANTANA	22	10	-	-
SÃO VICENTE	22	11	-	-

CIRC – LOCAÇÃO FINANCEIRA – LOCAÇÃO OPERACIONAL – DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA N.º 25/98

Actualizado em 2003-04-29

Consequências fiscais da aplicação da Directriz Contabilística n.º 25 – Locações art. 17.º e art. 42.º, n.º 2, alínea *h*) do CIRC

Razão das Instruções

Pelos despachos n.ºs 1677/2002-XV, de 28 de Novembro de 2002 e 691/2003-XV, de 21 de Março de 2003, de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi determinado que a Directriz Contabilística (DC) n.º 25 – Locações é de aplicação obrigatória, para efeitos fiscais, a partir de 1 de Janeiro de 2004, pelo que importa esclarecer e definir qual o regime fiscal aplicável aos contratos celebrados anteriormente a essa data que, à luz dos conceitos expostos naquela Directriz, devem agora ser classificados como contratos de locação financeira. Assim:

1- A DC n.º 25 faz parte integrante da normalização contabilística, pelo que, em princípio, teria aplicação directa para efeitos de determinação do lucro tributável em IRC, por força do disposto no artigo 17.º do respectivo Código.

Aplicação da DC n.º 25 em termos fiscais

2- Logo, a consequência de um contrato ser qualificado, à luz dos conceitos expressos na DC n.º 25, como locação financeira será a aplicação a esse contrato do regime fiscal das operações de locação financeira, ou seja:

- Nos locatários: os bens locados integram o activo immobilizado corpóreo, sendo por estes reintegrados; relativamente às rendas pagas no âmbito do contrato de locação, apenas se reconhece como custo fiscalmente dedutível a parte das mesmas que não se refira à amortização financeira (amortização de capital);
- Nas locadoras: os bens locados não se consideram como fazendo parte do respectivo immobilizado corpóreo e, portanto, não são por estas reintegrados; das rendas cobradas no âmbito dos contratos de locação financeira apenas é considerada proveito fiscal do exercício a parte das mesmas que não se refira à amortização financeira (amortização de capital).

3- Todavia, por força dos despachos supra mencionados, a DC n.º 25 apenas produzirá efeitos fiscais, com carácter obrigatório, a partir de 1 de Janeiro de 2004, aplicando-se aos contratos celebrados antes ou depois desta data.

Aplicação temporal do regime fiscal decorrente da DC n.º 25

4- Assim, para os contratos celebrados anteriormente a 1 de Janeiro de 2004, estabelece-se o seguinte:

- a*) Nos casos em que os sujeitos passivos tenham procedido, anteriormente a esta data, à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com a DC n.º 25 e sua consequente tributação, serão mantidas as respectivas projecções fiscais.
- b*) Nos casos em que os sujeitos passivos não tenham, até essa data, procedido à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com aquela Directriz ou, tendo-o feito, não procedam até 31 de Dezembro de 2003 à projecção fiscal dos respectivos efeitos, será aplicável, até esta data, o regime fiscal adoptado antes da entrada em vigor da DC n.º 25.

APECA – Documentos

Despacho n.º 503 – SEAF – Directriz Contabilística n.º 25 – Locações

Data: 3/4/2004

Despacho n.º 503/2004-XV de 27 de Fevereiro de 2004

Pelos despachos n.ºs 1677/2002-XV, de 28 de Novembro de 2002 e 691/2003-XV, de 21 de Março de 2003, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi determinado que a Directriz Contabilística (DC), n.º 25 – Locações é de aplicação obrigatória, para efeitos fiscais, a partir de 1 de Janeiro de 2004.

Não obstante, suscitaram-se algumas dúvidas relacionadas com a aplicação daquela directriz, designadamente quanto à interpretação da expressão “maior parte da vida útil do bem”.

Por outro lado, importa garantir a consistência da contabilização das operações de locação pelos locadores e locatários, uma vez que a consistência na perspectiva de cada contratante, locador ou locatário, decorre de princípios contabilísticos geralmente aceites. A inconsistência dessa contabilização entre as partes contratantes da locação poderá permitir que o objecto de locação não seja reflectido em nenhuma das respectivas contabilidades ou, pelo contrário, que seja considerado no activo de ambos os contratantes, possibilitando, no último caso, a duplicação da utilização de benefícios fiscais, como poderá ser o caso do regime de reinvestimento previsto pelo artigo 45.º do Código do IRC.

Assim, determina-se, para efeitos fiscais, que:

1. A DC n.º 25 apenas produz efeitos, com carácter obrigatório, a partir de 1 de Janeiro de 2004, relativamente aos contratos celebrados a partir desta data, nos seguintes termos:

- a*) Relativamente a estes contratos, considera-se que a “maior parte da vida útil do bem”, a que se refere a alínea *c*) do n.º 4 da DC n.º 25, corresponde a 75 % da média entre o período mínimo de vida útil e o período máximo de vida útil que resulte das taxas de amortização previstas no Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro;

- b) A classificação dos contratos de locação tem de ser a mesma nas perspectivas do locador e do locatário, o que deve ser salvaguardado através de uma adenda a esse contrato, sob pena da classificação contabilística poder não ser relevante para efeitos fiscais e de se perderem os benefícios associados a essa classificação, designadamente o regime de reinvestimento previsto pelo artigo 45.º do Código do IRC.
2. No que respeita aos contratos celebrados antes de 1 de Janeiro de 2004, a adopção, para efeitos fiscais, da DC n.º 25 é meramente facultativa, mantendo-se em vigor o enquadramento tributário que resulta dessa opção até à extinção daqueles contratos. Assim:
- a) Mantém-se o regime fiscal aplicável anteriormente à entrada em vigor da referida directriz contabilística nas seguintes situações:
- a. Quando os sujeitos passivos não procederam à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com a DC n.º 25; ou
- b. Quando os sujeitos passivos procederam a essa reclassificação e efectuaram os necessários ajustamentos ao lucro tributável correspondentes aos respectivos efeitos fiscais.
- b) É aplicável o regime fiscal decorrente da orientação contabilística prevista na DC n.º 25 nos casos em que os sujeitos passivos procederam à reclassificação contabilística dos contratos em conformidade com aquela directriz sem ter efectuado os necessários ajustamentos ao lucro tributável correspondentes aos respectivos efeitos.
3. Fica derogada qualquer interpretação administrativa que contrarie o disposto no presente despacho.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2004.

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

ANEXO N.º 12

Circular 2/2004, de 20 de Janeiro : ver arts. 61.º a 66.º do Estatuto dos Benefícios fiscais.

Tratamento Fiscal de Donativos

Razão das instruções

A Circular n.º 12/2002, de 19 de Abril, veio esclarecer dúvidas relativas ao enquadramento jurídico-tributário de donativos, em sede de IRS, IRC e IVA, nomeadamente nos casos em que aos mesmos esteja associada a atribuição aos doadores, por parte dos beneficiários dos donativos, de determinadas regalias em espécie, como sejam, por exemplo, a atribuição de bilhetes de ingresso ou convites para eventos, a disponibilização de salas e de outras instalações ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

Subsistindo, ainda, algumas dúvidas e alguma margem de indefinição no que concerne ao enquadramento de certas realidades no âmbito do Estatuto do Mecenato, que importa aclarar, considerou-se oportuno, na sequência do Despacho n.º 1287/2003-XV, de 26 de Maio, de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, rever o conteúdo da Circular n.º 12/2002, em ordem a concretizar, através da definição de critérios mais objectivos e, em alguns casos, da fixação de limites para o valor das contrapartidas concedidas, as linhas de orientação aí consagradas.

I – IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Enquadramento em sede de IRC e de IRS

1. O regime tributário aplicável aos donativos atribuídos no âmbito do Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Dec-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, consiste, em sede de IRC, na sua consideração como custo ou perda do respectivo exercício para efeitos da determinação do lucro tributável, acrescido da majoração respectiva, e, em sede de IRS, numa dedução à colecta do imposto.

Não sendo a situação subsumível no âmbito deste regime, aplicar-se-ão as regras gerais previstas no Código do IRC, sendo aceites como custo, embora sem qualquer majoração, apenas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Assim, as importâncias que revistam a natureza de donativos, fora do âmbito do Estatuto do Mecenato, não logram passar o teste da respectiva indispensabilidade, pelo que não são aceites como custo para efeitos fiscais.

Ao invés, nas situações em que as importâncias atribuídas não revistam a natureza de donativo, constituindo a contrapartida da aquisição de um bem ou serviço, as mesmas são, em princípio, aceites como custo para efeitos fiscais à luz do disposto no art. 23.º do Código do IRC.

Conceito de donativo para efeitos do Estatuto do Mecenato

2. Nos termos do n.º 2 do artigo 1.º do Dec-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, apenas têm relevância fiscal “*os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas nele previstas, cuja actividade consista, predominantemente, na realização de iniciativas nas áreas cultural, ambiental, científica ou tecnológica, desportiva e educacional*”.

De acordo com esta regra, estão abrangidos pelo Estatuto do Mecenato os donativos, ou seja, as prestações de carácter gratuito em que impera o espírito de liberalidade do doador.

À realização de donativos aparece, todavia, frequentemente associada a atribuição ao doador de determinadas regalias em espécie, como sejam a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para eventos, a disponibilização das instalações do beneficiário ao doador ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

A questão que se coloca é a de saber em que medida as mesmas constituem contrapartidas de carácter comercial, inviabilizando-as do enquadramento do custo no âmbito do Estatuto do Mecenato. Ora, nestas situações, poderemos ainda estar no domínio dos negócios gratuitos à luz das regras do direito privado comum. De facto, para o efeito de recusar à prestação a natureza de gratuidade não basta que a regalia que lhe esteja associada seja desejada pelo doador, é necessário averiguar se aquela regalia foi desejada como correspectivo patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador.

É neste quadro que importa interpretar o disposto no n.º 2 do art. 1.º do Dec-Lei n.º 74/99, buscando a *ratio* do preceito. Assim, não deverão ser excluídas do âmbito do Estatuto do Mecenato situações que nele devam manifestamente ser incluídas, por serem insignificantes as contrapartidas recebidas pelo doador e, quando esteja em causa a associação do respectivo nome a um evento promovido pelo beneficiário, por subsistir o espírito de liberalidade do doador.

Regalias em espécie atribuídas ao doador

2.1. Atente-se, por exemplo, que regalias como a disponibilização ao doador de instalações do beneficiário, a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para iniciativas promovidas pelo beneficiário podem não desvirtuar, necessariamente, o espírito de liberalidade do doador se revestirem um valor manifestamente insignificante face ao donativo efectuado.

Assim, considera-se que as mencionadas regalias não constituem, para efeitos do disposto no n.º 2 do art. 1.º do Dec-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial quando o valor de mercado das mesmas não ultrapassar, anualmente, o limite de 5% dos donativos atribuídos.

Associação do nome do doador a iniciativas promovidas pelo donatário

2.2. Nos casos em que a regalia se traduza numa associação pública do nome do doador a determinada iniciativa, deve atender-se também ao modo como essa associação se produz, admitindo-se que aos donativos concedidos no âmbito da legislação do mecenato esteja associada a regalia da divulgação do nome do mecenas, desde que a mesma não apresente “natureza comercial” mas meramente institucional.

Critérios de distinção

Assim, poder-se-ão estabelecer as seguintes linhas de orientação:

a) Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato;

Para efeitos da concretização da orientação estabelecida nesta alínea deverão ter-se em atenção os seguintes critérios:

- i) Na associação do nome do doador a determinadas iniciativas ou eventos promovidos pelo beneficiário não deverá ser feita qualquer referência a marcas, produtos ou serviços do mecenas, permitindo-se, apenas, a referência ao respectivo nome ou designação social e logotipo;
- ii) A divulgação do nome ou designação social do mecenas deve fazer-se de modo idêntico e uniforme em relação a todos os mecenas, não podendo a mesma variar em função do valor do donativo concedido;
- iii) A identificação pública do mecenas não deve revestir a natureza de mensagem publicitária, devendo, pois, efectuar-se de forma discreta, num plano secundário relativamente ao evento ou obra aos quais aparece associada, em suportes destinados a divulgar ou enquadrar a própria iniciativa – se existentes – de acordo com os usos aceites neste domínio e sempre com alusão à qualidade de mecenas.

b) Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores, o que se considera verificado quando não seja observado algum dos critérios estabelecidos para efeitos da alínea a), porque o espírito de liberalidade do doador é secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio, não contemplado no Estatuto do Mecenato.

II – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

Enquadramento em sede de IVA

1. Contrariamente ao que sucede no IRS e no IRC, a problemática da qualificação dos donativos para efeitos do n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, não assume a mesma relevância no domínio do IVA.

Devido à natureza do próprio imposto e ao tipo de realidades económicas que o mesmo tributa, no IVA não ocorre, em princípio, qualquer desconsideração do donativo, designadamente quando existam contrapartidas de carácter pecuniário ou comercial por parte dos beneficiários.

Com efeito, a eventual ocorrência de contrapartidas realizadas pelo beneficiário não retira à prestação do mecenas o seu carácter de doação, tal como esta é definida pelo direito privado comum, pelo que o respectivo tratamento em sede de IVA será sempre o decorrente de um contrato gratuito, salvo nos casos – já não de todo mecenáticos por ausência de *animus donandi* – em que as prestações de ambas as partes se equivalem.

Operações onerosas

Nesta última situação, em que as contrapartidas associadas a um donativo reflectem, pelo seu valor, uma ausência de espírito de liberalidade e, portanto, uma intenção de enriquecimento de parte a parte, estar-se-á perante um contrato oneroso, sendo as correspondentes transmissões de bens ou prestações de serviços, efectuadas por qualquer dos intervenientes ou por ambos, submetidas às regras gerais de tributação em IVA das operações realizadas a título oneroso.

Operações a título gratuito

2. Nas relações de índole mecenática, nas quais, ainda que ocorra a realização de contrapartidas pelo beneficiário, estas são de valor inferior ao do donativo, a sujeição ao imposto depende da eventual subsunção das operações decorrentes dessas relações nas regras do Código do IVA (CIVA) que assimilam, para efeitos de tributação, determinadas operações gratuitas a operações onerosas.

Operações realizadas pelos beneficiários dos donativos

Nesse domínio, quando no âmbito de uma relação mecenática o beneficiário do donativo oferece determinados bens corpóreos ao mecenas, a respectiva transmissão gratuita será, em princípio, sujeita a imposto nos termos da alínea *f*) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA se, relativamente a esses bens, a entidade que os oferece tiver beneficiado do direito à dedução, total ou parcial, do IVA que os onerou aquando da respectiva aquisição ou produção.

A verificarem-se os pressupostos de tributação dessas transmissões gratuitas, o respectivo valor tributável, determinado nos termos da alínea *b*) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA, corresponde ao preço de aquisição dos bens ou, na sua falta, ao respectivo preço de custo, reportados ao momento de realização das operações.

Não se verificará no entanto a sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objecto de transmissão gratuita, nos casos em que – em conformidade com o disposto no segundo parágrafo da alínea *f*) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA – se esteja perante uma oferta de reduzido valor.

Exclusivamente para efeitos do enquadramento decorrente das relações mecenáticas abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 74/99, e tendo em consideração o disposto no artigo 6.º do Estatuto do Mecenato, aditado pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, consideram-se de pequeno valor, sendo excluídas portanto do âmbito de incidência do IVA, as ofertas de bens efectuadas pelos beneficiários do mecenato aos mecenas cujo valor não exceda 5% do montante do donativo atribuído.

Exemplo:

A título exemplificativo, considere-se uma situação em que, no âmbito mecenático, o sujeito passivo A concede a B um donativo no montante de 10 000 €. Em troca, B oferece a A livros no valor de 600 €. O procedimento a adoptar por B, em matéria de IVA, deve ser o seguinte:

- a) Se B não tiver deduzido, total ou parcialmente, o IVA suportado na aquisição ou produção dos livros, a respectiva transmissão gratuita para A não se encontra sujeita a imposto;
- b) Se B tiver deduzido, total ou parcialmente, o IVA suportado na aquisição ou produção dos livros, dado que o valor destes é superior a 5% do montante do donativo recebido, há lugar a liquidação do imposto pela respectiva transmissão gratuita, o qual incidirá sobre o valor de 600 €

Por sua vez, quando as contrapartidas disponibilizadas pelos beneficiários do mecenato consistirem em prestações de serviços, a correspondente sujeição a IVA decorre do disposto nas alíneas *a*) e *b*) do n.º 2 do artigo 4.º do CIVA, sendo o respectivo valor tributável, de harmonia com o estabelecido na alínea *c*) do n.º 2 do artigo 16.º do Código, o valor normal dos serviços.

À semelhança do que se referiu para o caso das ofertas de bens de pequeno valor, tais prestações de serviços – exclusivamente para efeitos do enquadramento das relações mecenáticas abrangidas pelo Decreto-Lei n.º 74/99 – consideram-se não sujeitas a IVA desde que o seu valor, acrescido do valor daquelas ofertas de bens, quando existentes, não seja superior a 5% do montante do donativo atribuído.

Exemplo:

Como exemplo, admita-se uma situação em que o sujeito passivo A concede a B um donativo no valor de 10 000 €. Em contrapartida, B oferece a A um conjunto de bilhetes de ingresso num espectáculo que realiza, no valor global de 300 €. Neste caso, não há lugar à tributação em IVA das prestações de serviços gratuitas efectuadas por B, uma vez que o respectivo valor não ultrapassa 5% do donativo que auferiu.

Todavia, na hipótese de B, além dos bilhetes, ter oferecido também a A livros no valor de 400 €, então, dado que no seu conjunto as transmissões de bens e as prestações de serviços gratuitas, efectuadas por B a A, ultrapassam 5% do donativo recebido, B deverá proceder à liquidação do correspondente imposto, o qual incidirá sobre 700 €

Divulgação do nome do mecenas

3. No que respeita às consequências, em sede de IVA, da divulgação pública do nome do mecenas, devem ser utilizados os critérios anteriormente definidos para efeitos do IRS e do IRC. Assim, se face àqueles critérios se estiver perante a mera referência à identidade do mecenas, tal divulgação não assume a natureza de uma prestação de serviços para efeitos do IVA. Se, pelo contrário, o modo de divulgação da identidade do mecenas denotar uma intenção comercial ou promocional, estar-se-á perante uma prestação de serviços sujeita a imposto, devendo este ser liquidado tendo por base o valor normal de tais serviços.

Donativos em dinheiro ou em espécie atribuídos pelos mecenas

4. Do ponto de vista da situação tributária dos sujeitos passivos que concedam donativos no âmbito do mecenato, haverá que distinguir consoante se tratem de donativos em dinheiro ou em espécie.

Tratando-se de donativos em dinheiro, a respectiva atribuição encontra-se fora do âmbito de incidência do IVA.

No caso de os donativos serem concedidos em espécie, haverá lugar a sujeição a imposto das transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas a título gratuito pelos mecenas, nos termos, respectivamente, da alínea *f*) do n.º 3 do artigo 3.º e das alíneas *a*) e *b*) do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

Repercussão não obrigatória do imposto

5. Sempre que haja lugar a liquidação do IVA pelas operações realizadas a título gratuito, o n.º 3 do artigo 36.º do CIVA estabelece que a repercussão do imposto não é obrigatória, podendo os sujeitos passivos que realizem essas operações suportar, eles próprios, o montante do imposto devido e proceder à sua entrega nos cofres do Estado, sem obrigatoriedade de efectuar o respectivo débito aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços.

Direcção-Geral dos Impostos, 20 de Janeiro de 2004.

ANEXO - N.º 13

Estatuto dos Benefícios Fiscais-Mecenate

Artigo 66.º

Obrigações acessórias das entidades beneficiárias

“1 - As entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a:

- a) Emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do presente capítulo, e bem assim com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 61.º;
- b) Possuir registo actualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído nos termos do presente capítulo;
- c) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos donativos recebidos no ano anterior.

2 - Para efeitos da alínea *a*) do número anterior, o documento comprovativo deve conter:

- a) A qualidade jurídica da entidade beneficiária;
- b) O normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento;
- c) O montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária;
- d) A identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.

3 - Os donativos em dinheiro de valor superior a €200 devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo”.

ANEXO N.º 14

DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

Of.Circulado n.º 20136/2009-03-11

Processo: 1466/2005

Assunto: TRANSMISSÃO ONEROSA DE BENS IMÓVEIS - ARTIGOS 58.º - AE 129.º DO CÓDIGO DO IRC

Exmo. (s) Senhores

Tendo sido suscitadas dúvidas sobre algumas questões respeitantes à correcção ao valor da transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, prevista no artigo 58.º-A do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), bem como à prova do preço efectivo dessas transmissões, efectuada através do procedimento regulado nos artigos 91.º e 92.º da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável, com as necessárias adaptações, por força da remissão legal prevista no n.º 5 do artigo 129.º do Código do IRC, foi, por despacho de 6 de Março de 2009, do substituto legal do Director-Geral, sancionado o seguinte entendimento:

1. Nas transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), é este o valor a considerar tanto pelo alienante, como pelo adquirente.
2. Neste sentido, o sujeito passivo alienante:
 - i. Sempre que o valor patrimonial tributário definitivo seja determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da Declaração Modelo 22 relativa ao exercício em que se considera realizado o proveito obtido com a operação de transmissão, deve efectuar uma correcção no Quadro 07 dessa mesma declaração [cf. alínea *a*) do n.º 3 do artigo 58.º-A do Código do IRC];

- ii. Quando o valor patrimonial tributário definitivo não esteja determinado até ao final do prazo estabelecido para entrega da Declaração Modelo 22 relativa ao exercício em que se considera realizado o proveito resultante da operação, deve apresentar a declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos (cf. n.º 4 do mesmo artigo).
3. Se, porém, nos termos do artigo 129.º do Código do IRC, o sujeito passivo alienante pretender fazer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do IMT, não deve efectuar as correcções acima indicadas, pois o pedido de abertura de procedimento de produção de prova do preço efectivo tem efeito suspensivo da liquidação, na parte correspondente ao valor do ajustamento referido no n.º 2 do artigo 58.º-A.
4. O efeito suspensivo da liquidação decorrente do procedimento a que alude o n.º 3 do artigo 129.º do Código do IRC dispensa, pois, o sujeito passivo da inscrição do montante do ajustamento no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 bem como de apresentar, sendo caso disso, a declaração de substituição destinada a corrigir o valor – fiscalmente considerado – da transmissão.
5. Concomitantemente, o adquirente deve abster-se, também, de alterar o valor pelo qual registou o imóvel e bem assim de influenciar os resultados que tenham origem nesse activo.
6. Perante a relevância que o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, que serviu de base à liquidação do IMT, pode assumir para a definição da situação tributária tanto do alienante como do adquirente e cabendo ao primeiro a iniciativa de desencadear o procedimento previsto no artigo 129.º do Código do IRC, a Direcção de Finanças, após a recepção do requerimento por este apresentado, deve dar conhecimento do facto ao adquirente, através de uma comunicação, efectuada num prazo não superior a 30 dias.
7. Refira-se que, para efeitos de controlo da liquidação, nomeadamente a sua suspensão na parte correspondente ao ajustamento referido no n.º 2 do artigo 58.º-A do Código do IRC, foi incluído na Declaração Modelo 22 um campo (Campo 416 do Quadro 11), onde o sujeito passivo alienante deve inscrever o montante do ajustamento nos casos em que tenha havido recurso ao procedimento a que refere o artigo 129.º do mesmo Código.
8. Todavia, a apresentação do requerimento a que se refere o artigo 129.º do Código do IRC deve ser comunicada, também, às unidades orgânicas legalmente incumbidas da inspecção das entidades requerentes, para obstar a que seja efectuada qualquer liquidação que contenda com o efeito suspensivo do meio procedimental referido, designadamente nos casos em que o valor patrimonial tributário definitivo não esteja determinado até ao final do prazo estabelecido para entrega da Declaração Modelo 22 referente ao exercício em que se considera realizado o proveito relativo à operação e em que o sujeito passivo alienante, por recorrer ao mecanismo previsto no artigo 129.º do Código do IRC, fica desobrigado de proceder à entrega da declaração de substituição.
9. O procedimento de produção de prova do preço efectivamente praticado na transmissão de imóveis inicia-se, pois, com o pedido do sujeito passivo dirigido ao Director de Finanças competente, o qual deve ser apresentado no mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado. Prevê-se, assim, a entrega de um único requerimento relativamente a todas as transmissões que tiveram lugar no ano anterior, desde que os imóveis já se encontrem avaliados.
No entanto, se nesse período o valor patrimonial tributário ainda não estiver definitivamente fixado, o pedido deve ser efectuado nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornar definitiva.
10. O procedimento de produção de prova obedece, com as necessárias adaptações, ao estipulado para o procedimento relativo ao pedido de revisão da matéria colectável consagrado nos artigos 91.º e 92.º da LGT, sendo igualmente aplicável o disposto no n.º 4 do artigo 86.º da mesma lei.
11. A remissão efectuada no n.º 5 do artigo 129.º do Código do IRC para o meio procedimental dos artigos 91.º e 92.º da LGT abrange a necessidade de promoção de uma reunião de peritos com o propósito de obter um acordo sobre o preço efectivamente pago pelo adquirente dos bens imóveis, baseado, não só, nos elementos resultantes do acesso ao segredo bancário, mas também do exame das condições especiais ou normais de mercado que rodearam a transmissão.
12. A faculdade que a administração fiscal tem de aceder à informação bancária do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes do período em que ocorreu a transmissão e do exercício anterior é uma condição do procedimento. Por isso, com vista à abertura do procedimento, devem os interessados anexar ao requerimento os documentos de autorização para a administração fiscal aceder não apenas às suas próprias contas bancárias, como às contas dos seus administradores e gerentes.
13. A renúncia expressa ao segredo bancário não é, pois, uma faculdade a exercer discricionariamente pela Administração Fiscal apenas quando se suscitarem dúvidas sobre a existência de condições anormais do mercado que determinaram a fixação de um preço inferior ao valor patrimonial tributário do bem imóvel transmitido.
14. Do acesso às contas bancárias do requerente e seus administradores e gerentes não resulta, no entanto, uma prova absoluta de que o preço efectivamente praticado corresponde ao valor constante do contrato.
15. Nesse sentido, a prova de que o preço efectivo corresponde ao valor constante do contrato depende, pois, da justificação das condições anormais de mercado em que se realizou a transmissão, de que resultou a fixação de um preço inferior ao valor

patrimonial tributário definitivo do bem imóvel transmitido e da renúncia expressa do requerente e dos respectivos administradores ou gerentes à tutela conferida pelo segredo bancário. Estes requisitos devem ser preenchidos cumulativamente.

16. No procedimento em causa são admissíveis os meios de prova geralmente admitidos no procedimento de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos a que se referem as normas da LGT.
17. A norma do n.º 2 do artigo 129.º do Código do IRC tem carácter meramente exemplificativo, não prejudicando a eventualidade de o sujeito passivo provar, por outros meios, que o preço efectivamente praticado foi inferior ao valor patrimonial tributário.
18. Entre os meios probatórios a utilizar, figuram: o requerimento do reclamante, os elementos resultantes do exercício do direito de acesso à sua informação bancária e à dos seus administradores e gerentes, os cálculos efectuados pelos peritos avaliadores na determinação do valor patrimonial definitivo do bem imóvel transmitido, as propostas de zonamento e os relatórios dos peritos avaliadores que lhe serviram de base (se necessário) e quaisquer outros meios probatórios que se mostrem de interesse.
19. Cabe aos peritos, em debate contraditório, pronunciarem-se sobre os elementos obtidos, para concluir se o preço efectivamente praticado corresponde ou não ao valor constante do contrato.
20. Não é incompatível com a natureza do procedimento a que se refere o artigo 129.º a aplicação do disposto no n.º 6 do artigo 92.º da Lei Geral Tributária. Ou seja, na falta de acordo entre os peritos, o Director de Finanças ou funcionário a quem tiver delegado essa competência resolve, segundo o seu prudente juízo, tendo em conta as posições dos peritos.
21. A autuação única prevista no n.º 15 do artigo 91.º da LGT corresponde à instauração de um único procedimento por cada requerimento apresentado nos termos do n.º 3 do artigo 129.º do Código do IRC, ainda que respeitante a mais de um imóvel ou transmissão.
22. Após a decisão do procedimento no sentido de deferimento total ou parcial ou de indeferimento do pedido, a Direcção de Finanças deve notificá-la quer ao alienante quer ao adquirente.
23. O sujeito passivo adquirente, na posse da decisão referida no número anterior, pode, então, optar pelo procedimento previsto na alínea b) do n.º 3 e no n.º 5, ambos do artigo 58.º-A do Código do IRC.
24. No que toca ao alienante, se a prova não for aceite ou se o for, apenas, parcialmente, é promovida a correspondente correcção da liquidação, que é, neste caso, da competência da Direcção-Geral dos Impostos, para o que deve a competente Direcção de Finanças proceder à emissão de um documento de correcção.
25. O documento de correcção que pode resultar do procedimento do artigo 129.º do Código do IRC reporta-se à aplicação de métodos directos e não de métodos indirectos.
26. A remissão efectuada no n.º 5 do artigo 129.º do Código do IRC para o disposto nos artigos 91.º e 92.º da LGT, com as necessárias adaptações, diz respeito apenas às normas procedimentais – e não materiais – que regulam a aplicação de métodos indirectos.
27. O procedimento referido, bem como o valor que dele resultar provado, só tem consequências no âmbito do IRC, como resulta claramente das especificidades contidas nos artigos 58.º-A e 129.º do Código respectivo, não produzindo quaisquer efeitos em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) ou IMT.
28. Por outro lado, também a impugnação do acto de fixação do valor patrimonial tributário prevista no Código do IMI não tem efeito suspensivo quanto à liquidação do IRC nem suspende o prazo do pedido de produção de prova.
29. Por sua vez, o pedido de abertura do procedimento é condição prévia de impugnação judicial contra a liquidação do IRC relativo à transmissão de imóveis cujo lucro tributável tenha sido objecto de correcção nos termos do artigo 58.º-A do Código do IRC ou, se não houver lugar a liquidação, do lucro tributável previsto no mesmo preceito legal, não havendo lugar a reclamação graciosa.

Com os melhores cumprimentos

O Subdirector – Geral
Manuel Sousa Meireles

3.ª PARTE

**ASPECTOS FISCAIS DO FECHO
DE CONTAS DE 2008**

3.1 - APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DO EXERCÍCIO DE 2008

Por : – ARMINDO DIAS LOURENÇO
ECONOMISTA

QUADRO 07 DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS MODELO 22 DO IRC

O quadro do apuramento do lucro tributável, quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC, tem por finalidade converter o resultado líquido do exercício no lucro tributável.

Ainda que os princípios que balizam a determinação do resultado líquido do exercício sejam, na maioria dos casos, os mesmos que orientam o apuramento do lucro tributável, torna-se, por vezes, necessário proceder a ajustamentos, acrescentando ou deduzindo determinadas importâncias com o objectivo de o fazer coincidir com o lucro tributável.

O lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRC (n.º 1 do art. 17.º)¹

A contabilidade deverá estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade [alínea a), n.º 3 do art. 17.º], o que torna obrigatório, para a generalidade das empresas, a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) (Decreto-Lei 410/89, de 21/11, alterado pelos: D. L. n.º 238/91, de 02/07; D. L. n.º 36/92, de 28/03; D. L. n.º 44/99, de 12/02; D.L. n.º 79/03, de 23/04 e D.L. n.º 35/2005, de 17/02).

Além disso, deverá reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e estar organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes [alínea b), n.º 3 do art. 17.º].

Conhecida a finalidade do quadro 07 (apuramento do lucro tributável) e a definição de lucro tributável iremos de seguida passar ao seu preenchimento.

Antes de entrarmos propriamente no preenchimento do Q 07 iremos referir alguns aspectos que nos parecem mais relevantes, acerca do Q 07 e dos vários anexos da declaração modelo 22.

O quadro 07 será de preencher somente pelas entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, quando sujeitas ao regime geral de determinação do lucro tributável (campo 1 do Q 03.3), bem como pelas entidades não residentes com estabelecimento estável (campo 3 do Q 03.3).

Os restantes sujeitos passivos, após o preenchimento da página do rosto, passam de imediato ao Q 09 – Apuramento da Matéria Colectável.

No caso de entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou entidades não residentes sem estabelecimento estável, apenas serão preenchidos os campos 322 e 346 do Q 09, mencionando-se, caso exista, a matéria colectável.

O quadro 07 não será de preencher no caso de declaração do grupo (arts. 63.º a 65.º).

A declaração periódica de rendimentos de IRC, a apresentar até ao último dia útil do mês de Maio, e a declaração anual de informação contabilística e fiscal, a apresentar até ao final do mês de Junho, devem ser enviadas por transmissão electrónica de dados (internet), conforme previsto na Portaria n.º 1339/2005, de 30/12.

Os valores negativos devem ser sempre indicados com o respectivo sinal.

Mesmo que não existam correcções para efeitos fiscais, deverão ser sempre preenchidos com o valor 0 (zero) os campos 201, 204, 226, 238, 239 e 240. Sendo nulo o lucro tributável, deverá ser preenchido o campo 240 com o valor 0 (zero).

Tratando-se de sujeitos passivos com mais de um regime de tributação de rendimentos, o apuramento do lucro tributável é feito globalmente neste quadro, efectuando-se a respectiva discriminação por regimes de tributação no Q 09, nos campos 301, 312 ou 323, no caso de prejuízos fiscais, ou nos campos 302, 313 ou 324, havendo lucro tributável.

A declaração modelo 22, comporta três anexos: o A, o B e o C. No caso de preenchimento de algum destes anexos deverá ser assinalado o Q 04.5 da página do rosto da declaração.

Com a publicação da nova lei das finanças locais, Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama deixou de incidir sobre a colecta do IRC e passou a ser calculada com base no lucro tributável. Estão sujeitos a derrama os sujeitos passivos residentes que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável. Os municípios podem lançar uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC (n.º 1 do art. 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15/01). Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, podem, também, aplicar uma taxa reduzida de derrama aos sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse 150.000 euros.

O anexo A destina-se a repartir a derrama quando se verificarem cumulativamente, as seguintes condições:

- A matéria colectável no exercício seja superior a 50 000,00 euros; e
- Tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município (n.º 2 do art. 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro)

O conceito de estabelecimento estável encontra-se definido no art. 5.º, que deverá servir de referência, com as devidas adaptações, para este efeito.

O anexo B, por sua vez, destina-se a ser apresentado por todos os sujeitos passivos de IRC, que se encontrem enquadrados no regime simplificado previsto no art. 53.º do CIRC.

O valor apurado neste anexo, no campo 12 do Q 03, deverá ser transportado para o campo 400 do Q 09 da declaração modelo 22, não devendo ser preenchido o Q 07, e não poderá ser inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, que no exercício de 2008 foi de 5.964,00 € (art. 53.º n.º 4)², excepto

¹ Ao indicarmos uma disposição legal sem mencionarmos o diploma a que pertence, deve entender-se que nos estamos a referir ao Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

² A partir de 2006, inclusive, o montante do lucro tributável mínimo voltou, novamente, a estar indexado ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, como decorre da alteração ao n.º 4 do art. 53.º, efectuada pelo n.º 1 do art. 44.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30/12 – Orçamento de 2006.

nas situações referidas nas alíneas *a)*, *b)* e *c)* do n.º 16 do art. 53.º.

Também se deverá ter em conta o preconizado no n.º 3 do art. 47.º, ao preencher o Q 09 da declaração, que da dedução dos prejuízos apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime simplificado, não poderá resultar um lucro tributável inferior ao limite mínimo previsto na parte final do n.º 4 do art. 53.º (5.964,00 €).

Os prejuízos apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciou a aplicação do regime simplificado, mesmo que não sejam susceptíveis de serem deduzidos ao lucro tributável deste exercício, designadamente pelas razões referidas anteriormente, devem ser mencionados, líquidos do montante eventualmente já deduzido, nos campos 401 a 406 do Q 09. Em síntese os valores a inscrever nos campos 400, 409 e 346 não poderão, em princípio, ser inferiores a 5.964,00 € salvaguardadas as situações previstas nas alíneas *a)*, *b)* e *c)* do n.º 16 do art. 53.º.

O Anexo C destina-se à indicação do volume de negócios imputado ao Continente, aos Açores e à Madeira e à determinação da colecta de IRC, em função do volume de negócios e das taxas de IRC, imputados a cada um destes territórios, quando a empresa possuir instalações ou quaisquer formas de representação permanente em mais de um destes espaços fiscais.

A taxa do regime geral do IRC da região autónoma dos Açores, para 2008, é de 17,5%, como decorre do DLR n.º 2/99/A, de 20/01, que prevê uma redução de 30% em todas as taxas nacionais de IRC. Por sua vez, a taxa de IRC para os rendimentos imputáveis à região autónoma da Madeira é de 20%, para 2008, de acordo com DLR n.º 2-A/2008/M, de 16/01. Os sujeitos passivos que auferirem rendimentos imputados às regiões autónomas dos Açores e da Madeira devem preencher os campos 246 e/ou 249 do Q 08.

As declarações a apresentar com carácter de regularidade e com periodicidade anual são duas: destinando-se uma delas especificamente à liquidação do imposto, que se designa por declaração de rendimentos modelo 22 do IRC (arts. 109.º e 112.º), e da qual faz parte o quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável, de cujo preenchimento nos iremos ocupar; e a outra, ao controlo inspectivo e estatístico, designada por declaração anual de informação contabilística e fiscal (arts. 109.º e 113.º). Com a publicação do D.L. n.º 8/2007, de 17/01, foi criada a Informação Empresarial Simplificada (IES), que agrega a declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista na alínea *c)* do n.º 1 do art. 109.º.

Façamos então alguns comentários em relação às correcções a introduzir no quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável da declaração de rendimentos Mod. 22 do IRC.

A metodologia seguida na explicação do preenchimento do Q 07 seguirá de perto a sua estrutura, mas sempre que as correcções positivas ou negativas se encontrem relacionadas serão referidas simultaneamente.

Campo 201 – Resultado Líquido do Exercício

A importância a inscrever neste campo deve coincidir obrigatoriamente com o saldo da conta 88 – Resultado Líquido do Exercício após o apuramento do resultado. A demonstração do Resultado Líquido do Exercício efectua-se na declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), no seu anexo A no

Q 03. O resultado líquido do exercício, inscrito no campo A 0122 do Q 03, deve coincidir com o mencionado neste campo.

Campo 202 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21.º)

Neste campo deverão figurar apenas as variações patrimoniais positivas que não se encontrem reflectidas no resultado líquido do exercício.

As variações patrimoniais positivas que eventualmente poderão figurar neste campo são todas aquelas para além das que se encontram excepcionadas no art. 21.º e que não se encontrem reflectidas no resultado líquido do exercício, designadamente os ganhos resultantes da alienação de quotas e acções próprias efectuadas no exercício, sem prejuízo do disposto no art. 18.º-A do D.L. n.º 442-B/88, de 30/11, os proveitos e ganhos do exercício contabilizados directamente em contas de reservas ou de resultados transitados, a parte dos subsídios ou subvenções não destinados à exploração, que nos termos do art. 22.º, devam ser incluídos no resultado líquido do exercício (através do crédito da conta 7983 – Outros proveitos e ganhos ext. – Em subsídios para investimentos) e, que, por qualquer razão legal, contratual ou outra, o não foram e também as correspondentes a registos na conta de resultados transitados (conta 59) respeitantes a regularizações não frequentes e de grande significado que afectaram directamente os capitais próprios, e que sejam consideradas proveitos ou ganhos para efeitos fiscais. A parte dos subsídios contabilizados na conta 575 – Reservas especiais – Subsídios, que serve de contrapartida aos subsídios que não se destinem a investimentos amortizáveis nem à exploração, nomeadamente os subsídios destinados a incentivar a criação de postos de trabalho e os destinados a incentivar o emprego de deficientes e reformados, e que devam ser incluídos no resultado líquido de acordo com o art. 22.º. Os acréscimos patrimoniais resultantes da obtenção de um bem, em consequência de um sorteio ou obtido a título gratuito, contabilizados na conta 576 – Doações, não reflectidos no resultado líquido do exercício, devem ser acrescidos neste campo.

Considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, que não pode ser inferior ao que resultar da aplicação das regras da determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo (art. 21.º n.º 2).

A variação patrimonial decorrente do facto da aquisição de imóveis ser contabilizada pelo valor patrimonial tributável definitivo, quando este for superior ao valor declarado no contrato [art. 58-A n.º 3 alínea *b)*] é considerada uma mais-valia potencial e como tal abrangida pelo art. 21.º n.º 1 alínea *b)*, não sendo, por isso, de acrescer neste campo, conforme despacho do Director-Geral dos Impostos de 2005/06/03. No despacho também se exige que para as amortizações dos imóveis, na parte correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário e o valor declarado no contrato, sejam consideradas custo para efeitos fiscais, que os imóveis figurem na contabilidade do adquirente, valorizados pelo valor patrimonial tributário definitivo. Assim, desde que o imóvel seja contabilizado pelo valor patrimonial definitivo permite-se que o mesmo valor possa servir como base de cálculo das amortizações e da determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo imóvel [art. 58.º-A n.º 3 alínea *b)*].

Campo 203 - Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art. 24.º)

À semelhança do campo 202 devem ser incluídas neste campo todas as variações patrimoniais negativas, para além das referidas no art. 24.º, que não se encontrem reflectidas no resultado líquido do exercício e que sejam dedutíveis para efeitos fiscais.

As variações patrimoniais mais comuns serão as gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados (n.º 2 do art. 24.º).

Tais gratificações a título de participação nos resultados concorrem para a formação do lucro tributável do exercício a que respeita o resultado em que participam, desde que as respectivas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte (parte final do n.º 2 do art. 24.º).

Contudo, de harmonia com os n.ºs 3 e 4 do art. 24.º as gratificações e outras remunerações do trabalho, atribuídas a membros do órgão de administração a título de participação nos resultados, perdem a natureza de variações patrimoniais negativas e, passam a ser assimiladas, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

- a) – Sejam titulares, de forma directa ou indirecta, de uma participação igual ou superior a 1% do capital da sociedade; e
- b) – As referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam.

Consideram-se participações indirectas as detidas pelo cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, aplicando-se igualmente, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais.

Verificadas as condições anteriores, as importâncias recebidas na parte que ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado, não são dedutíveis ao lucro tributável desse exercício.

Esta parte excedentária é assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos.

No caso das gratificações e outras remunerações do trabalho atribuídas aos trabalhadores e a membros dos órgãos sociais, não abrangidas pelas condições quantitativas referidas anteriormente, que não sejam pagas ou colocadas à disposição até ao fim do exercício seguinte, ao valor do IRC liquidado relativamente ao exercício seguinte adicionar-se-á (no campo 363 do Q 10) o IRC que deixou de ser liquidado, bem como os respectivos juros compensatórios³ (campo 366 do Q 10), de acordo com o n.º 5 do art. 24.º, e ainda a respectiva derrama, se for caso disso, a inscrever no campo 364 do Q 10. No que se refere às gratificações e outras remunerações do trabalho atribuídas a membros do órgão de administração abrangidos pelas limita-

ções quantitativas do n.º 3 do art. 24.º, quando não sejam pagas ou colocadas à disposição até ao fim do exercício seguinte, apenas se deverá adicionar, nos campos e no quadro referidos anteriormente, o IRC, os correspondentes juros compensatórios e a derrama relativos à parte das gratificações que não ultrapasaram o dobro da remuneração mensal, em virtude de só estas terem influenciado negativamente o lucro tributável do exercício anterior. Quanto à parte restante das gratificações nada há a fazer, uma vez que foi assimilada a lucros distribuídos e será tributada em conformidade (parte final do n.º 3 do art. 24.º).

O dobro da remuneração mensal poderá ser determinado do seguinte modo:

2 X Remuneração Anual

12

Remuneração Anual – Inclui os vencimentos, subsídio de férias, 13.º mês e eventuais percentagens e gratificações auferidas no exercício a que respeita o resultado em que participam que, nos termos do contrato ou dos usos, o membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações certas, variáveis ou mistas, que preenchem aqueles requisitos. Inclui designadamente, a parte das gratificações a título de participação nos resultados, tributadas em IRS (categoria A), auferidas no exercício a que respeita o resultado.

Aconselha-se a leitura da Circular 8, de 2000/05/11, da D.S. do IRC.

A parte das gratificações não consideradas como rendimento do trabalho é assimilada, para efeitos fiscais, a lucros distribuídos (Categoria E), donde decorre que ficam sujeitos a retenção na fonte à taxa de 20%⁴, nas condições definidas para este tipo de rendimentos [art. 71.º n.º 3 al. c) do CIRS], e beneficiam, de igual modo, no caso de opção pelo englobamento [art. 71.º n.º 6 al. c) do CIRS], do mecanismo para atenuar a dupla tributação económica, previsto no art. 40.º-A do Código do IRS. De acordo com o artigo referido anteriormente, a parte das gratificações assimilada a lucros distribuídos deverá, no caso de opção pelo englobamento ser considerada em 50% do seu valor e inscrita num dos campos do quadro 4B do Anexo E da declaração modelo 3 – IRS. Deve ser junto documento comprovativo dos rendimentos e do imposto retido, o qual deve conter declaração expressa autorizando a Direcção-Geral dos Impostos a averiguar se existem outros rendimentos da mesma natureza que não foram englobados (art. 22.º n.º 5 e n.ºs 3 e 4 do art. 119.º ambos do CIRS). Se a declaração for entregue via internet, esses documentos devem ser entregues/remetidos ao S.º de Finanças da área do domicílio fiscal.

As gratificações por aplicação de resultados (percentagens ou gratificações a corpos gerentes) deverão ser mencionadas no campo A0803 do quadro 07 do anexo A da declaração anual (IES), e os respectivos beneficiários deverão ser individualmente identificados através do NIF (n.º de identificação fiscal) nos campos A0809 a A0814 do referido quadro 07 do anexo A.

³ A taxa dos juros compensatórios foi de 7% desde 23.02.99 até 30 de Abril de 2003, tendo passado a partir de 01 de Maio para 4% (Portaria n.º 291/2003, de 08/04). O cálculo dos juros compensatórios efectua-se nos termos do art. 35.º da Lei Geral Tributária (LGT).

⁴ Os lucros distribuídos estão sujeitos a retenção na fonte à taxa de 20% a partir de 1 de Janeiro 2006. A retenção tem natureza liberatória, podendo haver opção pelo englobamento. Alteração efectuada pelo Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7/11.

Exemplo: Em assembleia geral realizada em 28 de Março de 2009, foi deliberado distribuir ao sócio-gerente Sr. F uma gratificação de 5.000 euros, pela crescente dinamização que vem imprimindo aos negócios da empresa. O Sr. F detém uma participação minoritária de 2% do capital social, e a sua remuneração mensal, incluindo subsídio de férias e 13.º mês, é de 1.500 euros/mês.

Resolução:

De acordo com o n.º 3 do art. 24.º não concorrem para a formação do lucro tributável as gratificações na parte em que excedam:

$$2 \times 1.500 \times 14 = 3.500 \text{ euros.}$$

12

Assim, apenas os 3.500 euros constituem uma variação patrimonial negativa sendo de incluir neste campo e, consequentemente, são também rendimentos da categoria A⁵ do Sr. F. Os restantes 1.500 euros (= 5.000 – 3.500) são assimilados, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos enquadráveis na categoria E de IRS. Estes rendimentos (1.500 €) estão sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 20% [(art. 71.º n.º 3 alínea c) do CIRS]. No caso de opção pelo englobamento [art. 71.º n.º 6 alínea c) do CIRS], deverá ser mencionado 50% do seu valor ilíquido (750 €) num dos campos do quadro 4B, do Anexo E da declaração modelo 3 – IRS, de harmonia com o art. 40.º-A do CIRS.

Tem sido entendimento da Administração Fiscal que se mantém o enquadramento fiscal das gratificações concedidas aos sócios gerentes com inobservância do previsto n.º 3 do art. 255.º do Código das Sociedades Comerciais. As gratificações atribuídas em virtude da prestação de trabalho aos membros dos órgãos sociais têm enquadramento no n.º 2 do art. 24.º independentemente do seu carácter lícito ou ilícito.

Também serão de incluir neste campo as perdas resultantes da alienação de quotas e acções próprias efectuadas no exercício, sem prejuízo do disposto no art. 18.º-A do D.L. n.º 442-B/88, de 30/11, e do previsto nos n.ºs 5 a 7 do art. 23.º e do n.º 3 do art. 42.º. À semelhança do referido no campo 202, também são de incluir neste campo, as perdas correspondentes a registos na conta de resultados transitados respeitantes a regularizações não frequentes e de grande significado ou outras que afectem directamente os capitais próprios e que sejam consideradas custos ou perdas dedutíveis para efeitos fiscais.

Campo 205 – Matéria colectável/lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art. 6.º)

Regista a matéria colectável imputada por sociedades transparentes (n.º 1 do art. 6.º) e o lucro tributável imputado por Agrupamento Complementar de Empresas (ACE) ou Agrupamento Europeu de Interesse Económico (AEIE) (n.º 2 do art. 6.º).

A razão da distinção entre matéria colectável/lucro tributável reside no facto de se imputar aos sócios das sociedades transparentes o lucro tributável depois de se deduzir os prejuízos de exercícios anteriores (n.º 7 do art. 47.º), o que corresponde à matéria colectável, enquanto que aos membros ACE e dos AEIE

são imputados quer os lucros tributáveis, quer os prejuízos (n.º 2 do art. 6.º).

Quanto ao exercício em que deve efectuar-se a imputação da matéria colectável/lucro tributável aos sócios, entende-se que deverá coincidir com o exercício a que essa matéria colectável/lucro tributável respeite.

A matéria colectável/lucro tributável relativa ao exercício de 2008, deverá ser imputada aos sócios para tributação no exercício de 2008.

Na generalidade dos casos essa imputação faz-se através deste campo quando os sócios são sociedades, em virtude da respectiva contabilidade já se encontrar encerrada na data em que tomam conhecimento da matéria colectável/lucro tributável que lhes foi imputado.

Nos exercícios em que as sociedades transparentes procedam à distribuição de lucros já incluídos neste campo em exercícios anteriores, os sócios (sujeitos a IRC) deverão deduzir, no campo livre 237 do Q 07, os lucros distribuídos, desde que os mesmos se encontrem incluídos no resultado líquido do exercício, designadamente através da conta 78, de forma a evitar a dupla tributação.

Relativamente à imputação temporal dos prejuízos fiscais (ACE e AEIE), procede-se da mesma forma.

Se nos exercícios seguintes, os sócios do ACE ou do AEIE, vierem a proceder à cobertura dos prejuízos, e se esta afectar negativamente o respectivo resultado líquido, deverão acrescer no campo livre 225 do Q 07, o montante dos prejuízos que cobriram, de forma a evitar que o seu lucro tributável seja influenciado negativamente duas vezes (no ano da imputação, e no ano em que foram cobertos).

A imputação da matéria colectável/lucro ou prejuízo do exercício é efectuada aos sócios ou membros nos termos do acto constitutivo ou, na falta de elementos, em partes iguais (n.º 3 do art. 6.º).

Exemplo: A sociedade R, Lda, fabricante de rações para animais faz parte de ACE. Em 2008 foram-lhe distribuídos e pagos lucros do exercício anterior de 1.250 € que foram contabilizados na conta 78 – Proveitos Financeiros.

O ACE que é constituído por 10 membros, que participam em partes iguais. Nesse mesmo ano, obteve um lucro de 20.000 € que lhe foi comunicado depois do encerramento das contas. Indique as correcções a efectuar no Q 07.

Resolução:

- Deduz-se no campo 237 do Q 07 1.250 € (para evitar a dupla tributação – no ano da obtenção do lucro e no ano da distribuição); e
- Acresce-se no campo 205 do Q 07 2.000 €

Os rendimentos auferidos por estas entidades estão sujeitos a retenção, nos casos previstos no art. 88.º.

O n.º 4 do art. 6.º foi alterado pela Lei 109-B/01, de 27/12, alteração que é meramente interpretativa, e que esclarece que só se considera sociedade de profissionais a constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista

5 Os rendimentos da categoria A estão sujeitos a retenção na fonte efectuada de acordo com as Tabelas de Retenção, aprovadas por despacho do Ministro das Finanças.

na lista de actividades a que alude o art. 151.º do CIRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade. Os sócios têm que exercer efectivamente a actividade e os requisitos exigidos têm de se verificar em 31 de Dezembro do ano a que respeita a tributação.

As sociedades unipessoais, desde que satisfaçam o referido anteriormente, são consideradas sociedades profissionais.

As sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal embora não sejam tributadas em IRC, nos termos do art. 12.º, salvo quanto às tributações autónomas, não estão desobrigadas da apresentação da declaração periódica de rendimentos (n.º 8 do art. 109.º) e, conseqüentemente, do Q 07. As sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal estão sujeitas às tributações autónomas previstas no art. 81.º. A responsabilidade do pagamento das tributações autónomas é da própria sociedade ou entidade, que deverá preencher o campo 365 do Q 10 e os campos do Q 11 em conformidade, e pagar o respectivo imposto. Devem também apresentar a declaração anual de Informação Empresarial Simplificada (IES), com o respectivo anexo G, para além de outros a que estejam obrigados.

No anexo G identificam os respectivos sócios ou membros, com evidenciação das percentagens de participação para efeitos de imputação a cada um das eventuais deduções à colecta e retenções na fonte, bem como para imputação da matéria colectável, ou do lucro ou do prejuízo fiscal dos ACE e AEIE.

Campo 227 – Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art. 6.º)

Neste campo deverão figurar os prejuízos fiscais imputados aos respectivos membros por ACE ou AEIE (n.º 2 do art. 6.º), caso não tenham sido contabilizados atempadamente, como já foi referido anteriormente em relação à matéria colectável/lucro tributável.

Exemplo: A sociedade 2T's, Lda., fabricante de produtos alimentares faz parte de ACE. Em 2009, depois do encerramento das contas, foi-lhe comunicado pelo ACE que, em 2008, tinha tido um prejuízo de 8.000 €

O ACE é constituído por 10 membros, que participam em partes iguais. Indique a correcção a efectuar no Q 07.

Resolução:

– Deduz-se no campo 227 do Q 07 800 €

No título deste campo não figuram as sociedades transparentes porque, conforme foi referido no campo 205, os respectivos prejuízos serão deduzidos unicamente aos lucros tributáveis das mesmas sociedades (n.º 7 do art. 47.º).

Campo 206 – Prémios de seguro e contribuições (art. 23.º n.º 4)

Nos termos do n.º 4 do art. 23.º só são aceites como custos fiscais, os prémios de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como as importâncias com seguros e operações do ramo vida, contribuições para fundos de pensões e para quais-

quer regimes complementares de segurança social quando estejam abrangidos pelo art. 40.º do CIRC, ou sejam considerados rendimentos de trabalho dependente nos termos da primeira parte do n.º 3 da alínea *b*) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS (direitos adquiridos e individualizados). Quando não satisfaçam uma destas condições devem ser acrescidos neste campo.

Concretizando, estes encargos só são considerados custos, para efeitos fiscais, desde que se verifique uma das duas situações:

- Sejam considerados rendimentos de trabalho dependente (categoria A); ou
- Sejam considerados realizações de utilidade social⁶ nos termos do art. 40.º.

Não se verificando nenhuma destas condições, devem ser acrescidos neste campo.

Exemplo: A sociedade P, Lda., constituiu, em 2008, PPR's a favor dos seus dois sócios-gerentes, cujos prémios suportados e pagos pela sociedade ascenderam a 2.200 € (1.100 € para cada um).

Estes prémios não estão abrangidos pelo art. 40.º, no entanto, enquadram-se na primeira parte do n.º 3 da alínea *b*) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, sendo considerados rendimentos de trabalho dependente (Categoria A).

Assim, os 2.200 € despendidos com os prémios dos PPR's são, para a sociedade, custos para efeitos fiscais (art. 23.º n.º 4) e para os sócios gerentes rendimentos de trabalho (categoria A), sujeitos a retenção na fonte (arts. 99.º e 98.º do CIRS).

Campo 207 – Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art. 33.º n.º 1)

Deverão ser acrescidas todas as reintegrações e amortizações que não sejam aceites como custos fiscais nos termos do art. 33.º, n.º 1, nomeadamente:

- por respeitarem a elementos do activo não sujeitos a deprecimento;
- por respeitarem a imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento;
- por terem sido utilizadas taxas de amortização superiores às previstas;
- por terem sido praticadas amortizações para além do período máximo de vida útil;
- a parte correspondente à dedução da diferença positiva entre as mais valias e as menos valias que lhe foi imputada nos termos do n.º 6 do art. 44.º do CIRC⁷;
- por respeitarem *a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas*, mas apenas na parte correspondente ao valor de aquisição ou reavaliação excedente a 6.000.000\$00 (29.927,87 euros), bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com eles relacionados, desde que tais bens não sejam afectos à exploração de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária.

⁶ Para serem consideradas realizações de utilidade social terão de verificar, cumulativamente, as condições previstas no n.º 4 do art. 40.º.

⁷ Muito embora a alínea *g*) do n.º 1 do art. 32.º e o n.º 6 do art. 44.º tenham sido revogados pela Lei n.º 30-G/00, de 29/12, o disposto nestas disposições continua a aplicar-se por força do regime transitório instituído pela referida Lei no seu art. 7.º n.º 7.

Em relação às amortizações de viaturas ligeiras de passageiros e mistas de valor de aquisição ou reavaliação superior aos limites referidos e dos edifícios é de notar o seguinte:

– Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas:

O valor a crescer poderá ser determinado através da seguinte fórmula:

$$\text{Valor a crescer} = \frac{(\text{V. aq. ou reav.} - \text{V. limite}) \times A}{\text{V. aq. ou de reav.}}$$

V. aq. ou de Reav – Valor de aquisição ou de reavaliação

Valor limite – 6.000 contos (29.927,87 euros).

A – Amortização efectuada, desde que a taxa de amortização não seja superior à constante da tabela (25% – Dec. Reg. n.º 2/90).

No caso do valor de aquisição ou de reavaliação das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas ser superior a 6.000 contos (29.927,87 euros), não deverá efectuar-se a amortização parcial do valor de aquisição, porque não são aceites amortizações parciais do valor de aquisição (art. 30.º, n.º 1 al. a) do CIRC). Este procedimento levará a Administração Fiscal a acrescentar ao lucro tributável o valor resultante da aplicação da fórmula indicada anteriormente.

A título de exemplo:

Valores indicados pelo contribuinte:

- Valor de aquisição da viatura – 39.903,83 euros
- Taxa indicada no mapa de amortizações – 25%
- Amortização constante do mapa – 7.481,97 euros

Correcções efectuadas pela Adm. Fiscal:

- Taxa efectivamente praticada $7.481,97 \div 39.903,83 = 18,75\%$
- Excesso sobre o valor limite $39.903,83 - 29.927,87 = 9.975,96$
- Amortização não aceite para efeitos fiscais 1.870,49 [$= (39.903,83 - 29.927,87) \times 18,75\%$], tal como resulta da aplicação da fórmula indicada, que espelha melhor a redacção da alínea e) do n.º 1 do art. 33.º do CIRC.

Faz-se notar que a amortização total do valor de aquisição não traz qualquer prejuízo para o contribuinte, porque o valor a crescer neste campo, por força do previsto na alínea e) n.º 1 do art. 33.º, corresponde exactamente à diminuição do resultado líquido do exercício em igual montante, devido ao aumento da amortização.

– Edifícios:

Relativamente aos edifícios de que se desconheça o valor do terreno, o valor a atribuir aos mesmos é fixado em 25% do valor global (n.º 3 do art. 11.º do D. Reg. 2/90), e terá como limite mínimo 25% do respectivo valor patrimonial constante da matriz à data de aquisição (n.ºs 3 e 4 do art. 11.º e art. 23.º alínea d) do D. Reg. 2/90).

– O valor a considerar para efeitos de cálculo das respectivas quotas de amortização não inclui o valor do terreno (n.º 1 do art. 11.º do D. Reg. 2/90), devendo ser devidamente evidenciado na contabilidade e nos mapas de reintegrações e amortizações.

Em conformidade com o [art. 58.º-A n.º 3 alínea b)] e com o despacho do Director Geral dos Impostos de 2005/06/03 exige-

– se que para as amortizações dos imóveis, na parte correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário e o valor declarado no contrato, sejam consideradas custo para efeitos fiscais, que os imóveis figurem na contabilidade do adquirente, valorizados pelo valor patrimonial tributário definitivo. Assim, desde que o imóvel seja contabilizado pelo valor patrimonial definitivo permite-se que o mesmo valor possa servir como base de cálculo das amortizações e da determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao mesmo imóvel.

Neste campo devem também ser acrescentados os valores da parte das amortizações não aceites fiscalmente, de harmonia com a alínea g) n.º 1 do art. 32.º, que corresponde ao produto da mais-valia que está associada ao valor de aquisição pela taxa de amortização do bem a que se encontra associado. (ver comentários sobre os campos 274 e 229 do Q 07 da Mod. 22 do IRC.)

Campo 208 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 34.º, 37.º e 38.º)

Em resultado das alterações ao POC introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17/02, as provisões para depreciação de activos passam a designar-se por “Ajustamentos” e as provisões para riscos e encargos tomaram a designação de “Provisões”. O novo tratamento contabilístico dos ajustamentos/provisões também teve repercussões ao nível dos campos do Q 07, tendo dado origem a dois novos campos: Ao campo 270 – Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 34.º, 35.º e 36.º) e ao campo 272 – Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados.

As alterações introduzidas produzem efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2005 e têm impacto na designação das contas e na respectiva movimentação.

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

Inclui todas as provisões que não tenham enquadramento no art. 34.º, designadamente para:

- 291 – Pensões
- 292 – Impostos
- 294 – Acidentes de trabalho e doenças profissionais
- 295 – Garantias a clientes
- 298 – Outras provisões

Regista também a parte das provisões fiscalmente dedutíveis (art. 34.º), que sejam consideradas excessivas face ao estatuído no art. 34.º – Processos Judiciais em curso, no art. 37.º – Reconstituição de jazigos de petróleo e no art. 38.º – Recuperação paisagística de terrenos.

As provisões que não tenham sido aceites como custos fiscais e que foram acrescentadas neste campo em exercícios anteriores, quando forem utilizadas/repostas em termos fiscais (ver o respectivo mapa), ou em termos contabilísticos objecto de redução/anulação, deverão ser incluídas no campo 228 – redução de provisões tributadas – nos exercícios em que essas reduções tiverem lugar, de forma a evitar que sejam tributadas. Deste modo,

8 Revogado pela Lei n.º 30-G/00, de 29/12. Ver nota anterior.

nem a constituição/reforço é considerada custo fiscal nem a redução/anulação é considerada proveito para efeitos fiscais.

Campo 228 – Redução de provisões tributadas

Neste campo serão deduzidas as reduções/anulações de provisões anteriormente “tributadas” e contabilizadas na conta 796 - *Reduções de provisões* (tributadas), e que estão a afectar positivamente o resultado do exercício.

Se não se procedesse assim, no período em que foram criadas não tinham sido aceites como custos ou perdas fiscais (foram acrescidas – expurgadas – no campo 208) e no período em que eram reduzidas/repostas/utilizadas seriam consideradas proveitos ou ganhos fiscais, o que seria manifestamente injusto e iníquo, daí a sua dedução neste campo.

Campo 270 – Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 34.º, 35.º e 36.º)

Os ajustamentos têm por objecto correcções (negativas) ao valor dos elementos do activo, ou dito de uma forma mais concreta, os ajustamentos têm por objecto o reconhecimento das diferenças entre o custo histórico de aquisição e o preço de mercado do activo, quando este for inferior àquele.

Inclui todos os ajustamentos que não tenham enquadramento no art. 34.º, designadamente para:

- 19 – Aplicações de tesouraria
- 281 – Dívidas de clientes
- 288 – Outras dívidas de terceiros
- 49 – Investimentos financeiros

Recebe também a parte dos ajustamentos fiscalmente dedutíveis descritos no art. 34.º, que excedam os limites legais previstos: no art. 35.º – Créditos de cobrança duvidosa e no art. 36.º – Depreciação de existências.

Os ajustamentos que não tenham sido aceites como custos fiscais e que foram acrescidos neste campo em exercícios anteriores, quando forem utilizados/repostos em termos fiscais (ver o mapa das provisões), ou em termos contabilísticos objecto de redução/anulação, deverão ser incluídos no campo 272 – reversões de ajustamentos de valores activos tributados – nos exercícios em que essas reversões tiverem lugar, de forma a evitar que sejam duplamente tributadas.

Considera-se, administrativamente, actividade normal [art. 34.º n.º 1 a)], para efeitos de constituição de ajustamentos de dívidas a receber que relevam como custos fiscais, a decorrente apenas das operações de natureza comercial relacionadas com a venda de bens e serviços respeitantes à sua actividade, ou seja, operações que envolvam transacções correntes.

Não se considera:

- Os adiantamentos a fornecedores;
- Os créditos relacionados com juros;
- Os créditos decorrentes de vendas de imobilizado.

As provisões/ajustamentos que tenham sido constituídas no exercício para fazer face a créditos de cobrança duvidosa relacionados com as operações referidas anteriormente devem ser acrescidas neste campo.

Campo 272 – Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados

Neste campo incluem-se as reversões de ajustamentos anteriormente “tributados” e contabilizados nas contas: 772 – *Reversões de ajustamentos* (tributados) e 788 – Reversões e outros proveitos e ganhos financeiros, e que estão a afectar positivamente o resultado do exercício.

Se não se procedesse assim, no período em que foram contabilizados não tinham sido aceites como custos ou perdas fiscais (foram acrescidas – expurgadas – no campo 270) e no período em que eram reduzidos/revertidos seriam considerados proveitos ou ganhos fiscais, o que se traduziria em tratar a mesma realidade de forma diferente, daí a sua dedução neste campo.

Campo 209 – Realizações de utilidade social não dedutíveis (art. 40.º)

Neste campo menciona-se a parte dos encargos com realizações de utilidade social não previstas ou fora dos limites do art. 40.º do CIRC.

- 1) São considerados como custos ou perdas do exercício, incluindo as reintegrações ou amortizações e rendas imóveis, os gastos suportados com a manutenção facultativa de creches, lactários, jardins de infância, cantinas, bibliotecas e escolas e outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela D.G.C.I. desde que:
 - feitas em benefício do pessoal da empresa⁹ e seus familiares;
 - tenham carácter geral e não revistam a natureza de remunerações do trabalho dependente, ou
 - revestindo a natureza de rendimento de trabalho, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

Quando estes custos se reportarem à manutenção de creches, lactários e jardins de infância, em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são imputados para efeitos de determinação da base tributável, com uma majoração de 40% de acordo com o n.º 9 do art. 40.º. Assim, haverá que deduzir no campo 236 do Q 07, 40% dos custos referidos anteriormente.

- 2) As importâncias despendidas pela entidade patronal a favor dos trabalhadores da empresa, com seguros de doença e acidentes pessoais, bem como contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência, serão aceites como custos (art. 40.º do CIRC) até ao limite de 15% ou 25% das remunerações, ordenados ou salários, conforme abrangam trabalhadores com ou sem direito a pensões de segurança social, respectivamente, desde que satisfeitas as seguintes condições:
 - Benefícios estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores;
 - Baseados em critérios objectivos e idênticos para todos

⁹ N exercício de 2002 e seguintes incluem os reformados da empresa – alteração introduzida pela Lei n.º 109-B/01, de 27/12.

os trabalhadores, salvo em cumprimento de regulamentação colectiva;

- Os prémios e contribuições não ultrapassem determinados limites de remuneração do trabalhador;
- Os benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência sejam pagos sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia em pelo menos dois terços do seu valor (não aplicável aos seguros de doença, acidentes pessoais ou de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez);
- As condições de fruição dos benefícios acompanhem as regras do regime geral de segurança social; no que se refere à idade de reforma, e aos titulares do direito às correspondentes prestações (embora sempre com respeito por regime especial de segurança social e contratos colectivos de trabalho) (não aplicável aos seguros de doença, acidentes de trabalho ou de vida atrás referidos);
- A gestão e disposição das importâncias despendidas sejam entregues a terceira entidade;
- Não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3 da alínea b) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS.

É aconselhável um estudo atento dos arts. 23.º n.º 4 e 40.º do CIRC, art. 2.º n.º 3 alínea b) n.º 3 do CIRS e art. 18.º do EBF.

Campo 210 – Donativos não previstos ou além dos limites legais (art. 62.º do EBF)

O Estatuto do Mecenato aprovado pelo D/L n.º 74/99, de 16/03, com as alterações posteriores, foi revogado pelo art. 87.º da Lei n.º 53.º-A/2006, de 29/12, (Orçamento de 2007). A mesma lei introduziu, através do n.º 3 do art. 83.º, no Estatuto de Benefícios Fiscais o Capítulo X – Benefícios Relativos ao Mecenato, que passa a regular de forma integrada os donativos efectuados ao abrigo dos vários tipos de mecenato, e que mais não são do que benefícios fiscais, justificando-se plenamente a sua inclusão no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Os incentivos fiscais introduzidos pela Lei n.º 53.º-A/2006, de 29/12, (Orçamento de 2007), apenas produzem efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2007.

Apenas têm relevância, para efeitos fiscais, os donativos em dinheiro ou espécie concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional (art. 61.º do E.B.F.).

As entidades beneficiárias dos benefícios são obrigadas (art. 66.º do E.B.F.):

- a) – Emitir documento comprovativo dos montantes recebidos, com indicação do seu enquadramento¹⁰ e com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas;
- b) – Possuir registo actualizado das entidades mecenas, do qual constem, nome, nif, data e valor do donativo;
- c) – Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do

mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração modelo oficial (modelo 25), referente aos donativos recebidos.

O documento a emitir deve conter:

- a) – A qualidade jurídica da entidade beneficiária;
- b) – O normativo legal onde se enquadra;
- c) – O montante do donativo em dinheiro;
- d) – A identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.

Os donativos em dinheiro de valor superior a 200 € devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.

No caso de donativos em espécie, o valor a considerar para efeitos de cálculo da dedução ao lucro tributável (n.º 11 do art. 62.º do E.B.F.) é o valor fiscal que os bens tiverem deduzido das reintegrações ou provisões efectivamente praticadas e aceites como custo fiscal. A majoração destes donativos não é declarada no Q 04 do anexo F da declaração anual, mas no Q 05 do mesmo anexo. Em virtude de se tratar de uma dedução ao lucro tributável também não é mencionada no Q 07, mas no Q 09 no campo 301- Benefícios Fiscais.

Não são sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas a título gratuito pelas entidades a quem sejam concedidos donativos, em benefício directo das entidades que os atribuam quando o respectivo valor não ultrapassar, no seu conjunto, 5% do montante recebido (art. 64.º do EBF.).

São considerados custos ou perdas do exercício na sua totalidade, não estão sujeitos a limites, os donativos concedidos às seguintes entidades (art. 62.º n.º 1 do E.B.F.):

- a) – Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos;
- b) – Associações de municípios e de freguesias;
- c) – Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;
- d) – Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prosigam fins de natureza social e cultural, que satisfaçam as condições do n.º 9 do art. anteriormente referido.

Os donativos concedidos a estas entidades são considerados custos em valor correspondente: a 140% quando destinados à prossecução de fins sociais; a 120% se destinados a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional, majorados de mais 10% (130%) quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem os objectivos a prosseguir e os montantes a atribuir pelos mecenas; a 130% os donativos em material informático, acrescidos de 10% (140%) quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais.

No que se refere a limites quantitativos são privilegiados os donativos atribuídos ao Estado e outras entidades públicas (n.º 1 do art. 62.º do EBF.), uma vez que não estão sujeitos a qualquer limite, enquanto os concedidos por outras entidades se de natureza social e para sociedade de informação estão sujeitos ao limite de 8/1.000 e os restantes donativos ao limite de 6/1.000 do volume de vendas ou dos serviços prestados.

10 As instruções de preenchimento do Q 05 – Relação das entidades doadoras e dos donativos – da declaração modelo 25 poderão constituir uma boa ajuda para enquadrar os donativos.

Os donativos de natureza social (mecenato social) apenas são considerados custos até ao limite de 8/1.000 do volume de vendas ou dos serviços prestados e desde que atribuídos às seguintes entidades (n.º 3 do art. 62.º do EBF):

- Instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas legalmente equiparadas;
- Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de carácter social;
- Centros de cultura e desporto organizados pelo INATEL, desde que destinados a actividades de natureza social.
- Organizações não governamentais cujo objecto se destine à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género;
- Organizações não governamentais para o desenvolvimento;
- Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carenciadas de ajuda humanitária resultantes de situações de calamidade, reconhecidas pelo Estado Português.

Estes donativos são levados a custos em valor correspondente a 130% do respectivo total ou a 140% no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas [mecenato social (apoio especial) n.º 4 do art. 62.º do EBF]:

- Apoio à infância ou à terceira idade;
- Apoio e tratamento a toxicodependentes ou doentes com sida, cancro ou diabéticos;
- Promoção de iniciativas destinadas à criação de oportunidades de trabalho, reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situação de exclusão ou risco de exclusão social.

Beneficiam de um acréscimo suplementar de 20%, ou seja são considerados custos ou perdas do exercício em valor correspondente a 150%, com o limite de 8/1000 do volume de negócios, quando se destinarem a custear as seguintes medidas (mecenato familiar n.ºs 3 e 5 do art. 62.º do EBF):

- Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;
- Apoio a meios de informação, de aconselhamento, encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou económica difícil;
- Apoio, acolhimento, ajuda humana e social a mães solteiras;
- Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;
- Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação socioeconómica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança; e
- Apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional.

São, ainda, considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 6/1.000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, desde que atribuídos, entre outras, às seguintes entidades (mecenato cultural/ambiental/desportivo/educacional n.º 6 do art. 62.º do EBF):

- a) – Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades, de investigação, excepto

as de natureza científica, de cultura, de defesa do património histórico-cultural e do ambiente, e bem assim outras entidades sem fins lucrativos que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música e da produção cinematográfica, audiovisual e literária.

- b) – Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;
- c) – Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);
- d) – Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva;
- e) – Associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática desportivas;
- f) – Centros de cultura e desporto organizados pelo INATEL, com excepção dos de natureza social;
- g) – Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas e jardins de infância legalmente reconhecidos pelo Ministério da Educação;
- h) – Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais;
- i) – Organismos públicos de produção artística responsáveis pela promoção de projectos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado.

Estes donativos são considerados como custos, para efeitos fiscais, em valor correspondente a 120% do respectivo total ou a 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais, celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos mecenas ou, ainda, em 140% quando atribuídos às creches, lactários e jardins de infância previstos na alínea g) e para entidades referidas na alínea i).

As entidades mencionadas nas alíneas a), e) e g) anteriormente referidas (n.º 10 do art. 62.º do EBF) devem obter junto do ministro da respectiva tutela, previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento e do respectivo interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas.

O Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 08/07), regula os incentivos fiscais e não fiscais a usufruir pelas pessoas singulares e colectivas que concedam a outras donativos destinados exclusivamente à realização de actividades de natureza científica ou à promoção de condições que permitam a sua realização. São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 130%; se forem concedidos ao abrigo de contratos plurianuais serão levados a custos em valor correspondente a 140% do seu valor.

No que se refere ao preenchimento do campo 210 do Q 07 da declaração modelo 22, deverá incluir todos os donativos que não sejam considerados dedutíveis para efeitos fiscais, por não satisfazerem as condições referidas anteriormente, quer se relacionem com o seu reconhecimento, quer com a sua natureza, quer com a sua formalização documental, quer ainda com o seu montante.

Como o valor dos donativos já foi incluído nos custos do exercício aquando da sua contabilização, o montante corres-

pondente às majorações de 20%, 30%, 40% ou 50% (dependendo da entidade a quem é concedido, o fim a que se destina, e se foram atribuídos no âmbito de contratos plurianuais), é considerado no anexo F – “Benefícios fiscais” da declaração anual, no campo F123 do Q 04. Este benefício e os demais inscritos nos vários campos do Q 04 do anexo F são depois, através da sua soma, – a inscrever no campo F125 do Q 04 do referido anexo, – mencionados no campo 234 do Q 07 para serem deduzidos ao lucro tributável do exercício.

Os donativos concedidos ao abrigo do Estatuto dos Benefícios Fiscais e do Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004) deverão, também, ser mencionados, com a respectiva majoração, após a codificação que consta das instruções de preenchimento, no Q 07 do anexo F.

São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 1/1000 do volume de negócios as importâncias atribuídas pelos associados aos respectivos organismos associativos a que pertencam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários.

A parte destes donativos que exceda este limite deverá ser acrescida neste campo (210).

A dedução dos donativos e das importâncias atribuídas a organismos associativos, nos termos dos n.ºs 3 a 8 do art. 62.º e do art. 64.º, do EBF, não podem ultrapassar na sua globalidade 8/1000 do volume de negócios realizados pela empresa.

Exemplo I: Admita que, em 2008, a sociedade A, Lda., cujo volume de negócios foi de 250.000 euros, atribuiu vários donativos que somaram 2.500 euros, a diversas instituições particulares de solidariedade social de apoio à infância e à terceira idade [mecenato social (apoio especial) n.ºs 3 e 4 do art. 62.º do EBF].

Pede-se: Os montantes bem como os campos do Q 07 da declaração mod. 22 e dos Q.s 04 e 07 do anexo F – Benefícios fiscais onde deverão ser inscritas as correcções respeitantes aos donativos efectuados.

Resolução. Nos termos do n.º 3 do art. 62.º do EBF o limite dos donativos que pode ser aceite fiscalmente é de 2.000 euros (= 250.000 X 8/1.000). Como foram concedidos 2.500 euros, a diferença 500 euros (= 2.500 – 2.000) deverá ser acrescida no campo 210 do Q 07. Estes donativos, na parte em que não excedem o limite de 8/1.000 do volume de negócios, são considerados custos em valor correspondente a 140%, (n.º 4 do art. 62.º do EBF).

A majoração de 40%, ou seja 800 euros (= 2.000 x 40%) será deduzida no campo 234 do Q 07 e mencionada no Anexo F – Benefícios Fiscais da declaração anual no campo F 123 do Q 04 e no seu Q 07 será mencionado nos campos F 432 e F 433, respectivamente, 11 e a parte do donativo considerado custo fiscal acrescido da majoração 2.800 euros (= 2.000 + 800).

Exemplo II: A sociedade B, Lda, cujo volume de negócios foi de 200.000 euros, concedeu um donativo à sua Associação empresarial, para a remodelação da sua sala de conferências, no montante de 300€(mecenato a organismos associativos n.º 8 do art. 62.º do EBF).

Resolução: Como o donativo excede 1/1.000 do volume de negócios, teremos que acrescer neste campo (210) 100 €(=300 –

(200.000 X 1/1.000)]. Neste caso apenas se mencionava no Anexo F – Benefícios Fiscais da declaração anual no seu Q 07 nos campos F 432 e F 433, respectivamente, 15 e a parte do donativo considerado custo fiscal 200 euros (=300 – 100).

(Ver as Circulares n.º 12/2002, de 19/04; n.º 13/2003, de 27/09; e a n.º 2/2004, de 20/01, todas da DS IRC).

Nota: Atendendo a que, nos termos dos n.º 12 do art. 62.º do EBF, a dedução dos donativos referidos nos n.ºs 3 a 8 do art. 62.º e no art. 64.º do EBF, não podem ultrapassar na sua globalidade 8/1000 do volume de negócios realizados pela empresa, esta deverá acrescer em primeiro lugar, as importâncias atribuídas a organismos associativos, que não beneficiam de qualquer majoração, seguindo-se os donativos que beneficiam de menor majoração até à concorrência do limite de 8/1000.

Campo 211 – IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art. 42.º, n.º 1, alíneas a)]

A contabilização dos impostos sobre lucros, a partir de 1 de Janeiro de 2002, passou, por força da DC n.º 28 – Impostos sobre o rendimento, a ser diferente consoante se trate de uma pequena empresa ou de uma grande empresa. As entidades que são obrigadas a apresentar as demonstrações financeiras analíticas, ou seja, as que à data do encerramento de contas tenham ultrapassado dois dos três limites referidos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais (total do balanço 1.500.000€ total de vendas e outros proveitos 3.000.000€ e 50 trabalhadores em média no exercício) terão de apurar o imposto sobre os lucros usando o método do passivo, baseado no balanço – Impostos diferidos. As pequenas empresas que apenas são obrigadas a apresentar as demonstrações financeiras sintéticas poderão continuar a calcular o imposto sobre os lucros pelo método do imposto a pagar – óptica de caixa. O imposto sobre o rendimento determinado pelo método do imposto a pagar poderá ser estimado com base na seguinte fórmula:

Estimativa de IRC = Colecta do IRC – Deduções à colecta por crédito de imposto e benefícios fiscais + IRC de exercícios anteriores + Derrama + Tributações autónomas + Juros compensatórios + Resultado da liquidação (art. 86.º).

Cálculo da estimativa¹¹ = Campo 351 – (Campo 352 + Campo 353 + Campo 354 + Campo 355) + Campo 363 + Campo 364 + Campo 365 + Campo 366 + Campo 371).

e será contabilizado na conta 86.1 – Imposto corrente, enquanto as variações por activos e passivos por impostos diferidos serão contabilizados na conta 86.2 – Imposto diferido. O imposto sobre os lucros, independentemente do método utilizado na sua determinação e contabilização, não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável [art. 42.º n.º 1 al. a)], pelo que deverá ser expurgado do resultado líquido do exercício.

Neste campo acresce-se o saldo da subconta 86.1 – Imposto corrente, tendo em conta que o IRC não é considerado custo fiscal.

Na subconta 86.1 – Imposto corrente regista-se a débito o imposto sobre o rendimento apurado pelo método do imposto

11 Todos os campos pertencem ao quadro 10 – Cálculo do imposto.

a pagar, que consiste em aplicar a taxa de tributação em vigor à matéria tributável, de acordo com as normas fiscais.

Quando a estimativa para impostos sobre lucros não for efectuada no ano anterior, ou se mostrar insuficiente para fazer face aos impostos (IRC, derrama e tributações autónomas) efectivamente pagos no exercício, a diferença (saldo da conta 6981 – Insuficiência da estimativa para impostos) também deverá ser acrescida neste campo; se a estimativa se mostrar excessiva, a diferença (saldo da conta 7981 – Excesso da estimativa para impostos) deverá ser deduzida no campo 231.

Regista o IRC, a respectiva derrama e tributações autónomas (art. 81.º), pagos ou estimados, desde que se encontrem a afectar negativamente o resultado líquido do exercício. O montante a mencionar neste campo encontra-se reflectido (incluído) no campo A0120 do Q 03 do Anexo A da declaração anual.

Campo 231 – Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos

Engloba os encargos (impostos) que não foram considerados custos fiscais no exercício da sua contabilização, uma vez que foram acrescidos no campo 211 deste quadro no período da sua contabilização, o que equivale a afirmar que foram “tributados”, ou melhor, que não foram considerados para efeitos fiscais.

Assim, no exercício da contabilização da restituição ou da rectificação da estimativa (por excesso), desde que estejam a afectar o resultado líquido do exercício, deverão ser deduzidos para evitar a sua tributação.

A restituição de impostos não dedutíveis (por ex.: IRC, derrama, tributações autónomas) e/ou o excesso da estimativa para impostos vão afectar positivamente o resultado líquido do exercício, através do crédito das contas 791 – *Restituição de impostos* e 7981 – *Excesso da estimativa para impostos*, daí a necessidade de expurgá-los do resultado, o que é conseguido deduzindo-os neste campo.

Campo 271 – Impostos diferidos

Neste campo acresce-se o saldo devedor da subconta 86.2 – Impostos diferidos, uma vez que o mesmo está a afectar negativamente o resultado líquido do exercício e não é considerado dedutível para efeitos fiscais.

Na subconta 86.2 – Impostos diferidos registam-se os custos e os proveitos provenientes dos efeitos fiscais originados pelas diferenças temporais (entre o resultado contabilístico antes de imposto e o resultado fiscal) originados ou revertidos no exercício.

Campo 273 – Impostos diferidos

Quando o saldo da subconta 86.2 – Impostos diferidos for credor deduz-se neste campo, em virtude de estar a influenciar de forma positiva o resultado líquido do exercício saldo da conta – 88.

A soma algébrica dos valores inscritos nos campos 211, 271 e 273 deverá ser igual ao saldo da conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício, e deverá coincidir com o valor inscrito no campo A0120 do Q 03 do anexo A da declaração anual (IES).

Campo 212 – Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art. 42.º, n.º 1, alínea d)]

Inclui todas as penalidades aplicadas à empresa, excepto as que tenham origem contratual. Inclui também as custas dos processos, honorários de advogados e ainda outras despesas efectuadas pela empresa, quando a sua pretensão não obtiver vencimento, em consequência de infracções de natureza fiscal, de trânsito, ou outra, excepto as de origem contratual.

No que se refere aos juros de mora foi entendimento da Administração Fiscal que os mesmos eram dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável. Porém, um acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2000/05/03, proferido no processo n.º 24.627, publicado no Boletim da DGCI – Ciência e Técnica Fiscal, veio pôr em causa este entendimento pronunciando-se claramente contra a consideração dos juros de mora como custos fiscais. A partir dessa data a Administração Fiscal alterou a sua posição quanto ao seu enquadramento, não os aceitando como custos fiscais.

Campo 213 – Indemnizações por eventos seguráveis [art. 42.º, n.º 1, alínea e)]

Compreende as indemnizações pagas a terceiros resultantes de eventos cujo risco seja segurável e que não se encontrem seguros, pelo que se o risco for susceptível de ser objecto de contrato de seguro não podem ser consideradas custos ou perdas do exercício.

Não inclui as indemnizações pagas a terceiros de natureza contratual, que são consideradas custos fiscais. Também não inclui os encargos suportados com reparações em bens da empresa, independentemente do risco ser ou não ser segurável, que são custos para efeitos fiscais.

No caso de custos obrigatoriamente suportados pela empresa pelo facto de o valor da franquia estabelecida no contrato de seguro ser superior à indemnização, são os mesmos considerados para efeitos fiscais, nos termos do art. 23.º.

Quando a empresa opte por suportar encargos ou por pagar indemnizações por sinistros cujo risco se encontre coberto pelo seguro, para evitar agravamentos futuros dos prémios dos seguros, os valores despendidos, desde que sejam, efectivamente, inferiores aos agravamentos dos prémios são considerados custos fiscais (art. 23.º).

Campo 277 – Encargos não devidamente documentados [art. 42.º, n.º 1, alínea g)]

Os encargos não devidamente documentados que estejam a afectar o resultado líquido do exercício devem ser acrescidos neste campo.

Entendemos que as despesas não devidamente documentadas, em que o documento não se encontre formalizado de forma conveniente, desde que permita identificar claramente o beneficiário (nome, nif e sede/domicílio) e a natureza da operação subjacente não estão sujeitas a tributação autónoma, devendo, porém, ser acrescidas neste campo.

As importâncias não dedutíveis nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 42.º, constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou

inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do art. 8, devem ser incluídos no campo 258.

Campo 214 – Despesas não documentadas (art. 23.º)

O montante das despesas não documentadas (saldo da conta 653 – Despesas confidenciais do POC) deverá ser acrescido neste campo atendendo à redacção do n.º 1 do art. 81.º.

Sobre as despesas não documentadas acrescidas neste campo, incide uma tributação autónoma de 50%. Sobre a tributação autónoma não incide derrama.

No caso de as entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal terem efectuado despesas não documentadas ou outras despesas sujeitas a tributação autónoma, deverão também preencher o campo 365 do Q 10, competindo àquelas entidades o pagamento do imposto. O art. 12.º do CIRC foi alterado nesse sentido pela Lei n.º 109-B/01, 27/12.

No campo 365 do Q 10 (Tributações Autónomas) deverá também ser incluído o IRC¹², à taxa de 10%, respeitante às despesas de representação e aos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas nos termos da alínea *a*), ou de apenas à taxa de 5% se as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas verificarem as condições da alínea *b*), ambas do n.º 3 do art. 81.º. Não estão sujeitas a tributação autónoma os veículos movidos exclusivamente a electricidade. O valor das despesas de representação deverá, também, ser inscrito no campo 414 do Q 11, por sua vez os encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas referidas no n.º 3 do art. 81.º devem ser mencionados no campo 412 do Q 11.

Os encargos dedutíveis com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a 40.000€ serão tributados autonomamente à taxa de 20%, quando suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais nos 2 exercícios anteriores. Os encargos dedutíveis com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas a que se refere o n.º 4 do art. 81.º devem ser declarados no campo 413 do Q 11.

Refira-se que a atribuição de cheques auto, tickets-restaurant, cartões de crédito, etc., que não permitam identificar devidamente os respectivos beneficiários implica que os inerentes custos, não serão de enquadrar no art. 23.º e serão objecto de tributação autónoma à taxa de 50% (campo 365 do Q 10). Aconselha-se também a leitura do art. 126.º do CIRS, designadamente os seus n.ºs 3, 4 e 5. O montante dos vales de refeição adquiridos no exercício deverá ser mencionado no campo AO673 do Q 063 do Anexo A da IES/DA.

Campo 215 – Menos-Valias contabilísticas

e

Campo 230 – Menos-Valias fiscais (art. 43.º)

Nos termos da alínea *i*) do art. 23.º e dos arts. 43.º e 44.º só são consideradas custos fiscais as menos-valias fiscais realizadas.

Devido a esse facto, há necessidade de expurgar o resultado líquido do exercício das menos-valias contabilísticas, o que se consegue acrescentando-as no campo 215, uma vez que estão a influenciar negativamente o resultado.

Por sua vez, há que deduzir ao resultado líquido do exercício as menos-valias fiscais no campo 230, em virtude de não estarem reflectidas no resultado líquido do exercício.

Foi assim até 2002, a partir de 2003, inclusive, a Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, veio alterar o enquadramento fiscal das menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes de capital quando se verificam as condições previstas nos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 23.º introduzidos pela referida lei. Assim, nos termos do n.º 5 do art. 23.º, não são aceites como custos ou perdas do exercício (inclui as menos-valias fiscais) os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, quando detidas por um período inferior a 3 anos e desde que tenham sido adquiridas a:

- Entidades com as quais existam relações especiais (n.º 4 do art. 58.º);
- Entidades residentes em território sujeitas a um regime de tributação claramente mais favorável (constante da lista aprovada pelo Ministério das Finanças¹³); e
- Entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

Não são igualmente aceites como custos ou perdas fiscais, nos termos do n.º 6 e 7 do art. 23.º, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital:

- Sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação¹⁴ de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes custos ou perdas e tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão;
- A entidades com as quais existam relações especiais (n.º 4 do art. 58.º); ou a entidades residentes em país, território ou região com regime fiscal mais favorável; ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

Assim, a partir de 2003, inclusive, não são aceites como custos ou perdas fiscais (inclui as menos-valias) os suportados mediante a transmissão de partes de capital abrangidos pelos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 23.º, devendo a generalidade destes custos ou perdas ser acrescentados no campo 259 – Custos ou perdas suportados com a transmissão onerosa de partes de capital [n.ºs 5, 6 e 7 art. 23.º] –, não sendo, contudo, deduzidas no campo 230 as respectivas menos-valias fiscais, atendendo a que não são aceites para efeitos fiscais.

Além disso, foi introduzido também pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, e posteriormente alterado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30/12, o n.º 3 do art. 42.º o qual preconiza, com carácter de generalidade, que a diferença negativa entre as mais-valias e menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de par-

12 Devido à alteração introduzida ao n.º 3 do art. 81.º pela Lei n.º 64/2008, de 05/12, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação são tributados autonomamente à taxa de 10%, e os relacionados com viaturas ligeiras ou mistas passam a ser tributados autonomamente às taxas de 10% ou 5% consoante se enquadrem, respectivamente, na alínea *a*) ou *b*) do n.º 3 do art. 81.º.

13 Portaria n.º 150/2004, de 13/02 – Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação claramente mais favoráveis.

14 A redacção do n.º 6 do art. 23.º foi ligeiramente alterada pela Lei n.º 107-B/2003, de 30/12. A partir de 01/01/2004 a redacção é a seguinte: ... sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes custos ou perdas e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

tes de capital, incluindo a sua remissão e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor (art. 42.º n.º 3). Esta diferença não inclui as menos-valias fiscais enquadráveis nos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 23.º.

A determinação das menos-valias, quer contabilísticas quer fiscais, é efectuada no mapa Modelo 31, que deverá integrar o dossiê fiscal.

É de referir que a uma mais-valia contabilística poderá, eventualmente, corresponder uma menos-valia fiscal, devido à aplicação do coeficiente de desvalorização da moeda ao valor de aquisição deduzido das amortizações praticadas (arts. 43.º e 44.º do CIRC) o que, conseqüentemente, acarretará em simultâneo duas correcções com o mesmo sentido no Q 07, a dedução da mais-valia contabilística e a dedução da menos valia fiscal.

Campo 216 – Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art. 43.º)

Campo 274 – Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art. 45.º)

Campo 275 – Acréscimos por não reinvestimento (art. 45.º, n.º 6.º)

Campo 276 – Mais-valias fiscais – regime transitório [art. 7.º, n.º 7, alínea b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art. 32.º, n.º 8 da lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro]¹⁵

e

Campo 229 – Mais-valias contabilísticas

À semelhança do referido para os campos 215 e 230, só são considerados ganhos fiscais as mais-valias fiscais realizadas [alínea f) do n.º 1 do art. 20], pelo que se deduzem as mais-valias contabilísticas no campo 229 e se deveriam acrescer as mais-valias fiscais.

No entanto, face ao disposto actualmente no art. 45.º do CIRC, não concorre para o lucro tributável do exercício a que respeitar, metade da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas desde que os valores de realização sejam reinvestidos nas condições previstas no referido art. 45.º.

Deste modo, só são de acrescer no campo 216 a diferença positiva entre as mais-valias e menos-valias fiscais cujos valores de realização não haja intenção de reinvestir nas condições previstas no artigo referido anteriormente.

No caso do sujeito passivo pretender reinvestir os valores de realização, deverá, desde logo, acrescer metade da diferença positiva entre as mais-valias fiscais e as menos-valias fiscais

no campo 274 do quadro 07, mas, em contrapartida, deverá obrigatoriamente preencher o quadro que tem por objectivo controlar o cumprimento das condições temporais do reinvestimento (art. 45.º, n.º 1, 2, 4 e n.º 5, do CIRC), que figura na declaração anual (IES) (anexo A – Q 09).

A determinação das mais-valias contabilísticas e fiscais é efectuada no mapa Modelo 31.

A menção da intenção de efectuar o reinvestimento, ou de só reinvestir parte, ou que não pretende reinvestir o valor de realização, deve ser declarada no verso do mapa Modelo 31, datado e assinado pelo representante legal da empresa e integrado no dossiê fiscal.

Exemplo:

Em 2008 empresa XA, Lda., alienou uma máquina por 250.000 euros, que tinha adquirido em 2003 por 300.000 euros. A taxa de amortização utilizada foi de 10%. A máquina entrou em funcionamento no ano de aquisição e a taxa é a que se deduz da tabela anexa ao D.R. 2/90, de 12/01. A empresa adquiriu uma outra máquina em 2008 por 180.000 euros e manifestou a intenção de reinvestir o restante valor de realização.

Resolução:

$$\text{Mais-valia contabilística}^{16} = V_r - (V_a - A_m) \\ = 250.000 - (300.000 - 150.000) = 100.000$$

V_r - Valor realização

V_a - Valor aquisição

A_m - Amort. Acumuladas/ $V_a = 5 \times 10\% \times 300.000 = 150.000$

Coef. - Coeficiente de desvalorização da moeda = 1,10.

Port. 362/08, de 13/05, a aplicar em 2008

$$\text{Mais-valia fiscal} = V_r - (V_a - A_m) \times \text{Coef} \\ = 250.000 - (300.000 - 150.000) \times 1,10 = 85.000$$

Como a empresa manifestou a intenção de reinvestir o restante valor de realização ainda não reinvestido, apenas concorre para o lucro tributável do ano de realização (2008) metade da mais-valia fiscal 42.500 euros (= 85.000 X 1/2).

Assim abate no Q 07 no campo 229 a mais-valia contabilística no montante de 100.000 euros e acresce no campo 274 do Q 07 metade da mais-valia fiscal 42.500 euros.

No Quadro 09 do Anexo A da declaração anual (IES) deverão ser inscritos no campo A0901 250.000,00 euros; no campo A0903 – Ano N 2008; Campo A0905 180.000,00 euros; e no campo A0907 85.000,00 euros.

Admita, agora, que no exemplo anterior o sujeito passivo manifestava expressamente a intenção de apenas reinvestir os 180.000 € já reinvestidos.

Neste caso, haveria que calcular a parte da mais-valia que corresponde ao valor reinvestido, que é de 61.200 € (= 85.000 X 180.000/250.000).

Assim, menciona-se no Q 07, no campo 229, a mais-valia contabilística no valo de 100.000 € à semelhança do exemplo

15 Ver circular n.º 7/2002, de 02/04, da DSIRC. As correcções a mencionar neste campo reportam-se às diferenças positivas entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 2001/01/01 e cujos valores de realização foram reinvestidos em bens do activo imobilizado não amortizáveis (ex. terrenos...). Ver, em especial, os exemplos 2, 3 e 5 da circular.

16 Se o bem tivesse sido reavaliado – a mais ou menos-valia contabilística determinava-se com base na seguinte fórmula: $Mvc/mvc = V_r - (V_a/reav - A_{mc})$. As mais ou menos-valias fiscais seriam determinadas do seguinte modo: $Mvf/mvf = V_r - (V_a - A_m) \times \text{coef}$. Em que $V_a/reav$ – Valor de aquisição reavaliado; A_{mc} – amortizações contabilizadas; A_m – amortizações acumuladas calculadas em função do custo de aquisição (não reavaliado), diferem das A_{mc} em virtude de naquelas a taxa de amortização incidir sobre o $V_a/reav$. Se ao valor de aquisição estiver associado uma mais-valia (art. 44.º n.º 6 redacção da Lei 52-C/96) a mais ou menos-valia determina-se da seguinte forma: $Mvf/mvf = V_r - [(V_a - Mvfa) - A_{qm}] \times \text{Coef}$. Em que $Mvfa$ – mais-valia fiscal associada ao V_a . A_{qm} – Amortizações acumuladas que se consideraram para efeitos fiscais, e que resultam de ao V_a se ter deduzido a $Mvfa$, para efeitos da determinação das amortizações fiscais, ou seja: $A_{qm} = (V_a - Mvfa) \times \text{Taxa de amort. X n.º de anos}$. Se se considerasse as amortizações sobre o V_a , a parte da $Mvfa$ associada ao V_a já tributada iria ser considerada novamente na mais-valia obtida, o que implicaria a sua tributação em duplicado.

anterior, e menciona-se no campo 216, 23.800 € (= 85.000 – 61.200) e no campo 274 30.600 € (= 61.200 X 50%).

No Quadro 09 do Anexo A da declaração anual (IES) deverão ser inscritos no campo A0901 180.000,00 euros; no campo A0903 – Ano N 2008; Campo A0905 180.000,00 euros; e no campo A0907 61.200 euros.

Considere, por último, que a empresa XA, Lda., em 2 006 tinha alienado uma máquina por 100.000 € tendo apurado uma mais-valia fiscal de 41.000 € e manifestado a intenção de reinvestir o valor de realização. No entanto, apenas reinvestiu em 2006 25.000 € e em 2008 55.000 €

A ser assim, no Q 07 da declaração do exercício de 2008 teria que crescer no campo 275 50% da mais-valia correspondente ao valor não reinvestido 20.000 (os restantes 50% foram acrescidos em 2006) majorados de 15% (n.º 6 do art. 45.º).

A mais-valia correspondente ao valor não reinvestido é de 8.200 [= 41.000 X (20.000/100.000)]

Como 50% da mais-valia (4.100 €) foi acrescida em 2006 (n.º 1 do art. 45.º). Os restantes 50%, majorados de 15% (n.º 6 do art. 45.º), deverão ser acrescidos no campo 275 do Q 07 da declaração de 2008:

$$4.715 (= 4.100 + 4.100 \times 15\%).$$

O valor a mencionar no campo 275 também poderá ser determinado da seguinte forma:

$$[(8.200 + 16.400)^{17} - 20.500] \times 1,15\% = 4.715 \text{ €}$$

Assim, o valor a mencionar no campo 275 do Q 07 é igual à diferença entre o valor que devia ter sido acrescido no Q 07 no ano da realização 2006 (8.200 + 16.400), caso se tivesse declarado expressamente que se pretendia reinvestir o montante que efectivamente foi reinvestido 80.000 = (25.000 + 55.000) e o valor que efectivamente foi acrescido (41.000 X 50%) no ano da realização, no pressuposto do reinvestimento da totalidade do valor de realização, majorado de 15%.

Vejam, agora, as alterações sofridas pelo regime das mais-valias desde a aprovação do Código do IRC.

O regime em vigor desde a aprovação do Código até 07 de Dezembro de 1993, era, em traços largos, o seguinte:

- As mais e as menos-valias contabilísticas, eram, e são, sempre objecto de correcção ao nível do quadro 07 da dec. Mod. 22 do IRC.
- Quando num determinado período de tributação se verificava a existência de mais-valias fiscais inferiores às menos-valias fiscais, a diferença negativa era sempre deduzida no quadro 07.
- Se, existisse uma diferença positiva entre as mais-valias fiscais e as menos-valias fiscais, havia exclusão de tributação, se fosse manifestada a intenção de reinvestir, até ao fim do

segundo ano seguinte ao da transmissão, a totalidade dos valores de realização, quer das mais-valias, quer das menos-valias.

- Caso não houvesse intenção de reinvestir o valor de realização, ou apenas houvesse a intenção de reinvestir parte desse valor, havia lugar a tributação das mais-valias fiscais correspondentes¹⁸. Neste caso as mais-valias correspondentes aos valores de realização não reinvestidos eram acrescidas no campo 216 Q 07 da Mod. 22 do IRC.
- Não se concretizando a intenção de reinvestimento dos valores de realização até ao fim do segundo ano seguinte ao da transmissão, ou se apenas fosse reinvestido parte desses valores, havia lugar a tributação da parte das mais-valias fiscais correspondentes aos valores de realização não reinvestidos, ao pagamento de juros compensatórios¹⁹, e à derrama, se fosse caso disso, a incluir no quadro 10 (campos 363, 366 e 364).

Em conclusão: No caso de reinvestimento dos valores de realização, as mais-valias fiscais correspondentes nunca eram tributadas.

O regime previsto na Lei n.º 71/93 de 26/11, que alterou os arts. 32.º, 42.º e 44.º todos do código do IRC, e revogou o art. 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, é o seguinte:

- No que respeita às mais e menos-valias contabilísticas, não houve alterações, pelo que serão sempre objecto de correcção no quadro 07 da Mod. 22.
- Também, se em determinado período de tributação, as menos-valias fiscais são superiores às mais-valias fiscais, a diferença era objecto de dedução no campo 230 do Q 07.
- Também não concorre para o lucro tributável do exercício a que respeitar, na parte em que tenha influenciado a base tributável, a diferença positiva entre as mais-valias fiscais e as menos-valias fiscais realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado corpóreo ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos, sempre que o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos bens seja reinvestido na aquisição ou construção de activos imobilizados corpóreos até ao fim do terceiro ano seguinte ao da realização.²⁰
- No caso de se ter declarado a intenção de efectuar o reinvestimento dos valores de realização e não se tiver reinvestido, ou se apenas se tiver reinvestido parte desse valor, há lugar a tributação das mais-valias fiscais correspondentes, apurando-se o IRC que deixou de ser liquidado em exercícios anteriores e os correspondentes juros compensatórios, bem como a respectiva derrama, se for caso disso, (a inscrever nos campos 363, 366 e 364 do quadro 10 da Mod. 22, respectivamente).
- Se no exercício da realização das mais-valias for mencionada a intenção de não reinvestir os valores de realização, ou de

17 Valor que deveria ter acrescido, em 2006 no Q 07 se nesse ano tivesse declarado que iria reinvestir apenas 80.000 €
 $41.000 \times 20.000/100.000 + (41.000 \times 80.000/100.000)/2 = 8.200 + 16.400 = 24.600$. O valor de 20.500 foi o valor efectivamente acrescido no pressuposto de que iria reinvestir a totalidade do valor de realização 100.000 €

18 Quando ocorre a alienação de vários bens do activo imobilizado no mesmo exercício, o que é relevante, para efeitos de tributação, é a diferença entre as mais-valias e as menos-valias geradas. Se for positiva diremos doravante, por simplificação, que houve mais-valias; se for negativa diremos que houve menos-valias.

19 Os juros compensatórios (j.c.) contam-se dia a dia. Nas situações anteriores a 01.01.99 a liquidação dos j.c. era regulada pelo art. 83.º do C.P.T. – a taxa a aplicar era a que vigorava no início do retardamento. As situações posteriores àquela data são reguladas pelo art. 35.º da L.G.T. – As taxas a considerar são as taxas em vigor durante os anos do retardamento. 13.12.96 a 6.5.97 – 12%; 7.5.97 a 25.2.98 – 11%; 26.2.98 a 6.11.98 – 10%; 7.11.98 a 19.12.98 – 9,25%; 20.12.98 a 31.12.98 – 8,25%; 1.1.99 a 22.2.98 – 10%; 23.2.99 a 30.04.2003 – 7%; e a partir de 01.05.2003 – 4%.

20 Redacção dada ao art. 44.º do CIRC pela Lei n.º 52-C/96 de 28/12.

apenas reinvestir uma parte desse valor, serão acrescidas no campo 216 do Q 07 da declaração Mod. 22 as mais-valias correspondentes ao valor de realização não reinvestido. A parte das mais-valias correspondentes ao valor de realização a não reinvestir, será determinada através duma simples proporção. As mais-valias correspondentes ao valor de realização a não reinvestir determina-se, multiplicando as mais-valias por uma fracção cujo numerador é o valor de realização a não reinvestir e o denominador o total dos valores de realização.

Como se verifica, havendo reinvestimento dos valores de realização, também não se verificava a tributação das mais-valias fiscais correspondentes.

Contudo, a Lei n.º 71/93, trouxe uma alteração significativa:

O valor da diferença positiva entre as mais-valias fiscais e as menos-valias fiscais não tributadas por se ter verificado o reinvestimento dos valores de realização, era deduzido ao custo de aquisição, fabricação ou de construção dos bens do activo imobilizado corpóreo em que se concretizava o reinvestimento, para efeitos do cálculo das amortizações fiscais ou para a determinação de qualquer resultado fiscal em relação aos mesmos, designadamente, das mais e menos-valias fiscais apuradas aquando da sua alienação.

Tal dedução era feita proporcionalmente à parte que no total a reinvestir representava o valor de cada bem objecto de reinvestimento.

Assim, não eram aceites como custos fiscais, as amortizações dos bens em que se tinha concretizado o reinvestimento do valor de realização, na parte correspondente à mais-valia fiscal que lhe tinha sido imputada, que eram e continuam a ser acrescidas no quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável, até à amortização integral do respectivo bem.

Neste novo regime verifica-se a tributação diferida da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no exercício, via amortizações não consideradas para efeitos fiscais.

Foi ainda aditado o art. 21.º-A ao Decreto Regulamentar n.º 2/90 de 12/01, pelo Decreto Regulamentar 16/94, de 12/07, cuja disciplina se aplica aos exercícios de 1994 e seguintes.

O regime das mais-valias foi novamente alterado pela Lei n.º 30-G/00, de 29/12, que entrou em vigor em 2001.

Este regime teve uma efémera vigência em virtude da Lei n.º 109-B/01, de 27/12, – Orç.º 2002 – ter introduzido alterações significativas ao que a Lei n.º 30-G/00 tinha inovado. Por outro lado, o regime transitório da Lei n.º 109-B/01, nos n.ºs 8 e 9 do seu art. 32.º, permitiram que, por opção, os sujeitos passivos aplicassem ao exercício de 2001 o art. 45.º com as alterações introduzidas por esta lei.

Vejamos as características mais relevantes do regime introduzido pela Lei n.º 30-G/00, de 29/12:

- No que respeita às mais e menos-valias contabilísticas e às menos-valias fiscais não houve qualquer alteração quanto ao seu tratamento;
- Se ocorresse no exercício uma diferença positiva entre as mais-valias fiscais e as menos-valias fiscais, era considerada por um quinto do seu valor no exercício da sua realização e por igual montante em cada um dos quatro exercícios seguintes, desde que:
 - Os valores de realização dos elementos alienados fossem reinvestidos no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício, ou até ao fim do segundo exercício²¹ seguinte, na aquisição fabricação ou produção de elementos do activo imobilizado corpóreo afectos à exploração²².
 - Caso não houvesse intenção de reinvestir a totalidade dos valores de realização, ou apenas houvesse a intenção de reinvestir parte desse valor, há lugar à inclusão no campo 216 do Q 07 da parte da diferença positiva entre as mais e menos-valias fiscais correspondentes aos valores não reinvestidos. A parte correspondente aos valores de realização reinvestidos seria incluída no lucro tributável, conforme foi referido anteriormente (1/5 no exercício da realização e igual valor nos 4 exercícios seguintes).
 - Não se concretizando a intenção do reinvestimento dos valores de realização até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização²³, ou se apenas tivesse sido reinvestido parte, acresce-se ao lucro tributável no campo 216 do Q 07, do último exercício em que era possível efectuar o reinvestimento, a parte da diferença positiva entre as mais e menos-valias fiscais, correspondente aos valores de realização não reinvestidos, ainda não incluída no lucro tributável majorada de 15%.

Vejamos um exemplo:

Em 2001 uma empresa alienou uma máquina por 150.000 euros, que tinha adquirido em 1997 por 200.000 euros. A taxa de amortização utilizada foi de 10%. A máquina entrou em funcionamento no ano de aquisição e a taxa é a que se deduz da tabela anexa ao D.R. 2/90, de 12/01. A empresa adquiriu uma outra máquina em 2001 por 90.000 euros e manifestou a intenção de reinvestir o restante valor de realização. Porém, não o efectuou até ao fim do terceiro²² exercício seguinte (2004).

Resolução:

$$\text{Mais-valia contabilística}^{24} = V_r - (V_a - A_m) \\ = 150.000 - (200.000 - 80.000) = 30.000$$

V_r - Valor realização

V_a - Valor aquisição

A_m - Amort. Acumuladas/V_a = 4 x 10% x 200.000 = 80.000

Coef. - Coeficiente de desvalorização da moeda = 1,08.

Port. 1.040/01 de 28/07 a aplicar em 2001

$$\text{Mais-valia fiscal} = V_r - (V_a - A_m) \times \text{Coef} \\ = 150.000 - (200.000 - 80.000) \times 1.08 = 20.400$$

21 Os valores de realização relativos ao exercício de 2001 podiam ser reinvestidos até ao fim do terceiro exercício seguinte [(Regime transitório – alínea c) do ponto 7 do art. 7.º Lei n.º 30-G/00, de 29/12]

22 Afectos à exploração – trata-se de um conceito genérico que não permite traçar fronteiras indiscutíveis e que irá originar no futuro acesas polémicas, a não ser que a Administração Fiscal venha esclarecer o seu âmbito. Em nossa opinião, não estão afectos à exploração as viaturas ligeiras de passageiros, excepto quando constituam objecto da própria actividade (rent-a-car, transportes), equipamentos sociais, bens adquiridos para reserva e fruição, móveis e objectos de arte antigos ou de alto valor.

23 Os valores de realização das mais-valias apuradas em 2001 poderão ser reinvestidos até ao fim do 3.º exercício seguinte. Regime transitório previsto no n.º 7 da al. c) do art. 7 da Lei n.º 30-G/00, de 29/12.

24 Se o bem tivesse sido reavaliado – a mais ou menos-valia contabilística determinava-se com base na seguinte fórmula: $Mvc/mvc = V_r - (V_a/rea - A_m)$. As mais ou menos-valias fiscais seriam determinadas do seguinte modo: $Mvf/mvf = V_r - (V_a - A_m) \times \text{coef.}$ Em que V_a/rea – Valor de aquisição reavaliado; A_m – amortizações contabilizadas; A_m – amortizações acumuladas calculadas em função do custo de aquisição (não reavaliado), diferem das A_m em virtude de naquelas a taxa de amortização incidir sobre o V_a/rea . Se ao valor de aquisição estivesse associado uma mais-valia (art. 44.º n.º 6 redacção da Lei 52-C/96) a mais ou menos-valia determina-se da seguinte forma: $Mvf/mvf = V_r - [(V_a - Mvfa) - Aqm] \times \text{Coef.}$ Em que $Mvfa$ – mais-valia fiscal associada ao V_a . Aqm – Amortizações acumuladas que se consideraram para efeitos fiscais, e que resultam de ao V_a se ter deduzido a $Mvfa$, para efeitos da determinação das amortizações fiscais, ou seja: $Aqm = (V_a - Mvfa) \times \text{Taxa de amort.}$ X n.º de anos. Se se considerasse as amortizações sobre o V_a , a parte da $Mvfa$ ao V_a já tributada iria ser considerada novamente na mais-valia obtida, o que implicaria a sua tributação em duplicado.

Como a empresa manifestou a intenção de reinvestir o valor de realização, apenas concorre para o lucro tributável do ano de realização (2001) 1/5 da mais valia 4.080 euros (= 20.400 X 1/5) e igual valor nos quattros exercícius seguintes.

Assim abate-se no Q 07 a mais-valia contabilística no montante de 30.000 euros e acresce-se no Q 07 um quinto da mais-valia fiscal 4.080 euros.

Em cada um dos exercícius de 2002 a 2005 crescer-se-ia, no campo 274 do Q 07, o mesmo valor que em 2001, ou seja 4.080 euros, se o reinvestimento do valor de realização se tivesse concretizado dentro do prazo legal (até 2004).

Como, de acordo com o enunciado da questão, não foi reinvestido parte do valor de realização no montante de 60.000 euros, até ao fim do exercícius de 2004, há que proceder às seguintes correcções no Q 07 da declaração deste exercícius:

Numa primeira fase determina-se qual a parte da mais-valia fiscal que corresponde ao valor de realização efectivamente reinvestido até ao fim do prazo legal para o reinvestimento (31/12/2004) e a correspondente mais-valia que deveria ser incluída em cada um dos anos; depois, numa segunda fase, determina-se o valor da mais-valia fiscal já incluída nos lucros tributáveis dos exercícius anteriores; e, finalmente, numa terceira fase majora-se a diferença entre aqueles valores (parte da mais-valia ainda não incluída nos lucros tributáveis) de 15% (art. 45.º n.º 5) e, por fim, calcula-se o valor a incluir nos exercícius seguintes.

1.ª - O valor da mais-valia fiscal correspondente ao valor efectivamente reinvestido pode ser determinado com base na seguinte fórmula:

$$M_{vcr} = \frac{\text{Valor reinvestido}}{\text{Valor de realização}} \times M_{vf}$$

M_{vcr} = Mais-valia fiscal correspondente ao valor reinvestido
M_{vf} = Mais-valia fiscal

Em esquema:

Ano	Valor a crescer-se Reinvest.º total do Valor Real	Valor que devia ter sido acrescido - Reint.º 90.000 euros	Diferença em 31/12/2004	Majoração 15% - art. 45.º n.º 5	Valores efectivamente incluídos nos lucros tributáveis
2001	4.080	8.160+2.448	—	—	4.080
2002	4.080	2.448	—	—	4.080
2003	4.080	2.448	—	—	4.080
Soma Parcial	12.240	15.504	3.264	489.60	12.240
2004		2.448	—	—	3.264+489.60+2.448=6.201,60
2005		2.448	—	—	2.448
Total tributado (20.400 + 489,60) =					20.889,60

A Lei n.º 30-G/00, de 29/12, na alínea a) do ponto 7 do art. 7.º, introduziu um regime transitório que dispõe que a anterior redacção do art. 44.º do CIRC, se aplica às mais-valias e às menos-valias realizadas antes de 01 de Janeiro de 2001, até à realização inclusive, de mais ou menos-valias relativas a bens em que se tenha concretizado o reinvestimento dos respectivos valores de realização.

25 4.080 euros corresponde a um quinto da mais-valia fiscal apurada (= 20.400/5).

26 Parte da mais-valia que já devia ter sido tributada, majorado de 15%, em virtude de não se ter concretizado o reinvestimento da totalidade do valor de realização, dentro do prazo legal (art. 45.º n.º 5). Apenas foi reinvestido 90.000 euros. A majoração por não reinvestimento seria de 489,6 € (= 3264 X 15%).

27 Valor correspondente à parte da mais-valia respeitante ao exercícius de 2004.

$$M_{vcr} = \frac{90.000}{150.000} \times 20.400 = 12.240 \text{ euros}$$

– O montante da mais valia que devia ter sido incluída nos lucros tributáveis, no período de 5 anos, se a empresa tivesse assumido, no ano da realização, que iria apenas reinvestir o que efectivamente reinvestiu (90.000 euros), seria: 12.240 euros.

Tendo em conta que ao valor reinvestido corresponde a 12.240 euros, então deveria ter sido incluído, em cada um dos anos:

Em 2001 = 8.160 (=20.400 – 12.240) + 2.448 (= 12.240/5) = 10.608

Em 2002/3/4/5 = 2.448

Portanto, o valor da mais-valia que deveria ter sido incluído até 2004, exclusive, era de:

15.504 euros (=10.608 + 2.448 + 2.448)

2.ª - No entanto, o montante da mais-valia incluída nos lucros tributáveis nos exercícius anteriores a 2004 (2001/2/3) foi de: 3 X 4080²⁵ = 12.240 euros, o sujeito passivo tinha manifestado a intenção de reinvestir a totalidade do valor de realização.

3.ª - Assim, o valor a crescer ao lucro tributável do exercícius de 2004, por apenas ter reinvestido 90.000 euros, é calculado como segue:

3.264 euros (=15.504 – 12.240),

que nos termos do art. 45.º n.º 5 deverá ser majorado de 15%.

Deste modo, o valor a crescer no Q 07 do exercícius de 2004 6.201,60 euros [= (3.264 + 3.264 X 15%)²⁶ + 2.448²⁷]

– No exercícius de 2005 será de crescer 2.448 euros (= 12.240/5).

O regime previsto no art. 44.º, na anterior redacção, tratava-se de um regime de diferimento da tributação das mais-valias em função do período de vida útil (variável) dos bens em que se concretizou o reinvestimento do valor de realização e com início nos anos em que estes entravam em funcionamento, uma vez que a tributação das mais-valias era efectuado por via (indirecta) da diminuição das amortizações dedutíveis. O regime

introduzido pela Lei 30-G/00, de 29/12, também é um regime de diferimento mas (directo) durante um período fixo de 5 anos (1/5 da respectiva mais-valia em cada um dos anos) e com início no ano de realização da mais-valia. Este regime relativamente ao anterior antecipa a tributação das mais-valias, mas tem a vantagem de ser administrativamente mais simples e mais controlável.

Vejam, agora, o regime introduzido pela Lei n.º 109-B/01, de 27/12, – Orçt.º de 2002 –, que entrou em vigor em 01/01/2002.

As condições exigidas para poder beneficiar do regime da tributação das mais-valias fiscais previsto no art. 45.º são basicamente as mesmas no que se refere ao reinvestimento dos valores de realização, no entanto, veio acrescentar mais o seguinte:

- Os bens do activo immobilizado corpóreo alienados devem ser detidos por um período não inferior a um ano;
- O valor de realização seja reinvestido em elementos do activo immobilizado afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeitos passivos de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do art. 58.º;
- Veio, também, alargar o regime à tributação²⁸ das mais e menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, exigindo, no entanto, que:
 - Os correspondentes valores de realização sejam reinvestidos na aquisição de partes de capital de sociedades com sede em território português ou em títulos do Estado Português; e
 - As partes de capital alienadas devem ser detidas por um período não inferior a um ano e corresponderem a, pelo menos, 10%²⁹ do capital social da sociedade participada.
- Caso os valores de realização sejam reinvestidos, nas condições referidas anteriormente, a diferença positiva entre as mais e as menos valias é considerada em apenas metade do seu valor.

O novo regime instituído pela Lei n.º 109-B/01, de 27/12, passa a ser um regime de exclusão parcial (50%) da tributação das mais-valias, em vez do regime de diferimento que vinha sendo seguido até à sua entrada em vigor, que se tem mantido.

Vejam um exemplo:

Admita que uma empresa no exercício de 2008, aliena um equipamento do seu activo immobilizado, tendo realizado uma mais-valia contabilística de 4.500 euros e uma mais-valia fiscal de 2.580 euros, e que reinvestiu ou pretende reinvestir o valor de realização no prazo legal.

Resolução:

Da aplicação do art. 44.º e do art. 45.º na redacção dada pela Lei n.º 109-B/01, de 27/12, teremos que:

- Deduzir a mais valia contabilística 4.500 euros no campo 229 do Q 07; e

Acrescer no campo 274 do Q 07 1.290 euros (=2.580/2) apenas na declaração do exercício de 2008. O quadro 09 da declaração

anual (IES) deverá ser preenchido conforme foi exemplificado anteriormente.

Através dos pontos 8 e 9 do art. 32.º da Lei n.º 109-B/01, de 27/12, foi criado um regime transitório que dispõe no seu ponto 8 o seguinte:

- A parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 01 de Janeiro de 2001, cujo valor de realização tenha sido, ou no respectivo prazo legal venha a ser objecto de reinvestimento em bens não reintegráveis, pode, por opção do sujeito passivo, em alternativa ao regime previsto na alínea *b*)³⁰ do ponto 7 do art. 7.º da Lei 30-G/00, de 29/12, ser antecipadamente incluída na base tributável de qualquer exercício que seja anterior à alienação do correspondente activo a que está associada, desde que posterior a 01 de Janeiro de 2001, por metade do seu valor, nos termos do art. 45.º, sem exigência de novo reinvestimento subsequente consagrado neste último preceito. O valor a acrescer ao lucro tributável, metade da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias deverá ser acrescido no campo 276 do Q 07.

Este regime interessa particularmente às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS).

Vejam dois exemplos:

Exemplo 1: Em 2000 foi realizada uma mais-valia de 10.000 € reinvestido o correspondente valor de realização de 140.000 € na aquisição de bens não reintegráveis por 150.000 € Em 2008 foram alienados por 215.000 € O sujeito passivo manifestou a intenção de reinvestir o valor de realização.

Pede-se: O preenchimento do Q 07 de acordo com o regime transitório previsto na alínea *b*) do n.º 7 do art. 7.º da Lei 30-G/00.

Resolução:

Mais-valia contabilística = 215.000 – 150.000 = 65.000

$$Mvf = 215.000 - (150.000 - 10.000) \times 1,25 = 40.000$$

<i>a</i>) 12.500 = 10.000 x 1,25
<i>b</i>) 27.500 = (215.000 – 150.000) x 1,25

Coef. - Coeficiente de desvalorização da moeda = 1,25
Port. 362/08, de 13/05, a aplicar em 2008

Preenchimento do Q 07

- Deduz-se no campo 229 a mais-valia contabilística 65.000 €
- Acresce-se no campo 276 1.250 € (= 12.500/10 e o mesmo valor em cada um dos 9 exercícios seguintes)
- Acresce-se no campo 274 13.750 € (= 27.500/2)

Exemplo 2: Em 2000 foi realizada uma mais-valia de 20.000 € reinvestido o correspondente valor de realização de 100.000 € na aquisição de bens não reintegráveis por 120.000 € Em 2008 o sujeito passivo decidiu usar a faculdade prevista no n.º 8 do art. 32.º da Lei 109-B/2001.

28 N.º 4 do art. 45.º, na redacção da Lei n.º 109-B/01, de 27/12.

29 Às sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) e sociedades de Capital de Risco (SCR) aplicam-se em 2002 o disposto no n.º 1 do art. 31.º do E.B.F. (na redacção dada pela Lei 109-B/01, de 27/12), que dispensa estas sociedades da percentagem de participação no capital social. A Lei 32-B/02, de 30/12, alterou profundamente o art. 31.º do E.B.F. e o regime de tributação das mais e menos-valias resultantes da transmissão de partes de capital por estas sociedades.

30 A alínea *b*) do ponto 7 do art. 7.º da Lei n.º 30-G/00, de 29/12, impunha que a diferença positiva entre as mais e menos-valias relativamente a bens não reintegráveis, fosse incluída no lucro tributável, em fracções iguais, durante 10 anos, a contar do da realização, e o reinvestimento do correspondente valor de realização. Ver Circular n.º 7/2002, de 04/02, da DSIRC.

Pede-se: O preenchimento do Q 07 de acordo com o regime transitório previsto no n.º 8 do art. 32.º da Lei 109-B/2001, de 27/12.

Resolução:

$$Mvf = 20.000 \times 1,25 = 25.000$$

Coef.- Coeficiente de desvalorização da moeda = 1,25.

Preenchimento do Q 07

– Acresce-se no campo 276 12.500 €
(= 25.000/2)

Não há exigência de proceder a novo reinvestimento. As eventuais mais ou menos-valias resultantes da alienação dos bens em que se concretizou o reinvestimento (100.000€) serão tributadas de acordo com o regime em vigor da sua alienação.

Finalmente, vejamos os últimos ajustamentos introduzidos no art. 45.º pela Lei 32-B/02, de 30/12. As alterações introduzidas prendem-se exclusivamente com a diferença positiva entre as mais-valias e menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital e com o reinvestimento dos respectivos valores de realização.

A partir de 2003, inclusive, o reinvestimento dos valores de realização pode ser concretizado nos seguintes elementos:

- Participações de capital de sociedades³¹ comerciais ou civis sob forma comerciais;
- Títulos do Estado Português; ou
- Aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo immobilizado corpóreo afectos à exploração, com excepção dos usados adquiridos a sujeitos passivos com os quais existam relações especiais.

As partes de capital e os títulos do Estado adquiridos devem ser detidos por período não inferior a 1 ano.

Por sua vez, as partes de capital alienadas devem:

- Ser detidas por um período não inferior a 1 ano; e
- Corresponder a, pelo menos, 10% do capital social, ou ter um valor de aquisição não inferior a 20.000.000 €

Foram ainda impostas condições restritivas quanto às entidades a quem podem ser adquiridas e para quem podem ser transmitidas as partes de capital.

As partes de capital alienadas não podem ter sido adquiridas ou transmitidas a:

- Residentes de país, território ou região, constante de lista aprovada pelo Ministro das Finanças³²;
- Entidades com as quais existam relações especiais, excepto quando se destinem à realização de capital social e estas tenham um valor não inferior ao valor de mercado das partes de capital alienadas.

Foi, também, acrescentado um novo n.º, o 7 (sete), ao art. 45.º que prevê que no caso das partes de capital³³, em que se concreti-

zaram os valores de realização, não serem mantidas por período não inferior a 1 ano, considera-se como proveito ou ganho do exercício da alienação metade da diferença positiva correspondente às partes de capital alienadas antes de 1 ano, majorada de 15%. Exceptua-se deste regime as transmissões efectuadas no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de activos ou permuta de acções nos termos do art. 68.º. Da análise do n.º 7 fica-nos a ideia que o legislador se esqueceu de nele incluir os títulos do Estado.

Vejamos um exemplo:

Mais-valia fiscal = 20.000 €⁴ (realizada no ano N)

Valor de realização = 400.000 €

Valor reinvestido = 400.000 € (compra de 200.000 acções a 2 € cada no ano N+2)

No ano N+3, passados 7 meses após a compra, vende 50.000 acções (correspondem a 100.000 € do reinvestimento)

Pede-se: O valor a crescer no campo 274 do Q 07 no ano N+3

$$\frac{100.000 \times 10.000^{35} \times 1,15\%}{400.000} = 2.875 \text{ €}$$

Para concluir:

- Relembra-se que as mais-valias e as menos-valias realizadas por sujeitos passivos de IRC com a transmissão de acções ou partes de capital cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do Código do IRC (89.01.01), não concorrem para a determinação do lucro tributável (art. 18.º-A do D/L n.º 442-B/88, de 30.11).
 - A data de aquisição das partes sociais resultantes da transformação de sociedade em sociedade de outro tipo é a data de aquisição das partes sociais que lhes deram origem. (n.º 4 do art. 66.º).
 - Às mais-valias derivadas da alienação de prédios de rendimento (414 – Investimentos em imóveis) não se aplica o regime do art. 45.º. Este artigo só abrange as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa de imóvel afecto à actividade operacional da empresa (Despacho de 96/07/27 do SEAF).
 - O enquadramento das mais-valias e das menos-valias realizadas por sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), sociedades de capital de risco (SCR) e pelos investidores de capital de risco (ICR) de partes de capital de que sejam titulares regem-se pelos n.ºs 2 e 3 do art. 32.º do EBF.
- 2 – As mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS, pelas SCR e pelos ICR de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades.
- 3 – O disposto no número anterior não é aplicável relativamente às mais-valias realizadas e aos encargos financeiros suportados quando as partes de capital tenham sido adquiri-

31 Foi suprimida a exigência das partes de capital adquiridas serem de sociedades “residentes”, no entanto, a al. c) do n.º 4 do art. 45.º introduziu outros requisitos (as partes de capital não podem ser adquiridas a sociedades residentes em paraísos fiscais, nem a sociedades com as quais existam relações especiais, excepto quando se destinem à realização do capital social...).

32 A Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro – Aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis.

33 O legislador muito embora tenha exigido igual período de detenção para os títulos do Estado (al. b) do n.º 4 do art. 45.º), ter-se-á esquecido de os incluir no n.º 7.

34 No ano N foi tributada metade da mais-valia fiscal, ou seja, 10.000 € A parte restante 10.000 € só será tributada se não for cumprida qualquer das condições exigidas pelo art. 45.º e na parte correspondente.

35 Os arts. 62.º n.º 1 e 85.º aplicam-se aos lucros auferidos por sociedades residentes que participem no capital social de sociedades não sedeadas na União Europeia e às que sendo sedeadas quando não cumpram as condições estabelecidas no art. 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23/07 (art. 46.º n.ºs 5 e 8). Ver comentários ao campo 232.

das a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC, ou a entidades com domicílio, sede ou direcção efectiva em território sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, e desde que tenham sido detidas, pela alienante, por período inferior a três anos e, bem assim, quando a alienante tenha resultado de transformação de sociedade à qual não fosse aplicável o regime previsto naquele número, relativamente às mais-valias das partes de capital objecto de transmissão, desde que, neste último caso, tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão.

- O Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo D/L n.º 54.º/2004, de 18/03, estabelece, no art. 268.º n.º 1, que não concorrem para a determinação da matéria colectável do devedor, estão isentos de IRC e de IRS, as mais-valias realizadas por efeito da dação em cumprimento de bens do devedor e da cessação de bens aos credores.

Campo 217 – Correções nos casos de crédito de imposto (art. 62.º, n.º 1)

A participação de uma sociedade sujeita a IRC, no capital social de outra sociedade não residente, corresponderá a uma atribuição de lucros/dividendos à participante (residente) quando houver lugar a distribuição de lucros pela participada, em montante equivalente à percentagem de capital detida pela participante.

Estes lucros que já sofreram tributação em imposto sobre o rendimento no país da participada, ao serem distribuídos serão englobados (Proveitos financeiros) no resultado líquido do exercício da participante (residente), o que originaria novamente a sua tributação, agora em sede da participante, se não houvesse mecanismos no Código do IRC que evitassem ou atenuassem esta segunda tributação.

Quando a participante tem sede em território português e a participada noutra país³⁵ evita-se ou atenua-se a dupla tributação com o recurso ao art. 85.º.

Neste campo menciona-se o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro quando houver rendimentos que beneficiem de crédito de imposto por dupla tributação internacional (art. 85.º), de forma que os rendimentos recebidos do estrangeiro sejam considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos na origem (art. 62.º n.º 1).

Ao crescer-se o imposto pago pretende-se que os respectivos rendimentos contabilizados pelos valores líquidos de impostos, pagos na fonte, sejam corrigidos, uma vez que “parte ou a totalidade desses impostos” vão ser “devolvidos” através do mecanismo da dedução à colecta.

O valor a crescer neste campo (art. 62.º, n.º 1), será sempre o imposto pago no país de residência da participada (estrangeiro).

É de notar que em relação aos rendimentos obtidos no estrangeiro, que dêem direito a crédito de imposto nos termos do art. 85.º, o valor inscrito neste campo só coincide com o valor a inscrever no campo 353 do quadro 10, se a taxa do imposto pago no estrangeiro não for superior à do IRC [(art. 85.º, alíneas a) e b)]; se for superior, o crédito de imposto a inscrever no campo 353 do quadro 10 será a fracção do IRC, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos obtidos líquidos dos custos e perdas directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação a dedução não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção (n.º 2 do art. 85.º).

O n.º 3 do art. 85.º possibilitava, quando a colecta do exercício fosse insuficiente, que a dedução fosse efectuada até ao fim do quinto exercício seguinte, no entanto, foi revogado pela Lei n.º 39-A/2005, de 29/07

Exemplo 1 – A sociedade C, Lda., com sede em Portugal, recebeu no exercício de 2008, lucros distribuídos pela sua participada, com sede em país do Continente Americano, no montante de 12.000 euros, os quais foram tributados nesse país à taxa de 40%, a que correspondeu 8.000 euros de imposto pago. Foram suportados encargos no montante de 200 euros na sua obtenção.

Resolução: O crédito de imposto corresponderá à menor das seguintes importâncias (art. 85.º):

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro - 8.000 euros
- Fracção do IRC, calculado antes da dedução (art. 62.º n.º 1), correspondente aos rendimentos obtidos líquidos de encargos suportados para a sua obtenção.

$$\frac{(12.000 - 200)}{1 - 40\%} \times 25\% = 4.950 \text{ euros}^{36}$$

Preenchimento do Q 07 – Campo 217 – 8.000 euros (art. 62.º n.º 1)

Preenchimento do Q 10 – Campo 353 – 4.950 euros (art. 85.º) (a menor das duas importâncias: 8.000 e 4.950 euros)

Exemplo 2 – Se a taxa de tributação do país da participada fosse apenas de 20%, o valor recebido seria de 16.000 euros e o imposto pago 4.000 euros.

Resolução: O crédito de imposto corresponderá à menor das seguintes importâncias (art.º 85.º):

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro – 4.000 euros
- Fracção do IRC, calculado antes da dedução (art. 62.º n.º 1), correspondente aos rendimentos obtidos líquidos de encargos suportados para a sua obtenção.

$$\frac{(16.000 - 200)}{1 - 20\%} \times 25\% = 4.950 \text{ euros}$$

Preenchimento do Q 07 – Campo 217 – 4.000 euros (art. 62.º n.º 1)

Preenchimento do Q 10 – Campo 353 – 4.000 euros (art. 85.º) (a menor das duas importâncias: 4.000 e 4.950 euros)

No caso em que não seja possível efectuar a dedução à colecta do IRC por dupla tributação internacional por insuficiência

35 Os arts. 62.º n.º 1 e 85.º aplicam-se aos lucros auferidos por sociedades residentes que participem no capital social de sociedades não sedeadas na União Europeia e às que sendo sedeadas quando não cumpram as condições estabelecidas no art. 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23/07 (art. 46.º n.ºs 5 e 8). Ver comentários ao campo 232.

36 Outra forma de calcular a fracção do IRC seria $[(12.000 \text{ euros} + 8.000 \text{ euros}) - 200] \times 25\% = 4.950 \text{ euros}$.

de colecta, o remanescente não poderá ser deduzido nos exercícios seguintes (a partir de 2005, inclusive), em virtude de ter sido revogado o n.º 3 do art. 85.º, pela Lei 39-A/2005, de 29/07.

Campo 218 – 40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo

Destina-se a inscrever 40% do acréscimo das amortizações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo, desde que as reavaliações tenham sido efectuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal. O diploma legal de publicação mais recente sobre reavaliação é o Decreto-Lei n.º 31/98, de 11/02.

Se, eventualmente, foram efectuadas reavaliações não abrangidas por legislação fiscal (reavaliações “livres”), os acréscimos das amortizações daí decorrentes devem ser acrescidos na totalidade no campo 207 do Q 07.

A título de exemplo suponhamos a seguinte situação:

- Uma viatura automóvel ligeira de passageiros cujo valor de aquisição foi de 27.500 euros³⁷ foi posteriormente reavaliada, sendo o valor resultante da reavaliação de 32.500 euros. Como calcular o valor que é custo fiscal e o acréscimo a inscrever nesta linha?

A amortização contabilizada é de 8.125 euros (32.500 X 25%).

A amortização sobre o custo de aquisição seria de 6.875 euros (27.500 X 25%).

Então:

- a crescer no campo 207 do Q 07 (art. 12.º do Dec. Reg. n.º 2/90):
 $(32.500 - 29.927,87) \times 25\% = 643,03$ euros³⁸
- a crescer no campo 218 do Q 07 (art. 12.º a 16 do D.Reg. 2/90):
 $(29.927,87 - 27.500) \times 0,25 \times 40\% = 2.427,87 \times 0,25 \times 0,4 = 242,79$ euros

Nota: O valor que foi considerado dedutível e que está sujeito a tributação autónoma, (n.º 3 do art. 81.º) é:

$$27.500 \times 25\% + (2.427,87 \times 0,25) \times (1-40\%) = 6.875 + 364,18 = 7.239,18 \text{ euros}$$

Valor a incluir no campo 365 do Q 10 723,92 € [= (6.875 + 364,18) X 10%³⁹]

Valor a incluir no campo 412 do Q 11 7.239,18 euros

Campo 220 – Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art. 42.º, n.º 1 alínea h)]

Destina-se a registar as importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (*rent-a-car* ou aluguer de longa duração), conforme o disposto na alínea h) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC.

Sobre o cálculo das importâncias a crescer aconselhamos o estudo da circular n.º 24/91, de 19/12, da D.G.C.I., bem como da

Directriz Contabilística n.º 25, da CNC, que consagra um conceito de locação financeira muito abrangente. Por despacho de 90.12.31 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi sancionado o entendimento que este regime apenas é aplicável às situações de aluguer de longa duração, considerando-se como tal o aluguer que se reporta a contratos até 3 meses renováveis e que perfaçam um período superior a 3 meses e a contratos superiores a 3 meses.

A Circular n.º 24/91 pressupõe a existência de um plano financeiro, com decomposição da renda entre amortização financeira e outros encargos. No que se refere à parcela da amortização financeira só é aceite o valor correspondente à reintegração que seria dedutível nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 33.º em caso de aquisição.

No caso das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas que se encontram no regime de aluguer sem condutor (aluguer de longa duração), terem sido contabilizadas, desde o início, de acordo com a Directriz Contabilística n.º 25, não se torna necessário proceder aos ajustamentos decorrentes da circular n.º 24/91 da D.G.C.I.

Os encargos relativos a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas estão, ainda, sujeitas a tributação autónoma, à taxa de 10%⁴⁰, devendo o respectivo imposto ser inscrito no campo 365 do Q 10 (n.º 3 do art. 81.º) ou, tratando-se de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a 40.000 euros e o sujeito passivo apresente prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores àquele a que os encargos respeitam a taxa é de 20% (n.º 4 do art. 81.º). Os montantes dos encargos com estas viaturas deverão ser mencionados respectivamente nos campos 412 e 413 do Q 11.

Exemplo:

A empresa A, Lda., efectuou um contrato de aluguer sem condutor de uma viatura ligeira de passageiros, no período de 11/01/008 a 31/05/008. O aluguer mensal foi de 850 euros/mês sem IVA. A empresa locadora forneceu os seguintes elementos: Valor de aquisição da viatura 35.040,87 euros; a renda inclui encargos financeiros e outros de 130 euros.

Resolução:

Custos contabilizados: Amortização financeira – $(720/31) \times 21 + 4 \times 720 = 3.367,74$ €

Encargos financeiros e outros – $(130/31) \times 21 + 4 \times 130 = 608,06$ €

IVA relativo à amortização financeira – $[(720/31) \times 21 + 4 \times 720] \times 21\% = 707,23$ €

IVA relativo aos encargos financeiros e outros – $[(130/31) \times 21 + 4 \times 130] \times 21\% = 127,69$ €

Amortização financeira mais IVA = $3.367,74 + 707,23 = 4.074,97$ €

Encargos financeiros e outros mais IVA = $608,06 + 127,69 = 735,75$ €

37 As amortizações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas não são consideradas custos fiscais na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação que exceda 6.000.000\$ (29.927,87 euros) [art. 33.º n.º 1 al. e)].

38 Parte da reintegração que corresponde ao valor de reavaliação que excede 29.927,87 euros.

39 A partir de 2008, inclusive, a taxa de tributação autónoma passa a ser de 10% ou 5% consoante se verificarem, respectivamente, as condições das alíneas a) ou b) do n.º 3 do art. 81.º (alteração introduzida pela Lei n.º 64/2008, de 05/12). Os veículos movidos exclusivamente a electricidade não são tributados autonomamente. No exemplo considerou-se 10% por ser a situação que se nos afigura ser a mais frequente.

40 A Lei n.º 64/2008, de 05/12, alterou os n.ºs 3 e 4 do art. 81.º e as respectivas taxas de tributação autónoma – ver comentários ao campo 214. Na resolução do exercício utilizou-se a taxa de 10% por ser a de aplicação mais frequente.

Correcções a efectuar no Q 07:

$$29.927,87^{41} \times 0,25 \times \frac{(21 + 120)}{365} = 2.890,29 \text{ €}$$

Valor a acrescentar no campo 220 do Q 07

$$1.184,68 \text{ euros } (= 4.074,97 - 2.890,29)$$

Valor sujeito a tributação autónoma:

$$3.626,04 \text{ €} (= 2.890,29 + 608,06 + 127,69^{42})$$

Valor a incluir no campo 365 do Q 1

$$362,60 \text{ €} (= 3.626,04 \times 10\%)$$

Valor a incluir no campo 412 do Q 11

$$3.626,04 \text{ €}$$

De acordo com o despacho n.º 5851/2004 (II Série), de 25/03, a DC n.º 25 – Locações – apenas produz efeitos, com carácter obrigatório, a partir de 1 de Janeiro de 2004, relativamente aos contratos celebrados a partir desta data. No que respeita aos contratos celebrados antes de 1 de Janeiro de 2004, a adopção, para efeitos fiscais, da DC n.º 25 é meramente facultativa, mantendo-se em vigor o enquadramento tributário que resulta dessa opção até à extinção daqueles contratos.

Campo 222 – Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18.º n.º 7)

e

Campo 235 – Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18.º n.º 7)

O método de equivalência patrimonial consiste no ajustamento, na empresa participante, após a contabilização pelo valor de aquisição, do custo de aquisição das partes de capital por ela adquiridas, pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da participada e na manutenção dessa correspondência nos exercícios seguintes.

Aprovadas as contas da participada e apurado resultado líquido positivo é debitada a conta 411 – Partes de capital por contrapartida da conta 782 – Ganhos em empresas do grupo e associadas, pelo valor da sua participação no resultado, independente de o resultado vir a ser distribuído; se o resultado líquido do exercício for negativo é debitada a conta 682 – Perdas em empresas do grupo e associadas por contrapartida da conta 411 – Parte de capital. Estes movimentos visam manter a correspondência entre o saldo da conta 411 – Partes de capital e o valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da empresa participada.

No caso da Assembleia Geral decidir proceder à distribuição de lucros do exercício, será debitada uma conta da classe 1 ou 2 por contrapartida da conta 411 – Partes de capital, mantendo-se, deste modo, a referida correspondência.

Nos termos do n.º 7 do art. 18.º os resultados positivos ou negativos relevados na contabilidade em consequência da utilização do método de equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo apenas ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos.

Assim, no exercício da contabilização, que coincide com o da obtenção do resultado da participada, da parte do resultado

do exercício positivo da participada que lhe corresponder, ter-se-á que deduzir no campo 235 do Q 07 o montante levado a crédito da conta 782 – Ganhos em empresas do grupo e associadas; se o resultado for negativo, ter-se-á que acrescentar no campo 222 do Q 07 o valor contabilizado a débito da conta 682 – Perdas em empresas do grupo e associadas.

No exercício em que a Assembleia Geral da participada proceder à distribuição do resultado do exercício deverá ser acrescido o valor distribuído no campo 222 do Q 07, uma vez que concorre para a determinação do lucro tributável, de harmonia com a última parte do n.º 7 do art. 18.º, e nele não se encontrar reflectido.

No entanto, dever-se-á ter em conta a questão da dupla tributação económica e internacional aquando da distribuição dos lucros/dividendos (arts. 46.º n.ºs 1 e 8 e 85.º e 62.º n.º 1).

Assim, no exercício da distribuição dos lucros/dividendos:

- Quando a sociedade beneficiária é residente e a que distribui os lucros/dividendos é residente ou está sediada na União Europeia e cumpre as condições do art. 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE e:
 - Se se verificarem as condições do n.º 1 do art. 46.º:
 - Deduz-se a totalidade dos rendimentos no campo 232; anteriormente acrescidos no campo 222;
 - Se não se verificarem as condições do n.º 1 do art. 46.º:
 - Deduz-se apenas 50% dos rendimentos (n.º 8 do art. 46.º) no campo 232; anteriormente acrescidos no campo 222.
 - Quando a sociedade que distribui os lucros/dividendos não é residente em Portugal nem na União Europeia, ou sendo, não cumpra as condições do art. 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE:
 - Evita-se a dupla tributação através do mecanismo (crédito de imposto) proporcionado pelos arts. 62.º n.º 1 e 85.º (ver comentários ao campo 217).

Exemplo:

A sociedade H, Lda. adquiriu em 30/01/N-2 20% do capital social da sociedade A, Lda. (capital social de 150.000 €). Em 19/04/N foi distribuído e pago aos sócios 15.000 € que corresponde à totalidade do lucro apurado no exercício anterior (N-1). No ano N a sociedade A teve um lucro de 18.000 €. As duas sociedades têm sede em território nacional. Pretende-se:

- a) As correcções para a determinação do Lucro Tributável do ano N (=2008) na sociedade H, Lda.. Preencha os campos respectivos do Q 07.

Resolução:

Descrição	Data	Débito	Crédito	Valor €
Pela distribuição dos lucros do ano N-1 20% x 15.000 €	19/04/ N	12	411	3.000
Pela imputação dos lucros apurados no ano N 20% x 18.000 €	31/12/ N	411	782	3.600

Acresce-se 3.000 € no campo 222 (art. 18.º n.º 7) e deduz-se no campo 232 os mesmos 3.000 € (art. 46.º n.º 1) (pela eliminação da dupla tributação)

Abate-se os 3.600 € no campo 235 (art. 18.º n.º 7)

41 Art. 33.º n.º 1 alínea e) do CIRC.

42 O IVA não é dedutível [(art. 21.º n.º 1 alínea a) do CIVA] e, consequentemente, constitui um encargo para a empresa.

Campo 223 – Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art. 42.º, n.º 1, alínea f)]

De acordo com o normativo em referência, as despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura do trabalhador, não facturadas⁴³ a clientes (não mencionadas na factura) não são dedutíveis para efeitos fiscais, sempre que a entidade não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações, pelo que devem ser acrescidas neste campo, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS (Categoria A), na esfera do respectivo beneficiário.

As despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador devem estar suportadas em documentos em que se justifique as deslocações (serviço efectuado, localidade onde foi prestado, início e fim do serviço, bem como o montante diário atribuído, matrícula da viatura, nome do respectivo proprietário e o n.º de quilómetros percorridos em cada dia). Para este efeito, poderão ser utilizados documentos com características idênticas às dos boletins itinerários utilizados na Administração Pública.

As despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador que não sejam de crescer neste campo e que, por isso, sejam dedutíveis, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 42.º, estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de 5%, a incluir no campo 365 do Q 10. No caso do sujeito passivo apresentar prejuízo fiscal, as despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador que foram acrescidas neste campo, ou seja, que não foram consideradas custos fiscais, também estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de 5% (art. 81.º n.º 9).

As despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador que estejam sujeitas a tributação autónoma devem ser mencionadas no campo 415 do Q 11.

Sempre que a ajuda de custo abranja o almoço, o quantitativo correspondente ao abono diário do subsídio de refeição, quando exista, deverá ser deduzido na ajuda de custo, de forma a evitar-se a duplicação do custo do almoço.

(Ver D. L. n.º 106/98 de 24/04 e Portaria n.º 30-A/2008, de 10/01 e Circular 12, de 29/04/91 da DS do IRS).

Campo 224 – Correções relativas a exercícios anteriores

Neste campo devem ser mencionados os custos e perdas de exercícios anteriores, de forma a dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios consignado no n.º 1 do art. 18.º.

No entanto, o n.º 2 do referido artigo introduz alguma flexibilidade a este princípio, ao permitir que as componentes positivas ou negativas sejam imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

Como a deduzir não figura um campo com idêntica designação, poder-se-ia concluir que os proveitos ou ganhos de exercícios anteriores, mesmo que não satisfaçam qualquer das condições referidas no n.º 2 do art. 18.º, poderiam não ser deduzidos ao lucro tributável do exercício em que foram contabilizados, o que não é correcto. A não existência de uma linha específica para dedução dos proveitos ou ganhos de exercícios anteriores deve-se, provavelmente, à falta de linhas disponíveis, pelo que devem ser incluídos no campo livre 237 do Q 07.

Para imputar os proveitos ou ganhos e os custos ou perdas aos exercícios a que deveriam ser imputados de acordo com o n.º 1 e 2 do art. 18.º, poderá ser utilizada uma declaração de substituição⁴⁴ (art. 114.º), a todo o tempo, quando resulte imposto superior ou prejuízo fiscal inferior aos declarados, nos restantes casos poder-se-á entregar também uma declaração de substituição no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal da 1.ª declaração (n.º 2 do art. 114.º) ou recorrer à via da reclamação graciosa (art. 128.º do CIRC) ou à via judicial, após reclamação graciosa, (art. 131.º do C.P.P.T.). Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao Director de Finanças Distrital, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração.

Quando se pretender entregar uma declaração de substituição deverá ter-se em conta que antes da verificação de coerência com as bases de dados centrais, a declaração encontra-se numa situação provisória, em conformidade com o n.º 4 da Portaria 1.339/05, de 30/12, só sendo possível enviar a declaração de substituição após a validação central e ficando a declaração anterior (1.ª declaração) na situação de certa.

(Ver ofício circulado da DSIRC n.º 14/93, de 23/11)

Campo 251 – Correções relativas a preços de transferência (art. 58.º, n.º 8)

De um modo geral, preços de transferência são os valores atribuídos a bens e serviços pelos agentes económicos nas trocas que efectuam quando mantêm relações especiais entre si, podendo ou não estar sedeados no mesmo espaço fiscal.

Os preços de transferência podem ser utilizados para deslocar lucros tributáveis para países ou regiões de menor tributação ou para empresas com prejuízos dedutíveis.

Uma das formas mais comum consiste na criação de uma empresa intermediária num paraíso fiscal, que desnata os ganhos, ao adquirir os bens ou serviços a preços baixos e os revende a preços elevados a outra empresa do mesmo grupo situada noutra território, o que permite a deslocação dos lucros do país de origem e do país de destino dos bens e serviços e a sua acumulação no paraíso fiscal, sede da empresa intermediária.

Neste campo serão de incluir, conforme o disposto no n.º 8 do art. 58.º e n.º 1 do art. 3.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21/12, as necessárias correções positivas ao lucro tributável, sempre que as regras enunciadas no n.º 1 do art. 58.º não sejam observadas ou seja, quando nas operações efectuadas entre o sujei-

43 Por despacho de 28/06/2004 da DGCI, as empresas associadas da ANTRAM podem continuar a apresentar na facturação emitida aos clientes o preço global do serviço prestado, sem que seja necessário evidenciar os vários componentes que o constituem, desde que possuam os elementos constantes da alínea f) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC para a comprovação das ajudas de custo (Inf. n.º 22144, de 05/07/04 da DSIRC).

44 A declaração de substituição também poderá ser utilizada para corrigir erros praticados na declaração de rendimentos, mesmo que o sentido das correções seja favorável ao sujeito passivo, desde que seja apresentada no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

to passivo e entidades não residentes com as quais esteja em situação de relações especiais (n.º 4 do art. 58.º), sejam praticados termos ou condições diferentes dos que seriam normalmente acordados, aceites e praticados entre entidades independentes. O princípio base em que assenta a determinação dos preços de transferência é o princípio do preço de plena concorrência (*arm's length*). Os ajustamentos positivos ao lucro tributável, a efectuar pelo sujeito passivo, devem ser mencionados neste campo. A determinação desses ajustamentos, por forma que o lucro tributável determinado não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais, bem como a respectiva fundamentação devem constituir um processo organizado nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal (n.º 6 art. 58.º).

De acordo com o n.º 7 do artigo 58.º, o sujeito passivo deve indicar, na declaração anual (IES), a existência ou inexistência de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência:

- Identificar as entidades em causa;
- Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma; e
- Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa a preços de transferência praticados.

O sujeito passivo fica dispensado de organizar o processo de documentação relativo aos preços de transferência, se no ano anterior tiver atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a 3.000.000 euros (n.º 3 do art. 13 da portaria n.º 1446-C/2001, de 21/12), devendo assinalar o campo 3 do Q 033 do anexo H da declaração anual (IES).

Sempre que o sujeito passivo tenha efectuado operações com outro sujeito passivo do IRC ou IRS, com o qual esteja em relações especiais, e, consequentemente, tenha sede ou domicílio no território nacional, deverá preencher o quadro 10 do Anexo A da declaração anual (IES). No caso de essas operações terem lugar com não residentes deverá proceder ao preenchimento do Anexo H da declaração referida anteriormente.

O art. 49.º da lei n.º 67-A/2007, de 31/12, aditou ao Código do IRC o art. 128-A que possibilita a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência (APPT). A portaria n.º 620-A/2008, de 16/07, regula os procedimentos apropriados a cada uma das fases do processo de celebração de um acordo prévio sobre preços de transferência (APPT) e durante o período da sua vigência, estabelecendo também as obrigações que impendem sobre os sujeitos passivos e a administração fiscal.

Campo 252 – Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 59.º, n.º 1)

São acrescidas neste campo, por não serem dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos relativos às importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

O artigo 59.º introduz a inversão do ónus da prova relativamente aos pagamentos efectuados a sociedades instaladas em paraísos fiscais.

Para a prova da veracidade da operação não bastará a exibição dos contratos celebrados, de documentos ou a demonstração dos pagamentos. O que deve ser demonstrado é a efectiva prestação de serviços, o recebimento de empréstimos, a aquisição de bens ou a utilização de direitos da propriedade industrial que constituíram contrapartida dos pagamentos efectuados. Quanto à prova da inexistência de carácter anormal ou exagerado nas despesas, esta deve efectuar-se provando que o contrato se apresenta equilibrado e demonstrando que as vantagens conferidas pelo contrato e os encargos estabelecidos são equitativos, recorrendo nomeadamente, quando possível, à comparação dos pagamentos efectuados com os encargos de idênticas operações efectuadas num mercado concorrencial. Não se exige qualquer formalismo nestas provas, vigorando o princípio da prova livre.

Estas despesas além de não serem dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de 35% quando sejam efectuadas por sujeitos passivos que exerçam a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola (art. 81.º n.º 8), e a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 15%, ficando, deste modo, equiparadas, em termos de tributação, a despesas não documentadas.

A tributação autónoma deve ser incluída no campo 365 do Q 10.

Campo 253 – Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 60.º)

Este campo destina-se a imputar ao sujeito passivo, na proporção da sua participação social independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, desde que detenha, directa ou indirectamente:

- Uma participação social de, pelo menos, de 25%; ou
- Uma participação social de, pelo menos 10%, no caso da sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50% por sócios residentes.

O exercício em que a imputação é feita, deve ser o que integra o termo do período de tributação da sociedade não residente e deverá corresponder ao lucro obtido por esta, depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esse lucro no Estado de residência (art. 60.º n.º 2).

A tributação destas entidades sedeadas em paraísos fiscais cujos sócios satisfaçam os requisitos previstos neste artigo, assemelha-se, salvaguardando as respectivas especificidades, ao regime da transparência fiscal.

Campo 254 – Subcapitalização (art. 61.º, n.º 1)

Quando o sócio é uma entidade não residente e a participada é uma sociedade residente, o financiamento sob a forma de empréstimos é, regra geral, muito mais favorável do ponto de vista fiscal que o efectuado através de capitais próprios. Como o regime fiscal aplicável ao pagamento de juros é mais favorável

vel do que o aplicado à distribuição de lucros, há a tendência em privilegiar o financiamento das empresas residentes através de empréstimos em detrimento de capitais próprios. Esta situação conduz a ratios de endividamento elevados com evidente prejuízo do Estado da fonte de rendimento.

Neste campo deverão ser incluídos os juros suportados correspondentes à parte considerada excessiva do endividamento do sujeito passivo junto de entidade não residente em território português ou em outro Estado membro da União Europeia, que participe no seu capital social e com a qual existam relações especiais (art. 58.º n.º 4.º) ou de terceiro não residente em território português ou em outro Estado membro da União Europeia, em que tenha havido prestação de aval ou garantia por parte de uma das entidades referidas no n.º 4 do art. 58.º.

O excesso do endividamento verifica-se quando o valor das dívidas contraídas junto das entidades referidas anteriormente, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital social, admitindo-se, no entanto, a possibilidade de esse coeficiente ser excedido, desde que o endividamento não seja perante entidade residente em paraíso fiscal que conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças⁴⁵, se o sujeito passivo apresentar razões justificativas para esse efeito.

No cálculo do endividamento são de considerar todas as formas de crédito concedido pela entidade com as quais existam relações especiais, incluindo os créditos resultantes de operações comerciais quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento.

O capital próprio será a soma do capital social subscrito e realizado com as demais rubricas da classe 5 do POC, excepto as que traduzem mais-valias potenciais ou latentes, designadamente as resultantes de reavaliações não autorizadas ou da aplicação do método da equivalência patrimonial. No caso de se verificar endividamento excessivo deverá também ser preenchido o quadro 033 do Anexo H da declaração anual (IES) na parte aplicável. Neste quadro também será assinalado, quando for caso disso, se a presunção prevista no n.º 6 do art. 61.º foi ou não ilidida.

Relativamente aos juros pagos por uma sucursal localizada em território português de uma entidade não residente à respectiva sede central, como contrapartida de financiamentos por esta concedidos, não é de aplicar o regime da subcapitalização previsto no art. 61.º do Código do IRC, uma vez que, não tendo a sucursal capital próprio, não é possível determinar o excesso de endividamento nos termos previstos no n.º 3 daquela norma. Tal não prejudica, todavia, a aplicação das regras relativas aos preços de transferência, ao abrigo do n.º 9 do art. 58.º do mesmo diploma (Proc.º 927/03, com despacho do DGCI, em 2004.04.23).

Campo 255 – Juros de suprimentos [art. 42.º n.º 1, alínea j)]

Neste campo deverão ser incluídos os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida do spread de 1,5%, [art. 42.º n.º 1 alínea j) e, de 04/03].

Esta disposição não se aplica às situações a que seja aplicável o regime estabelecido no art. 58.º e na Portaria n.º 1446/01, de 21/12, e ainda às abrangidas por normas convencionais relativas a preços de transferência (n.º 2 da Portaria n.º 184/2002).

No campo AO672 do Q 063 do Anexo A da IES/DA deve ser inscrito o valor correspondente ao saldo credor dos suprimentos reportados ao último dia do período de tributação.

Nos campos AO674 e AO675 (estes campos são flexíveis permitindo, assim, utilizar quantas linhas quantas as necessárias) devem ser indicados os NIF's dos sócios ou dos seus agregados familiares que tenham efectuado suprimentos ou empréstimos à sociedade, no ano a que a declaração respeita. O valor a inscrever deve corresponder às entregas efectuadas durante o ano.

Campo 256 – Despesas com combustíveis [art. 42.º n.º 1 alínea i)]

As despesas com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais devem ser acrescidos neste campo [art. 42.º n.º 1 alínea i)].

É de salientar que o ónus da prova de que os consumos normais não foram ultrapassados cabe ao sujeito passivo, pelo que nos talões de aquisição de combustível deve constar além da matrícula da viatura o n.º de quilómetros percorridos à data do abastecimento.

Os encargos com combustíveis, fiscalmente dedutíveis, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas encontram-se sujeitos a tributação autónoma à taxa de 5% ou 10% [alíneas a) e b) do n.º 3 do art. 81.º], que será de 20% no caso do custo de aquisição das viaturas ser superior a 40.000 € e o sujeito passivo tiver apresentado, nos dois exercícios anteriores, prejuízo fiscal (n.º 4 do art. 81.º).

A tributação deverá ser mencionada no campo 365 do Q 10 e os encargos com os combustíveis deverão ser inscritos nos campos 412 e 413 do Q 11, respectivamente.

Os cheques auto são títulos de pagamento de combustível ou outros produtos disponibilizados pelos mesmos fornecedores. A aquisição destes cheques consiste na mera troca de meios de pagamento e não traduz um custo fiscalmente dedutível, pois só há despesa no momento em que é adquirido o combustível. Se é desconhecido o destino dado a tais cheques, estes devem ser considerados despesas confidenciais e/ou não documentadas e, conseqüentemente, tributadas autonomamente (Acórdão do STA, de 2009/01/07 – proc. 0893/08), devendo, por essa razão, ser incluídas no campo 214 e a respectiva tributação à taxa de 50% no campo 365 do Q 10.

Campo 257 – Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art. 58.º-A, n.º 3, alínea a)]

Neste campo deverá ser acrescida a diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor do contrato, no caso das transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis. A correcção a efectuar, na declaração mod. 22 do exercício a que é imputável o proveito obtido com

45 Portaria n.º 150/2004, de 13/02 – Lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação claramente mais favoráveis.

a transmissão, corresponde à diferença positiva entre o valor patrimonial definitivo do imóvel e o valor do contrato. Se a declaração mod. 22 do exercício a que respeitam as transmissões onerosas de direitos reais sobre bens imóveis já tiver sido entregue à data da determinação dos valores patrimoniais definitivos, deverá ser entregue uma declaração de substituição em Janeiro do ano seguinte, onde constarão os ajustamentos positivos, e dever-se-á assinalar o campo 3 do Quadro 04.1, devendo a declaração ser preenchida na íntegra.

Exemplo: O contribuinte A, Lda., alienou dois imóveis, em Maio de 2008, um por 750.000 € e outro por 450.000 €. Em Abril de 2009, foi notificado do valor patrimonial tributário definitivo dos imóveis 700.000 € e 515.000 € respectivamente.

A correcção a efectuar neste campo, na declaração mod 22 do exercício de 2008, será de 65.000 € (= 515.000 – 450.000). Apenas se consideram os ajustamentos positivos.

Se o contribuinte não se conformar com a correcção decorrente do art. 58.º -A poderá requerer a revisão do lucro tributável, nos termos previstos no art. 129.º, demonstrando, em requerimento dirigido ao director de finanças competente, que o valor declarado foi o efectivamente praticado ou que os seus custos de construção foram inferiores aos fixados na portaria a que se refere o n.º 3 do art. 62.º do CIMI. O pedido deverá ser apresentado em Janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos (art. 129.º n.º 3).

O pedido de revisão tem efeito suspensivo da liquidação, pelo que a diferença não deverá ser inscrita neste campo, mas no campo 416 do Q 11.

Os ajustamentos positivos a efectuar nos termos do art. 58.º -A n.º 3 relevam para efeitos fiscais, desde que reflectidos na contabilidade do adquirente, com todas as consequências daí decorrentes, designadamente as decorrentes do art. 45, quando se trate de bens do activo immobilizado corpóreo.

Nos casos em que um sujeito passivo de IRC alienar um imóvel a uma empresa locadora e, em simultâneo, celebrar, sobre o mesmo imóvel, um contrato de locação financeira (leaseback), tendo em vista o disposto no n.º 2 do art. 25.º do CIRC não será de aplicar o disposto no art. 58.º -A do CIRC (Despacho da Directora do Serviço do IRC, de 06.032006, no Proc. N.º 215/06).

Campo 258 – Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido [alínea b) do n.º 1 do art. 42.º]

Neste campo inscrevem-se os valores constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente. Aconselha-se a consulta ao site da DGCI a fim de verificar, de forma sistemática e com carácter de regularidade, os NIF's dos fornecedores/credores, especialmente dos que transaccionam com a empresa pela primeira vez.

Campo 259 – Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital (art. 23.º n.º 5, 6 e 7)

A partir de 2003, inclusive, a Lei n.º 32-B/2002, de 30/12, veio alterar o enquadramento fiscal dos custos ou perdas suportados

com a transmissão onerosa de partes de capital (inclui as menos-valias realizadas) quando se verificarem as condições previstas nos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 23.º introduzidos pela referida lei.

As partes de capital tanto poderão estar contabilizadas na conta 15 – Títulos negociáveis, gerando perdas financeiras quando da alienação, ou na conta 41 – Imobilizações financeiras gerando menos-valias, aquando da alienação.

Não são aceites como custos ou perdas os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital quando (n.º 5 do art. 23.º):

- Detidas por um período inferior a 3 anos; e
- Desde que tenham sido adquiridas:
 - A entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do art. 58.º;
 - A entidades com domicílio fiscal em paraíso fiscal, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (portaria 150/2 004, de 13/02);
 - A entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

Não são também aceites como custos ou perdas os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital sempre que (n.º 6 do art. 23.º):

- A entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicado regime fiscal diverso relativamente a estes custos ou perdas;
- Tenham decorrido menos de 3 anos entre a data da transformação e a data da transmissão.

Não são, igualmente, aceites como custos ou perdas os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital para entidades (n.º 7 do art. 23.º):

- Com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do art. 58.º;
- Com domicílio em paraíso fiscal constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (portaria 150/2004, de 13/02);
- A entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

Assim, neste campo acrescem-se os custos ou perdas registados na contabilidade com a transmissão onerosa de partes de capital nas situações previstas nos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 23.º, que estão a influenciar negativamente o resultado líquido. No que se refere às menos-valias e mais-valias contabilísticas somam-se as primeiras e deduzem-se as segundas nos campos 215 e 229 do Q 07, respectivamente. Quanto às menos-valias e mais-valias fiscais ignoram-se as primeiras e acrescem-se as segundas no Q 07, consoante o caso, no campo 216 (art. 43.º) ou no campo 274 nas condições do art. 45.º (50%).

Campo 225 – Linha em branco

Linha livre que se destina a mencionar os acréscimos ao resultado líquido do exercício, não contemplados nos campos anteriores, não considerados dedutíveis para efeitos fiscais.

As correcções a inserir nesta linha incluem designadamente:

- As relacionadas com o mapa Modelo n.º 40 dos contratos de

locação financeira (Acréscimo neste campo as reintegrações contabilizadas – coluna 6 do mapa 40);

- Impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar [alínea *c*] do n.º 1 do art. 42.º], nomeadamente:
 - IVA autoliquidado e IVA liquidado adicionalmente pelos serviços em resultado de presunção de volume de negócios (Inf. n.º 1267/89 da DSIRC);
 - Imposto de selo suportado pelo sacador com a emissão de letras que é sempre encargo do sacado, conforme alínea *j*) do n.º 3 do art. 3.º do CIS (Ofício Circulado n.º 40040/2001, de 19/04, da DGCI);
 - Perdas relacionadas com abates do imobilizado (desvalorizações excepcionais), com salvaguarda das situações previstas no disposto no art. 10.º e na alínea *b*) do n.º 2 do art. 16.º, ambos do Dec. Regulamentar n.º 2/90, de 12/01; e
 - IVA contabilizado como custo quando suportado em operações efectuadas noutros Estados Membros da União Europeia, cujo direito ao reembolso ao abrigo da 8.ª Directiva não foi exercido e nos termos da legislação de cada um daqueles Estados o poderia ser sido (Circular n.º 14/2008, de 11/07, da DSIRC).

As correcções devem estar documentadas com todos os elementos necessários para um eventual controlo a efectuar pela Administração Fiscal e deverão estar integrados no processo de documentação fiscal (art. 121.º).

Campo 237 – Linha em branco

Serve para mencionar outras deduções não contempladas nos campos anteriores que relevem para efeitos fiscais.

Exemplos:

- As relacionadas com o mapa Modelo n.º 40 dos contratos de locação financeira (Dedução neste campo das amortizações financeiras e/ou reintegrações do valor residual – colunas 7 e 8 do mapa 40).
- Proveitos do exercício anterior que não satisfaçam as condições do art. 18 n.º 2 para serem integrados neste exercício – ver comentário ao campo 224.
- Nos exercícios em que as sociedades transparentes procedam à distribuição de lucros já tributados em exercícios anteriores, os sócios (sujeitos a IRC) deverão deduzir neste campo os lucros distribuídos, desde que os mesmos se encontrem incluídos no resultado líquido do exercício, designadamente através da conta 78, de forma a evitar a sua dupla tributação.
- Ganhos incluídos na conta 798 relacionados com concordatas e perdões de dívidas, sempre que estes tenham na sua base decisões no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresa (CIRE), não concorrem para a

formação do lucro tributável do devedor (n.º 2 do art. 268.º do CIRE), pelo que serão de incluir neste campo.

No caso deste campo ser utilizado para deduzir valores com fundamentos legais diferentes dever-se-á incluir no processo de documentação fiscal (art. 121.º) uma nota discriminando: o suporte legal, uma descrição sucinta da sua natureza e o respectivo montante.

Campo 232 – Rendimentos nos termos do artigo 46.º

O art. 46.º tem por objectivo eliminar ou atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva em território português, sujeitas e não isentas de IRC, ou sujeitas ao imposto de jogo, nas quais o sujeito passivo (sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas ou empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português) detenha uma participação no capital.

A dupla tributação económica é eliminada quando se verificarem as condições exigidas pelo n.º 1 do art. 46.º:

- A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime de transparência fiscal.
- A participação no capital seja não inferior a 10%, ou com um valor de aquisição não inferior a 20.000.000€
- e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

Este regime é, também, extensível às sociedades a que se referem o n.º 2⁴⁶, sem a limitação de percentagem de participação e de prazo de detenção.

Aplica-se, também, às entidades e às sociedades a que se referem os n.ºs 3, 4⁴⁷ e 5⁴⁸ deste artigo.

Nos termos do n.º 1 do art. 32.º do EBF é aplicável o disposto nos n.ºs 1 e 5 do art. 46.º, sem dependência dos requisitos aí exigidos quanto à percentagem ou ao valor da participação às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), às sociedades de capital de risco (SCR) e aos investidores de capital de risco (ICR).

A eliminação da dupla tributação económica faz-se por dedução ao rendimento, neste campo, quando se verificam os requisitos exigidos no n.º 1 deste artigo.

A eliminação da dupla tributação⁴⁹ faz-se deduzindo, neste campo, ao resultado líquido do exercício os lucros recebidos (100%).

Exemplo I:

A sociedade A, Lda., recebeu, no exercício de 2008, lucros distribuídos pela sociedade E, Lda., ambas com sede em terri-

46 As situações previstas no n.º 2 incluem os rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros, e bem assim, os rendimentos das seguintes sociedades: sociedades de desenvolvimento regional; sociedades de investimento; sociedades financeiras de corretagem.

47 As situações previstas nos n.ºs 3 e 4 incluem as agências gerais de seguradoras estrangeiras e ao valor atribuído na associação em participação, ao associado constituído em sociedade.

48 O n.º 1 do art. 46.º também é aplicável quando uma entidade residente detém uma participação, noutro Estado membro da U.E., nos termos e condições aí referidos e desde que ambas as entidades preencham os requisitos do art. 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23/07 (Estejam sujeitas a um dos impostos sobre os lucros, sem beneficiar de isenção; Assumam uma das formas jurídicas constantes do anexo à directiva; Sejam consideradas residentes de um Estado membro da União Europeia).

49 No caso das condições exigidas pelo n.º 1 do art. 46.º não se cumprirem (percentagem da participação e permanência) procede-se à anulação da correcção e à atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, não por dedução à colecta (o art. 85.º só tem aplicação quando não se encontra preenchido algum dos requisitos do art. 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE), mas por dedução ao lucro tributável de apenas 50% dos lucros incluídos no resultado líquido do exercício n.ºs 8 e 9 do art. 46.º (ver arts. 88.º n.º 1 alínea *c*) e n.º 4, 90.º n.º 1 alínea *c*) e 112.º n.ºs 7 e 8 e os arts. 14.º n.ºs 3 a 5 e 89.º e campo 4 do sub-quadro 1 do Quadro 04 e campo 418 do Quadro 11 da Mod. 22).

tório português e sujeitas a IRC, no montante de 20.000 euros, referente à sua participação de 12% no capital social da sociedade E, Lda., que adquiriu em 2004.

Resolução: Verifica-se que a sociedade A, Lda., reúne as condições previstas no n.º 1 do art. 46.º.

Preenchimento do Q 07

- A deduzir no campo 232 - 20.000 euros – art. 46.º n.º 1
- Não existe obrigação de retenção na fonte dos lucros quando seja aplicável o art. 46.º [art. 90.º n.º 1 alínea c)].

A dupla tributação económica é apenas atenuada quando não se verificar qualquer dos requisitos referidos anteriormente, quer no tocante ao montante da participação, quer quanto ao tempo da sua detenção; quando assim for, deduz-se, neste campo, apenas 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável.

Exemplo II:

A sociedade E, SA, detém uma participação de 6% no capital da sociedade P, Lda. e uma participação de 5% na sociedade F, Lt.º. As duas primeiras sociedades têm sede em Portugal e a terceira em França. Em 2008, foram colocados à disposição da sociedade E, SA., lucros pela sociedade P, Lda. de 10.200 € e pela sociedade francesa 8.600 €. As participações foram adquiridas em 2003; o custo de aquisição da participação na sociedade P, Lda. foi de 180.000 € e o da F, Lt.º, foi de 150.000 €. A sociedade E, SA tem na sua posse declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais Francesas do cumprimento do art. 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE.

Resolução:

- Como não se verifica o requisito da participação no capital, é inferior a 10% e o seu custo de aquisição também foi inferior a 20 milhões de euros, aplica-se o n.º 8 do art. 46.º, aos lucros distribuídos pela sociedade P, Lda., e pela sociedade F, Lt.º. Deduz-se neste campo (232) 9.400 € (= 5.100 € + 4.300).
- Existe obrigação de retenção na fonte dos lucros, para as sociedades residentes, quando seja aplicável o art. 46.º n.º 8 à taxa de 20% [art. 88 n.º 1 al. c) e n.º 4].

Campo 233 – Actualização de encargos de explorações silvícolas (art. 18.º, n.º 6)

Este campo só deverá ser preenchido por empresas silvícolas, como facilmente se depreende do próprio título.

Destina-se a receber o acréscimo resultante da actualização, pelos coeficientes de desvalorização da moeda, da parte dos encargos plurianuais correspondentes à percentagem que a extracção efectuada no exercício represente na produção total (art. 18.º, n.º 6). Os coeficientes de desvalorização da moeda constam nas portarias a que se refere o art. 44.º.

Exemplo: Admita que uma empresa de silvicultura iniciou em 1998 uma plantação de eucaliptos, no Alentejo, tendo investido 200.000 € nesse ano e 100.000 € no seguinte. Em 2008 procedeu à venda do primeiro corte, que correspondeu a 40% da área plantada. Indique qual o valor a mencionar neste campo.

Resolução: A portaria n.º 362/2008, de 13/05, dá-nos os coeficientes de desvalorização da moeda a utilizar nos anos de 1998 e 1999, referenciados a 2008.

Ano	Valor	% de extracção	Custos imputados ao exercício	Coefficiente	Actualização dos Custos
1998	200.000	40	80.000	1,30	104.000
1999	100.000	40	40.000	1,28	51.200
Totais			120.000		155.200

Como contabilisticamente foram levados a custos 120.000 € (= 80.000 + 40.000), dever-se-á deduzir neste campo **35.200 €** (= 155.200 – 120.000).

Campo 234 – Benefícios fiscais

Os benefícios fiscais a incluir neste campo são os que operam por dedução ao rendimento (resultado líquido do exercício), designadamente:

- Criação de empregos para jovens, (art. 19.º do EBF);
- 50% dos dividendos de acções adquiridas no âmbito de privatizações (art. 67.º do EBF);
- 20% dos rendimentos de títulos de dívida pública interna (art. 2.º do D.L. n.º 143-A/89 e art. 2.º da Lei n.º 36/91);
- Majorações aplicadas aos donativos previstos nos artigos 62.º e 65.º do EBF e nos termos do Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 8/07);
- Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa e na República Democrática de Timor-Leste (art. 42.º do EBF);
- Majoração quotizações empresariais (art. 41.º do CIRC); e
- Majorações aplicadas nos termos das alíneas c) e d) do n.º 1 do art. 43.º do EBF – Incentivos fiscais à interioridade.

O montante a inscrever neste campo é o valor que consta no Anexo F – Benefícios Fiscais no Q 04 campo F125 da Declaração anual (IES). Os donativos abrangidos pelo EBF e pelo Estatuto do Mecenato Científico devem também ser mencionados, após codificação e majoração, no Q 07 deste anexo.

Na determinação da majoração prevista no n.º 1 do art. 41.º do CIRC deverá ter-se em conta o seguinte:

O que se pretende com o n.º 2 do art. 41.º não é limitar o montante dos custos efectivos suportados com as quotizações a favor de associações empresariais, uma vez que são consideradas indispensáveis para a realização dos proveitos e para a manutenção da fonte produtora (art. 23.º), mas, apenas, limitar o acréscimo dos custos fiscais resultante da majoração de 50% permitida pelo n.º 1, quando os custos, só por si ou acrescidos da majoração, ultrapassarem o limite de 2% do volume de negócios, ou seja:

- Quando os custos (pagamentos) forem superiores ao limite de 2%, não haverá lugar a qualquer majoração, e, conseqüentemente a qualquer correcção;
- Quando os custos (pagamentos) forem inferiores ao limite de 2%, duas situações poderão ocorrer:
 - O montante dos custos (pagamentos) acrescidos da majoração são inferiores ao limite de 2% – se assim for, deduz-se a majoração no campo 234 do Q 07 através da sua inclusão no campo F 156 do Q 04 do Anexo F – da declaração anual; ou
 - O montante dos custos (pagamentos) acrescidos da

majoração excedem o limite de 2%, neste caso, deduz-se apenas no campo 234 do Q 07 a majoração até à concorrência do limite de 2% por via da sua inclusão no campo F 156 do Q 04 do Anexo F – da declaração anual.

Vejamos um exemplo:

A empresa XA, Lda., realizou no exercício N um volume de negócios de 750.000 euros e pagou de quotizações a favor de associações empresariais os seguintes montantes:

- 1) – 1.550 euros
- 2) – 550 euros
- 3) – 1.150 euros

Pretende-se: O preenchimento do Q 07 da declaração Mod. 22 e o Q 04 do Anexo F – da decl. anual.

Respostas: O limite é de $750.000 \times 2\% = 1.500$ euros

1) O montante das quotizações ultrapassa, só por si, o limite. Neste caso não se deduz qualquer valor no Q 07 da declaração Mod. 22, nem se inscreve qualquer importância no Q 04 do Anexo F – da decl. Anual;

2) $550 \times 1,50\% = 825$ euros – montante das quotizações acrescidas da majoração.

Como o montante das quotizações acrescido da majoração é inferior ao limite, deduz-se no campo 234 do Q 07 a majoração 275 euros ($=550 \times 50\%$) e menciona-se esse montante no campo F156 do Q 04 do Anexo F da decl. Anual;

3) $1.150 \times 1,50\% = 1.725$ euros - montante das quotizações acrescidas da majoração, que ultrapassa o limite permitido de 1.500€

Neste caso, a majoração das quotizações acrescida das quotizações não pode exceder o limite 2% do volume de negócios, ou seja 1.500€, pelo que, a majoração é de 350 € ($=1.500 - 1.150$).

Assim, deduz-se no campo 234 do Q 07, mencionando no campo F 156 do Anexo F da decl. anual, apenas a diferença entre o limite de 2% do volume de negócios e as quotizações pagas, ou seja: 350 euros ($= 1.500 - 1.150$).

Ver noutra parte deste trabalho de fecho de contas, texto sobre Benefícios fiscais com maior desenvolvimento desta matéria.

Campo 236 – 40% das realizações de utilidade social [art. 40.º, n.º 9]

São considerados como custos ou perdas do exercício, incluindo reintegrações ou amortizações e rendas de imóveis, suportados com a manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância (art. 40.º, n.º 1), nas condições aí previstas. Quando estes gastos forem efectuados em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são imputados para efeitos de determinação do lucro tributável, com uma majoração de 40%. Assim, haverá que deduzir no campo 236 do Q 07, 40% das importâncias despendidas com estas acções.

Esta majoração apesar de ser um benefício fiscal não vai ao Q 04 do Anexo F, uma vez que é mencionada neste campo. A sua inclusão neste campo e no Q 04 do Anexo F implicaria também a sua inclusão no campo 234 – Benefícios Fiscais originando a sua duplicação.

As entregas pecuniárias suportadas pelas entidades empregadoras, com “vales sociais”, no âmbito do Decreto-Lei n.º 26/99, de 28/01, destinados ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários são considerados custos ou perdas do exercício com enquadramento no n.º 9 do artigo 40.º do Código do IRC, não constituindo rendimento tributável dos beneficiários [alínea b) do n.º 8 do art. 2.º do CIRS].

Campo 239 – PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS [SE 238 > 226]

e

Campo 240 – LUCRO TRIBUTÁVEL [226 = ou > 238]

Um destes campos deve ser obrigatoriamente preenchido. Sendo nulo o lucro tributável, deverá ser preenchido o campo 240 com o valor 0 (zero).

Campos 204, 226 e 238 – Soma

Estes campos devem ser sempre preenchidos. Quando não haja parcelas a crescer ou a deduzir deverão ser preenchidos com o valor 0 (zero).

Pensamos assim, ter abordado, de uma forma bastante sucinta, a questão do apuramento do lucro tributável relativo ao ano de 2008.

Aveiro, 25 de Fevereiro de 2009.

3.2 - DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

QUADRO 09 – DECLARAÇÃO MODELO 22

O Quadro 09 é de preenchimento obrigatório, mesmo nos casos em que o valor apurado não dê origem ao pagamento do imposto, nele se procedendo à determinação da matéria colectável pelos regimes de tributação respectivos, nomeadamente:

- Regime Geral (**campos 301 a 311**)
- Com redução de taxa (**campos 312 a 322**)
- Com isenção (**campos 323 a 333**)
- Regime Simplificado (**campos 400 a 409**)

Os valores da matéria colectável a inscrever nos campos 311, 322, 333 ou 409, consoante o caso, são sempre preenchidos.

Havendo rendimentos imputáveis às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, deve a correspondente colecta ser determinada no Anexo C, não devendo, por tal facto, ser autonomizados na coluna de redução de taxa deste quadro, com excepção das situações expressamente previstas no Q. 08.

As entidades residentes que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes sem estabelecimento estável, que procedem ao apuramento da matéria colectável, respectivamente, nos Anexos D e E à IES/DA, devem transportar os valores aí apurados para o campo 322.

Os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de determinação do lucro tributável, procedendo ao respectivo apuramento no Anexo B à declaração mod. 22, devem transportar o valor aí apurado para o campo 400 não podendo este ser inferior a €5.964,00, excepto nas situações previstas no n.º 16 do art. 53.º do CIRC.

As entidades residentes que exercem, a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes com estabelecimento estável, que procedem à determinação do lucro tributável no Q. 07 da declaração mod. 22, deverão transportar o valor neste encontrado para os campos 301 ou 302, sendo certo que, no caso daquele integrar rendimentos que beneficiem de redução de taxa ou de isenção, serão estes de repartir, respectivamente, pelos campos 312 ou 313 e 323 ou 324.

Nos **campos 303 a 308, 395 e 314 a 319, 325 a 330 e 401 a 406**, serão de inscrever os prejuízos fiscais verificados nos 6 últimos exercícios, no presente caso 2002 a 2007, líquidos dos montantes eventualmente já deduzidos, nos termos do art. 47.º do CIRC.

Porém, no caso do sujeito passivo usufruir dos benefícios fiscais relativos à interioridade, previstos no art. 43.º do EBF, os prejuízos fiscais apurados num determinado exercício são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos sete exercícios posteriores, conforme alínea e) do n.º 1 do referido artigo (campos 395 e 314 a 319), sendo que apenas será aplicável para os exercícios de 2009 e seguintes.

Campos 383, 386, 389 e 392 – Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art. 69.º, n.º 1)

Nos termos dos n.ºs 1 e 3 do art. 69.º do CIRC, pode ser autorizada a transmissibilidade de prejuízos fiscais no âmbito de uma operação de fusão, cisão ou de entrada de activos, mediante despacho do Ministro das Finanças, que fixará um plano espe-

cífico de dedução dos prejuízos, a requerimento dos interessados entregue na DGCI até ao fim do mês seguinte ao do pedido do registo da fusão, cisão ou de entrada de activos na Conservatória do Registo Comercial.

No que se refere ao plano específico de dedução dos prejuízos fiscais transmitidos por uma sociedade fundida, em cada exercício, foram veiculadas as seguintes orientações administrativas:

• **Circular n.º 7/2005, de 16.05, da DSIRC:**

1. *Atendendo à preocupação de compatibilizar os interesses financeiros do Estado com o regime especial de neutralidade fiscal em que se integra o benefício da transmissibilidade dos prejuízos fiscais, por forma a que o exercício da faculdade prevista no n.º 4 do artigo 69.º do Código do IRC assente em critérios objectivos que permitam a uniformização das referidas decisões foi, por despacho n.º 79/2005-XVII, de 2005/04/15, de S. Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, determinado que a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos por uma sociedade fundida seja limitada, em cada exercício, de acordo com as orientações seguintes:*

- Quando se trate de uma operação de fusão por incorporação, ao acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro tributável apurado por esta sociedade no exercício anterior ao da fusão adicionado, quando for o caso, dos lucros tributáveis das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, apurados nesse mesmo exercício;*
- Quando se trate de uma fusão por constituição de uma nova sociedade, ao acréscimo de lucro tributável da nova sociedade relativamente ao resultado da soma dos lucros tributáveis apurados pelas demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, no exercício anterior ao da fusão;*
- Nos casos referidos nas alíneas anteriores, o limite da dedução dos prejuízos fiscais resultantes da aplicação das regras aí estabelecidas não poderá exceder, em cada exercício, o montante do lucro tributável da sociedade incorporante, ou da nova sociedade, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.*

2. *No que respeita aos elementos necessários ao perfeito conhecimento jurídico-económico das operações em causa, e sem prejuízo de os Serviços solicitarem, quando necessário, informações adicionais, determinou, igualmente, o supra citado despacho que, para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 69.º do Código do IRC, os pedidos de transmissibilidade de prejuízos deverão ser acompanhados, designadamente, dos seguintes elementos:*

- Cópia do projecto de fusão;*
- Estudo demonstrativo das vantagens económicas da operação de fusão;*

- c) Cópia do parecer do ROC independente;
- d) Cópia do pedido de registo da operação na Conservatória do Registo Comercial competente;
- e) Informação sobre os lucros tributáveis previsíveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante para os seis exercícios seguintes ao da operação;
- f) Cópia dos balanços e das demonstrações de resultados de todas as sociedades envolvidas na operação referentes aos três exercícios anteriores ao da operação;
- g) Cópias dos balanços e das demonstrações de resultados previsionais para os três exercícios seguintes ao da operação da nova sociedade ou da sociedade incorporante;
- h) Documento comprovativo da inexistência de dívidas à Segurança Social das sociedades fundidas e da incorporante.

3. As orientações constantes nos pontos 1 e 2 devem igualmente ser observadas quanto aos pedidos apresentados na sequência das operações a que alude o n.º 3 do artigo 69.º do Código do IRC.

• **Informação vinculativa no Proc. n.º 1373/2008, com despacho de 31.07.2008:**

“Nos termos do n.º 7 do Despacho n.º 79/2005-XVII, de 2005-04-15, do SEAF, tratando-se de uma fusão por incorporação, a dedução dos prejuízos fiscais deve ser efectuada de acordo com as alíneas a) e c) do supracitado despacho, isto é, até ao limite do acréscimo do lucro tributável da sociedade incorporante relativamente ao lucro tributável apurado por esta sociedade no exercício anterior ao da fusão adicionado, quando for o caso, dos lucros tributáveis das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, apurados nesse mesmo exercício, não podendo porém, exceder, em cada exercício, o montante do lucro tributável da sociedade incorporante, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.

Assim, em cada ano, (ano da fusão e seguintes, dentro do prazo de reporte de prejuízos fiscais), os sujeitos passivos têm de comparar o resultado obtido em cada exercício com o resultado obtido no exercício anterior ao da fusão adicionado, quando for o caso, dos lucros tributáveis das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, só podendo deduzir prejuízos fiscais caso haja acréscimo de lucro tributável.

E, havendo acréscimo de lucro tributável, os prejuízos fiscais apurados pela(s) sociedade(s) fundida(s) podem ser dedutíveis até à concorrência desse lucro tributável, tendo como limite, em cada exercício, o montante do lucro tributável da sociedade incorporante, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.

Nestas circunstâncias, sempre que a sociedade incorporante apure prejuízos fiscais no exercício anterior ao da fusão e, num qualquer exercício após fusão, lucro tributável, os prejuízos fiscais apurados pela(s) sociedade(s) fundida(s) podem ser deduzidos até ao montante desse lucro tributável, tendo como limite o previsto na alínea c) da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio.

Se a sociedade incorporante apurar prejuízos fiscais no exercício da fusão ou noutra qualquer após a fusão, nesse exercício não deduz nada. Mas, se num outro exercício seguinte, dentro do prazo de 6 anos previsto no n.º 1 do artigo 47.º do CIRC, apurar lucro tributável, pode deduzir, nesse exercício, os prejuízos fiscais apurados pela(s) sociedade(s) fundida(s) até à concorrência do acréscimo do lucro tributável, nos termos atrás expostos, tendo como limite o disposto na alínea c) da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio.

Se a sociedade incorporante apurou lucro tributável, bem como as demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, no exercício anterior ao da fusão e se num qualquer exercício após a fusão a sociedade incorporante apura lucro tributável, só podem ser deduzidos prejuízos fiscais desde que haja acréscimo de lucro tributável, pois, não havendo acréscimo, não pode deduzir nada nesse exercício.

Isto é, se o lucro obtido no exercício da fusão ou após a fusão for superior ao obtido no exercício anterior ao da fusão (correspondente ao lucro da sociedade incorporante + lucro das demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos), podem ser deduzidos prejuízos fiscais até à concorrência deste acréscimo de lucro tributável, tendo como limite o previsto na alínea c) da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio.

De notar que, para efeitos do cálculo do limite previsto na alínea c), não entram as sociedades fundidas que tiverem um valor do património líquido negativo no último balanço anterior à fusão.

Assim, para efeitos desse cálculo, entram todas as sociedades fundidas que tiverem património líquido positivo, ainda que não lhes seja autorizada a dedução dos seus prejuízos fiscais, nomeadamente, por não reunirem os pressupostos de aplicação do regime de neutralidade fiscal.

Quando se trata de uma fusão por constituição de uma nova sociedade, a dedução dos prejuízos fiscais não pode ultrapassar o acréscimo do lucro tributável da nova sociedade relativamente ao resultado da soma dos lucros tributáveis apurados pelas demais sociedades fundidas, com excepção da sociedade transmitente dos prejuízos, no exercício anterior ao da fusão, tendo como limite, em cada exercício, o montante do lucro tributável da nova sociedade, correspondente à proporção entre o valor do património líquido da sociedade fundida e o valor do património líquido de todas as sociedades envolvidas na operação, determinados com base no último balanço anterior à fusão.

De notar que, nas situações em que existem prejuízos de vários exercícios da incorporante e da(s) fundida(s), de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 47.º do Código do IRC, deduzem-se os prejuízos por ordem de antiguidade.

Exemplo 1 - Fusão por incorporação (as sociedade fundidas são a A e B):

Prejuízos fiscais apurados pela sociedade incorporada A, no exercício anterior ao da fusão	(1000)
Lucro tributável obtido pela sociedade incorporada B, no exercício anterior ao da fusão	200
Prejuízo fiscal obtido pela soc. incorporante, no exercício anterior ao da fusão - Ano N-1	(100)
Lucro tributável obtido pela sociedade incorporante, no exercício da fusão - Ano N	500
Lucro tributável obtido pela soc. incorporante, no exercício seguinte ao da fusão - Ano N+1	600
Valor do património líquido da sociedade A, no último balanço anterior à fusão	100
Valor do património líquido da sociedade B, no último balanço anterior à fusão	200
Valor do património líquido da sociedade incorporante, no último balanço anterior à fusão	800
O total dos prejuízos fiscais a reportar nos termos do artigo 69.º do CIRC correspondem a	1000

Resultados obtidos pelas sociedades:

	N-1	N	N+1
Sociedade incorporante	(100)	500	600
Sociedade A	(1000)		
Sociedade B	200		
Acréscimo do lucro tributável		300	400

No exercício N (da fusão), o acréscimo corresponde a 300 (500-200) e no exercício N+1, o acréscimo corresponde 400 (600-200).

Todavia, em cada exercício, a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos não poderá exceder, a seguinte percentagem, respectivamente, do lucro tributável da sociedade incorporante:

	Valor do património	%
Sociedade incorporante	800	
Sociedade A	100	100:1100=9,1
Sociedade B	200	
Total	1100	

Deste modo, tendo em conta o lucro tributável da sociedade incorporante, a dedução encontra-se limitada a:

N	N+1
500 X 9,1% = 45,5	600 X 9,1% = 54,6

Assim, neste caso, a dedução dos prejuízos fiscais está limitada, no exercício N, ao valor de 45,5 e no exercício N+1 a 54,6.

Exemplo 2 - Fusão por incorporação (só há uma sociedade fundida):

Prejuízos fiscais apurados pela sociedade incorporada A, no exercício anterior ao da fusão	(1000)
Lucro tributável obtido pela soc. incorporante, no exercício anterior ao da fusão - Ano N-1	500
Prejuízo fiscal obtido pela sociedade incorporante, no exercício da fusão - Ano N	(100)
Lucro tributável obtido pela soc. incorporante, no exercício seguinte ao da fusão - Ano N+1	400
Lucro tributável obtido pela soc. incorporante, no segundo exercício seguinte ao da fusão - Ano N+2	1500
Valor do património líquido da sociedade A, no último balanço anterior à fusão	200
Valor do património líquido da sociedade incorporante, no último balanço anterior à fusão	800

	N-1	N	N+1	N+2
Sociedade incorporante	500	(100)	400	1.500
Sociedade incorporada	(1000)			
Acréscimo do lucro tributável		0	0	1.000

No exercício N (da fusão), a sociedade incorporante não pode deduzir nada, pois obteve prejuízo. No exercício N+1, a sociedade incorporante, também, não pode deduzir nada, pois não houve acréscimo de lucro tributável (400-500=-100).

No exercício N+2, o acréscimo corresponde a 1000 (1500-500), que corresponde ao acréscimo de lucro tributável que a sociedade incorporante obteve nesse exercício, tendo como limite de dedução o disposto na alínea c) da Circular n.º 7/2005, de 16 de Maio. Ou seja, a dedução dos prejuízos fiscais transmitidos não poderá exceder, a seguinte percentagem, respectivamente, do lucro tributável da sociedade incorporante:

	Valor do património	%
Sociedade incorporante	800	
Sociedade A	200	200:1000=20
Total	1000	

Deste modo, tendo em conta o lucro tributável da sociedade incorporante, a dedução encontra-se limitada a:

N+2
1500 X 20%=300

Assim, neste caso, a dedução dos prejuízos fiscais está limitada, no exercício N+2, ao valor de 300.

Exemplo 3 - Fusão por incorporação (só há uma sociedade fundida, a qual possui património negativo):

Neste caso, em que o património líquido da sociedade cujos prejuízos se pretendem deduzir é negativo, não é possível a dedução dos prejuízos fiscais, uma vez que não se encontram reunidos os requisitos exigidos para a concessão do benefício fiscal, concretamente o da realização da fusão por razões económicas válidas com reflexos positivos na estrutura produtiva. De facto, quando o património líquido da sociedade cujos prejuízos fiscais se pretendem deduzir é negativo, a incorporação desse património não conduz ao redimensionamento e desenvolvimento da sociedade incorporante, pelo que, em geral, a fusão não é realizada por razões económicas válidas.

Ainda que pudesse ser considerada efectuada por razões económicas válidas, a aplicação do disposto na alínea c) do Despacho n.º 79/2005-XVII, de 15-04-2005, do SEAF, não permite a dedução de qualquer valor dos prejuízos fiscais.”

Campos 385, 388, 391 e 394 – Prejuízos fiscais com transmissão autorizada [art. 15.º, n.º 1, alínea c)]

Sempre que cessada a actividade em virtude da transferência da sede e direcção efectiva para fora do território nacional, mas neste seja mantido um estabelecimento estável, este poderá aproveitar dos prejuízos fiscais anteriores àquela cessação, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afectos ao estabelecimento estável e seja obtida autorização do Director Geral dos Impostos a requerimento dos interessados entregue até ao fim do mês seguinte ao da data da cessação de actividade, em que demonstre aquela correspondência, conforme previsto na alínea c) do n.º 1 do art. 15.º do CIRC.

Campos 385, 388, 391 e 394 – Prejuízos fiscais não dedutíveis (art. 47.º, n.º 8)

Em conformidade com o disposto no n.º 8 do art. 47.º do CIRC, os prejuízos fiscais não são dedutíveis quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi:

- Modificado o objecto social da entidade a que respeita;
- Alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida;
- Alterada a titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

Esta norma anti-abuso pode ser ultrapassada mediante autorização do Ministro das Finanças, em casos especiais de reconhecido interesse económico, através de requerimento a apre-

sentar na DGCI antes da ocorrência das alterações referidas (n.º 9 do art. 47.º do CIRC), sendo certo que, no caso de uma operação de fusão, cisão ou entrada de activos à qual se aplique o regime do art. 68.º do CIRC, o requerimento pode ser apresentado até ao fim do mês seguinte ao pedido do registo na Conservatória do Registo Comercial (n.º 10 do art. 47.º do CIRC).

O n.º 8 do artigo 47.º do Código do IRC deve ser interpretado no sentido de que a limitação do direito de dedução de prejuízos decorrente da alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto não será aplicável nas situações em que se verifique que os novos titulares do capital já anteriormente detinham indirectamente a maioria do capital e a alteração da titularidade decorra de uma operação de reestruturação efectuada ao abrigo do regime especial de neutralidade estatuído nos artigos 67.º e seguintes do Código do IRC (Proc. n.º 104/2006, com despacho de 04.01.2008 do SEAF).

No que se refere à aplicação temporal desta norma anti-abuso, nomeadamente no caso da alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto, cuja entrada em vigor se verificou em 03.08.2005 (Lei n.º 39-A/2005, de 29.07), não será a mesma de aplicar às situações em que a alteração da titularidade do capital social ocorreu antes de 03.08.2005 (Informação n.º 1294/2007, da DSIRC), o que contraria a doutrina que vinha sendo seguida nesta matéria.

Na realidade, conforme despacho do Director Geral dos Impostos de 26.07.95 no Parecer n.º 250/95 do Centro de Estudos

Fiscais, o entendimento sancionado quanto à alteração do objecto social ou da actividade exercida foi no sentido de que, uma vez verificadas, não poderia haver dedução de prejuízos, porém, tendo em vista o princípio da igualdade, permitir-se-ia que até ao final do ano da alteração (1995) pudessem as empresas em causa requerer ao Ministro das Finanças que essa limitação se não aplicasse desde que verificado o interesse económico a que alude o n.º 8 do art. 46.º do CIRC (actual art. 47.º).

Quando, durante a aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), haja lugar a fusões entre sociedades do grupo ou uma sociedade incorpore uma ou mais sociedades não pertencentes ao grupo, os prejuízos fiscais das sociedades fundidas verificados em exercícios anteriores ao do início do regime só podem ser deduzidos ao lucro tributável do grupo até ao limite do lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja obtida a autorização prevista no art. 69.º do CIRC.

Assim, a nova redacção do n.º 8 do art. 47.º do CIRC, dada pela Lei n.º 39-A/2005, de 29.07, só poderá impor limitações na dedução dos prejuízos fiscais gerados antes da aplicação do RETGS e não aos obtidos durante a aplicação desse regime, visto que se tratam de prejuízos fiscais do grupo e não da sociedade que os gerou e apenas nos casos em que a alteração da titularidade do capital tenha ocorrido após a entrada em vigor da referida lei (Proc. n.º 3089/2005, Despacho de 31.03.2006, do Subdirector Geral, como substituto do Director Geral dos Impostos).

Campos 309, 320, 331 e 407 – Prejuízos fiscais deduzidos

Nestes campos serão de incluir os valores dos prejuízos fiscais a deduzir, a efectuar pela ordem indicada e até à concorrência do lucro tributável, com as seguintes particularidades:

- O período de reporte dos prejuízos fiscais verificados num determinado exercício será de efectuar aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

No caso de empresas abrangidas pelo art. 43.º do EBF (Benefícios fiscais relativos à interioridade), o período de reporte será por um ou mais dos sete exercícios posteriores, conforme previsto na alínea e) do respectivo n.º 1, sendo aplicável a prejuízos fiscais dedutíveis e ocorridos em exercícios posteriores a 2001.

- Havendo prejuízos de vários exercícios a reportar, a dedução faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo, transferindo-se para os exercícios imediatos, por ordem cronológica de ocorrência, os prejuízos que não for possível deduzir por insuficiência do lucro tributável, dentro do limite dos seis/sete exercícios seguintes ao da ocorrência do prejuízo.

Em conformidade com o previsto no Ofício-Circulado n.º 9/97, de 12.11, da DSIRC, é entendimento administrativo que, “*acerca da ordem de prioridade de dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais, da conjugação do disposto no art. 47.º com o art. 15.º do CIRC, referente ao cálculo da matéria colectável, resulta que primeiramente devem ser expurgados do lucro tributável os prejuízos fiscais até à sua concorrência, deduzindo-se, caso ainda exista um valor remanescente, os benefícios fiscais porventura existentes*”.

Mais foi entendido que “*os contribuintes não podem escolher o exercício de dedução dos prejuízos, por forma a não inviabilizarem a dedução dos benefícios, devendo essa dedução operar-se, dentro do prazo legal, o mais depressa possível*”.

- No caso de existirem rendimentos que beneficiem de redução de taxa ou de isenção, os prejuízos fiscais verificados nas respectivas actividades não podem ser deduzidos, em cada exercício, dos lucros tributáveis das restantes (n.º 5 do art. 47.º do CIRC).

Não obstante, terminada a aplicação do regime de isenção ou redução de taxa, considera-se que o remanescente de um prejuízo sofrido numa actividade isenta ou com redução de taxa, que não foi possível reportar aos lucros tributáveis, pode vir a ser reportado, desde que verificados os limites temporais que permitem o reporte, nos lucros tributáveis da mesma empresa respeitantes ao conjunto das suas actividades (Proc. n.º 1664/06, com despacho do Subdirector Geral do IR, 21.11.2006);

- No caso do regime simplificado de tributação, do valor a considerar no campo 407 não pode resultar um valor a inscrever no campo 409 inferior ao limite mínimo previsto na parte final do n.º 4 do art. 53.º do CIRC (€5.964,00), conforme disposto no n.º 3 do art. 47.º do CIRC.
- Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período de reporte, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos ainda não deduzidos anteriormente (n.º 2 do art. 47.º do CIRC).
- No que se refere à possibilidade de dedução num determinado exercício em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo (avaliação directa), o n.º 2 do art. 47.º do CIRC não proíbe que sejam deduzidos prejuízos fiscais de anos anteriores, ainda que determinados por métodos indirectos (Acórdão do STA de 10.01.2007 no Processo n.º 0589/06).

Não obstante, o entendimento da Administração Tributária tem sido no sentido de que os prejuízos fiscais a deduzir têm que ser determinados com base na contabilidade e não com base em métodos indirectos (Inf. n.º 677/99, com despacho do Director Geral dos Impostos de 07.07.99).

- Tem sido ainda entendimento da Administração Fiscal que o direito a verificar a exactidão de um prejuízo fiscal não é prejudicado pelo prazo de caducidade, sendo possível corrigir um prejuízo fiscal suportado há mais de 4 anos de modo a corrigir a dedução do mesmo em lucros tributáveis posteriores em relação aos quais não tenha decorrido o prazo de caducidade (Despacho de 09.04.2001 do Director Geral dos Impostos).

Campos 310, 321, 332 e 408 – Benefícios fiscais

O montante dos benefícios fiscais a incluir nestes campos terá de coincidir com os valores constantes do Q. 05 do Anexo F à IES/DA.

Para o exercício de 2008 apenas existe um benefício fiscal por dedução ao lucro tributável, que se encontra previsto no art. 51.º do EBF.

Este benefício consta da parte 3.4, página 213.

Campos 311, 322, 333 e 409 – Matéria colectável

Nestes campos, de preenchimento obrigatório, deverão ser inscritos os correspondentes valores da matéria colectável, com a particularidade de, no campo 409 (regime simplificado) o valor a inscrever não poder ser inferior a €5.964,00 (€426 x 14), salvo nos seguintes casos (n.º 16 do art. 53.º do CIRC):

- Nos exercícios de início e de cessação de actividade;
- Aos sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE), a partir do exercício da instauração desse processo e até ao exercício da sua conclusão;
- Aos sujeitos passivos que não tenham auferido proveitos durante o respectivo período de tributação e tenham entregue a declaração de cessação de actividade a que se refere o art. 34.º do CIVA.

No caso da declaração respeitar a **declaração do grupo** (sinalização do campo 1 do Q.04.4) o lucro tributável a inscrever no

campo 382 corresponde à diferença dos valores inscritos nos campos 380 e 381 e a respectiva matéria colectável (campo 311) obtém-se pela dedução a este valor (campo 382) dos montantes constantes dos campos 309 e 310.

No campo 380 será de inscrever a soma algébrica dos resultados fiscais das sociedades individuais e no campo 381 apenas deve ser considerada a parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais.

Todas as deduções relativas ao regime especial de tributação de grupos de sociedades são efectuadas na coluna do regime geral.

Campo 346 – Matéria colectável não isenta

O valor a inscrever neste campo corresponde à soma dos valores inscritos nos campos 311 e 322 ou ao valor constante do campo 409.

3.3 - CÁLCULO DO IMPOSTO

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

QUADRO 10 – DECLARAÇÃO MODELO 22

O Q. 10 da declaração mod. 22 (cálculo do imposto) é de preenchimento obrigatório para todos os sujeitos passivos de IRC que tenham de proceder à apresentação da declaração mod. 22, com a particularidade de os sujeitos passivos enquadrados no art. 6.º do CIRC (Regime da transparência fiscal) apenas terem de preencher, sendo caso disso, o campo 365 (tributações autónomas), por força do disposto no art. 12.º do CIRC.

Para efeitos do respectivo preenchimento iremos procurar analisar cada um dos campos que integram este Q. 10:

Campo 347 – Imposto à taxa normal

A taxa normal de IRC para os exercícios iniciados em ou após 01.01.2004 é de 25% (n.º 1 do art. 80.º do CIRC), sendo este campo de preenchimento obrigatório quando exista matéria colectável sujeita ao regime geral (campo 311 do Q. 09).

As entidades residentes que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial industrial ou agrícola e as não residentes sem estabelecimento estável em território português, embora enquadradas no regime geral, uma vez que se encontram sujeitas a taxas diferenciadas, a respectiva colecta é calculada no campo 349, com indicação da taxa respectiva no campo 348.

Campo 348 e 349 – Imposto à taxa reduzida

Nestes campos serão de incluir todas as situações referenciadas no ponto 1) do Anexo 1, cuja matéria colectável consta dos campos 311 a 322 do Q. 09, bem como:

- Sujeitos passivos residentes que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, cuja matéria colectável, apurada no Anexo D à IES/DA, consta do campo 322 do Q. 09;
- Sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em território português, cuja matéria colectável, apurada no Anexo E à IES/DA, consta do campo 322 do Q. 09;
- Sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado de tributação cuja matéria colectável, calculada a partir do lucro tributável apurado no Anexo B à declaração mod. 22, consta dos campos 400 a 409 do Q. 09, nunca podendo o valor a incluir neste último campo ser inferior, em 2008, a €5.964,00, excepto nas situações previstas no n.º 16 do art. 53.º do CIRC.

No campo 348 indica-se a taxa correspondente e no campo 349 apura-se a respectiva colecta.

Campo 350 – Imposto à taxa da Região Autónoma dos Açores

Sempre que existam rendimentos imputáveis à Região Autónoma dos Açores, nos termos do DLR n.º 2/99/A, de 20.01, e como tal susceptíveis de beneficiar da redução de taxa (70% da correspondente taxa nacional de IRC), o cálculo da colecta será efectuado no Q. 03 do Anexo C à declaração mod. 22, sendo transposto para este campo.

Campo 370 – Imposto à taxa da Região Autónoma da Madeira

Sempre que existam rendimentos imputáveis à Região Autónoma da Madeira, nos termos do DLR n.º 2/2001/M, de 20.02, com a redacção do DLR n.º 30-A/2003/M, de 31.12, do DLR n.º 3/2007/M, de 09.01 e do DLR n.º 2-A/2008/M, de 16.01, o cálculo da colecta será efectuado no Q. 03 do Anexo C à declaração mod. 22, sendo transposto para este campo.

culo da colecta será efectuado no Q. 03 do Anexo C à declaração mod. 22, sendo transposto para este campo.

Não obstante as alterações introduzidas pelo DLR n.º 3/2007/M, de 09.01, sempre defendemos que a taxa reduzida de IRC, em vigor na Região Autónoma da Madeira, seria de aplicar a qualquer estabelecimento aí localizado, independentemente do sujeito passivo ser residente ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade.

Neste sentido se tem orientado a jurisprudência, conforme Acórdão do STA, de 26.11.08, no Processo n.º 0666/08.

Exemplo:

A sociedade Alfa, Lda, com sede no Porto, no exercício de 2008 obteve um volume de negócios de €1.000.000, assim repartido:

- €750.000, imputáveis ao estabelecimento da sede (75%);
- €150.000, imputáveis ao estabelecimento localizado no Funchal (15%);
- €100.000, imputáveis ao estabelecimento localizado em Ponta Delgada (10%);

• CÁLCULO DA COLECTA, sabendo que a matéria colectável foi de €100.000, às taxas das respectivas circunscrições:

- Continente : 75% x 100.000 x 25% =	18.750
- Madeira : 15% x 100.000 x 20% =	3.000
- Açores : 10% x 100.000 x 17,5% =	1.750
COLECTA	<u>23.500</u>

Assim, teríamos:

Campo 347	18.750
Campo 350	1.750
Campo 370	3.000

Campo 351 – Colecta

O valor a inscrever neste campo será sempre o resultado da soma dos campos 347, 349, 350 e 370.

Campo 353 – Dupla tributação internacional (art. 85.º)

Este campo visa consagrar o método da “imputação normal” com a finalidade de eliminar ou atenuar a dupla tributação jurídica internacional, o que se verifica sempre que uma entidade é tributada, relativamente ao mesmo rendimento ou capital, por mais de um Estado.

Assim, o disposto no art. 85.º do CIRC consubstancia o referido método nos casos em que uma entidade residente em território português aufera rendimentos provenientes do estrangeiro, correspondendo a dedução à menor das seguintes importâncias:

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- Fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos custos ou perdas directas ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

Para além do imposto suportado no estrangeiro apenas poder

ser deduzido no exercício a que respeita, no caso de existir Convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na Convenção (n.º 2 do art. 85.º do CIRC).

Sobre esta matéria, vejam-se as anotações ao campo 217 do Q. 07.

Campo 355 – Benefícios fiscais

O montante dos benefícios fiscais a incluir neste campo terá de coincidir com os valores constantes do Q. 06 do Anexo F à IES/DA.

Os benefícios fiscais por dedução à colecta para 2008 constam da parte 3.4, páginas 214 a 216.

Campo 356 – Pagamento especial por conta (art. 87.º)

Neste campo serão de incluir os pagamentos especiais por conta (PEC's) efectuados nos exercícios de 2004 a 2008 e que ainda não tenham sido deduzidos, no todo ou em parte, à colecta de IRC, conforme previsto no n.º 1 do art. 87.º do CIRC.

Em caso de cessação de actividade o PEC eventualmente pago no exercício bem como o referente aos três exercícios imediatamente anteriores, na parte que não possa ter sido deduzida à colecta, quando existir, é reembolsado mediante requerimento dirigido ao Chefe do Serviço de Finanças competente, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade (data do registo na Conservatória do Registo Comercial do encerramento da liquidação), conforme previsto no n.º 2 do art. 87.º do CIRC.

Acresce que, os sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado podem ainda ser reembolsados da parte ainda não deduzida cumpridos que sejam os seguintes requisitos:

- Não se afastem, em relação ao exercício a que diz respeito o PEC a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector em que se inserem, a publicar por Portaria do Ministro das Finanças;
- A situação que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo exercício.

A acção de inspecção a pedido do sujeito passivo é formulada nos termos do Dec. Lei n.º 6/99, de 08.01, e objecto de pagamento pelo requerente de uma importância variável entre um mínimo de €3.152,40 e um máximo de €34.915,85, calculado nos termos da Portaria n.º 939/99, de 20.10.

No caso de fusão, tendo em consideração o regime específico de recuperação do PEC em caso de cessação de actividade e que a sociedade com direito à dedução do PEC se extinguiu com o registo da fusão, conforme alínea a) do n.º 5 do art. 8.º do CIRC, uma vez que os direitos e obrigações da sociedade incorporada se transmitem para a sociedade incorporante (art. 112.º do CSC), sendo que a data da cessação se verifica na data do registo da fusão na Conservatória do Registo Comercial (Inf. vinculativa no Proc. n.º 1380/02, com despacho de 22.06.2004).

Sendo a fusão com eficácia retroactiva (n.º 7 do art. 68.º do CIRC), a restituição do PEC efectuado em data posterior

àquela a que a fusão se reporta, é efectuada à colecta apurada pela sociedade incorporante, nos termos previstos no n.º 1 do art. 87.º do CIRC (Inf. vinculativa no Proc. n.º 3529/03, com despacho de 19.03.2004).

Campo 357 – Total das deduções

O valor a inscrever neste campo será sempre o resultado da soma dos campos 353, 355 e 356.

Campo 358 – IRC liquidado

O valor a inscrever neste campo será o resultado da diferença entre o campo 351 e o campo 357, nunca podendo este valor ser negativo (n.º 7 do art. 83.º do CIRC), pelo que as referidas deduções apenas poderão ser efectuadas, pela ordem indicada (n.º 2 do art. 83.º do CIRC), até à concorrência da colecta.

Sempre que o total das deduções (campo 357) seja igual ou superior ao valor da colecta (campo 351), inscrever-se-á no campo 358 o valor 0 (zero).

Campo 371 – Resultado da liquidação (art. 86.º)

Neste campo indevidamente chamado de “Resultado da liquidação”, quando na realidade apenas pretende limitar o efeito de determinados benefícios fiscais no montante do imposto liquidado, visa-se dar satisfação ao disposto no art. 86.º do CIRC, sendo aplicável apenas às entidades residentes que exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não abrangidas pelo regime simplificado, bem como às entidades não residentes com estabelecimento estável em território português.

Assim, a colecta do IRC (campo 351), líquida das deduções relacionadas com a dupla tributação internacional e benefícios fiscais, nunca poderá resultar inferior a 60% do valor que resultaria se o sujeito passivo não usufruísse dos regimes previstos no n.º 13 do art. 40.º do CIRC e no art. 69.º do CIRC (transmissibilidade de prejuízos fiscais nas fusões) e dos seguintes benefícios fiscais:

- Criação de emprego para jovens (art. 19.º do EBF) e benefício aos dividendos de acções adquiridas no âmbito das privatizações (art. 67.º do EBF);
- Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 08.07) e arts. 61.º a 66.º do EBF;
- Benefícios fiscais por dedução à colecta, com excepção dos que têm natureza contratual (art. 41.º do EBF) e do SIFIDE (Lei n.º 40/2005, de 03.08);
- Acréscimo de reintegrações e amortizações resultantes de reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação fiscal.

Exemplo 1:

Determinado sujeito passivo apresentou um lucro tributável em 2008 de €50.000, tendo benefícios por dedução ao rendimento (criação de emprego para jovens e mecenato) no montante de €30.000 e por dedução à colecta de €2.500, sem que sejam de natureza contratual ou no âmbito do SIFIDE:

50.000 x 25% =	12.500
Dedução	<u>2.500</u>
IRC liquidado	<u>10.000</u>

Caso o sujeito passivo não tivesse usufruído dos benefícios fiscais referidos, teríamos:

$$(50.000 + 30.000) \times 25\% = 20.000$$

Da aplicação do disposto no n.º 1 do art. 86.º do CIRC o IRC liquidado não podia ser inferior a 12.000 (20.000 x 60%) pelo que, tendo sido de apenas 10.000, será de inscrever 2.000 no campo 371.

Exemplo 2:

Determinado sujeito passivo apresentou um lucro tributável em 2008 de €50.000, tendo benefícios fiscais por dedução ao rendimento (criação de emprego para jovens e mecenato) no montante de €30.000 e por dedução à colecta de €2.500, sem que sejam de natureza contratual ou no âmbito do SIFIDE.

Acresce que, nos termos do art. 47.º do CIRC, o total de prejuízos dedutíveis é de:

- a) €100.000;
- b) € 60.000.

No caso da alínea *a*), não obstante o lucro tributável corrigido ser de €80.000, dado o montante dos prejuízos dedutíveis, a matéria colectável continua a ser nula e, como tal, não será de incluir qualquer valor no campo 371, continuando o montante dos prejuízos dedutíveis a ser de €50.000 e não de apenas €20.000.

No caso da alínea *b*), não obstante o lucro tributável corrigido ser de €80.000, a matéria colectável corrigida passa a ser de €20.000, pelo que no campo 351 continuamos perante um valor nulo, sendo, porém, de incluir no campo 371 o montante de €3.000.

$$20.000 \times 25\% \times 60\% = 3.000$$

Não obstante, o montante dos prejuízos dedutíveis continua a ser de €10.000.

Assim, julgamos poder concluir que o art. 86.º do CIRC tem por finalidade limitar o efeito de determinados benefícios fiscais no apuramento do IRC liquidado, por forma a que se não possa apurar uma taxa efectiva de tributação inferior a, no Continente, 15% (0,6 x 25%), sendo esta, em princípio, a razão que terá levado o legislador a retirar do n.º 2 do art. 86.º do CIRC os incentivos fiscais à interioridade, a partir do exercício de 2008 inclusive, dada a definição de uma taxa de IRC de 10% para as novas empresas localizadas nas áreas beneficiárias.

Através da informação n.º 882/2007, Proc. n.º 1263/2006, com despacho concordante do SEAF de 04.01.08, ficou decidido que, “*uma vez que a limitação opera através de uma correcção ao montante do imposto que seria liquidado caso o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, dos regimes previstos no n.º 13 do art. 40.º e no art. 69.º, todos do CIRC, seriam de ficar abrangidas as situações em que, retirando-se os benefícios fiscais, se apuraria imposto liquidado*” (campo 358).

Na prática, os sujeitos passivos têm de comparar a sua situação com usufruição dos benefícios e sem benefícios, ou seja, comparar o IRC liquidado com usufruição dos benefícios com

aquele que se teria apurado na ausência dos benefícios, aplicando o limite de 60% ao IRC que seria liquidado sem os benefícios e, havendo diferença para mais entre este valor e o calculado com a usufruição dos benefícios, deverá ser a mesma de incluir no campo 371.

Esta nova orientação administrativa altera significativamente a constante do Despacho do SEAF de 19.01.2006, no Proc. n.º 3469/2005, pois, caso em vigor, no exemplo a seguir não haveria lugar à inclusão de qualquer valor no campo 371.

Exemplo:

Determinado sujeito passivo, usufruindo de benefícios fiscais por dedução ao rendimento (criação de emprego para jovens e mecenato) no montante de €30.000,00, apresentou um prejuízo fiscal de €10.000,00 e, como tal, um imposto liquidado nulo (campo 358).

Caso o sujeito passivo não tivesse usufruído dos benefícios fiscais em causa, teria apresentado um lucro tributável de €20.000,00 e, conseqüentemente, um imposto liquidado de €5.000,00:

$$20.000 \times 25\% = 5.000$$

Da aplicação do disposto no n.º 1 do art. 86.º do CIRC o imposto liquidado não podia ser inferior a 60% x 5.000=3.000 pelo que, tendo sido nulo, será de incluir €3.000,00 no campo 371 (Resultado da liquidação).

Campo 359 – Retenções na fonte

Neste campo apenas serão de considerar as retenções na fonte efectuadas ao sujeito passivo que tenham a natureza de imposto por conta do imposto a pagar a final, com excepção das que possam ser objecto de compensação ou reembolso, conforme alínea *f*) do n.º 2 do art. 83.º do CIRC que, para além de comprovadas, deverão ser identificadas no Q. 12.

A limitação referida resulta do disposto na alínea *b*) do n.º 4 do art. 12.º-A do Dec. Lei n.º 42/91, de 22.01, chamando-se ainda a atenção para o previsto no n.º 12 do art. 81.º do CIRC.

Este campo é preenchido automaticamente pelo sistema em função dos valores constantes nas declarações mod. 10, devendo o sujeito passivo proceder à alteração do valor exibido nos casos em que considere que o mesmo não está correcto, devendo proceder à identificação das entidades retentoras no Q. 12 através do respectivo NIF, indicando igualmente o valor retido.

Campo 360 – Pagamentos por conta (art. 97.º)

Neste campo serão de incluir os pagamentos por conta, nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do art. 96.º do CIRC, efectuados no próprio ano a que respeita o lucro tributável.

O montante dos pagamentos por conta é preenchido automaticamente pelo sistema, podendo o sujeito passivo alterar os valores pré-preenchidos mas devendo corrigir a informação constante do sistema de cobrança em conformidade.

Campo 361 e campo 362 – IRC a pagar/IRC a recuperar

Nestes campos será de incluir o valor da soma dos campos 358 e 371 deduzido do valor da soma dos campos 359 e 360, a qual:
Se positiva – campo 361
Se negativa – campo 362

Campo 363 – IRC de exercícios anteriores

Neste campo será de incluir o IRC que deixou de ser liquidado em exercícios anteriores e que, nos termos da lei, deva ser considerado no exercício a que a declaração mod. 22 se refere, nomeadamente as seguintes situações:

- Art. 44.º, n.º 5 do CIRC (anterior redacção do Código para as situações previstas no n.º 7 do art. 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12);
- Art. 24.º, n.º 5 do CIRC;
- Art. 40.º, n.º 10 do CIRC;
- Art. 11.º, b) do Dec. Lei n.º 31/98, de 11.02;

Este campo, logicamente, nunca pode assumir valores negativos, devendo dar sempre origem ao cálculo de juros compensatórios a incluir no campo 366, excepto no caso do n.º 10 do art. 40.º do CIRC.

Campo 372 – Reposição de benefícios fiscais

Este campo destina-se à reposição de benefícios fiscais ainda que os mesmos possam respeitar a exercícios anteriores, sendo de utilizar também nos casos em que forem excedidos os limites dos benefícios, caso por exemplo:

- Art. 5.º do Dec. Lei n.º 55/2008, de 26.03;
- *Regra de minimis*, nomeadamente nos incentivos fiscais à interioridade (art. 43.º do EBF) e remuneração convencional do capital (art. 81.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12);

Ver ponto 1) do **Anexo 1** (art. 43.º do EBF)

Campo 364 – Derrama

A derrama é um imposto municipal lançado pelas Câmaras Municipais, nos termos do art. 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15.01 (Lei das Finanças Locais).

As taxas correspondentes são lançadas anualmente até ao limite máximo de 1,5%, incidindo sobre o lucro tributável sujeito e não isento de IRC (campos 302, 313, 382 e 400 do Q. 09) dos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e dos não residentes com estabelecimento estável nesse território.

Por deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, pode ser lançada uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse €150.000 (para a derrama lançada em 2008 a pagar em 2009, o volume de negócios a considerar será o verificado em 2007).

As deliberações dos municípios sobre a matéria devem ser comunicadas por via electrónica pela câmara municipal à DGCI até 31 de Dezembro do ano anterior ao da cobrança por parte dos serviços competentes do Estado, sendo certo que, caso a comunicação seja recebida para além daquele prazo, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama.

No caso de declarações do grupo, no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o cálculo da derrama é efectuado de acordo com as instruções constantes do Ofício Circulado n.º 20132/2008, de 14.04, da DGCI:

“No âmbito do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é

feita pela forma referida no art. 64.º do CIRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais.

Se é verdade que nas declarações periódicas individuais não há um verdadeiro apuramento de colecta, o mesmo já não se pode dizer relativamente ao lucro tributável.

Com efeito, cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual.

Assim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido, também individualmente, o Anexo A, se for caso disso.

O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do Q. 10 da correspondente declaração do grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante, em consonância com o entendimento por despacho de 13-03-2008, do substituto legal do Director-Geral.”

Sempre que o sujeito passivo, cumulativamente, tenha:

- * matéria colectável no exercício superior a €50.000 e
- * estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município,

o cálculo da derrama será efectuado no Anexo A à declaração mod. 22, cuja leitura das inerentes instruções se recomenda, devendo o valor encontrado ser directamente transferido para este campo.

As entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, nunca têm de preencher este campo, o mesmo sucedendo às entidades enquadradas no art. 6.º do CIRC (Regime da transparência fiscal), conforme previsto no Ofício Circulado n.º 20132, de 14.04.2008, da DSIRC.

Campo 365 – Tributações autónomas

Neste campo serão de inscrever os valores correspondentes às tributações autónomas, nomeadamente:

• Art. 81.º do CIRC:

- Despesas não documentadas (campo 214 do Q. 07) à *taxa de 50%* ou, nos casos de sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, à *taxa de 70%*, sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do art. 23.º do CIRC;
- Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica, à *taxa de 10%*, com as seguintes particularidades (Lei n.º 64/2008, de 05.12):
 - * No caso de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO2 sejam

inferiores a 120g/Km, no caso de serem movidas a gasolina, e inferiores a 90g/Km, no caso de serem movidas a gásóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de qualidade, tributação autónoma à taxa de 5%.

- * Tratando-se de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior a €40.000 e o sujeito passivo apresente prejuízos fiscais nos 2 exercícios anteriores àquele a que os inerentes encargos dizem respeito, tributação autónoma à taxa de 20%.

O certificado de qualidade poderá ser obtido através do endereço electrónico:

“www.dgv.pt/veiculos/guia_pesquisa.asp”

- Encargos dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC, não facturados a clientes, excepto na parte em que haja tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os não dedutíveis suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que respeitam, à taxa de 5%;
- Encargos referidos no art. 59.º do CIRC, a considerar no campo 252 do Q. 07, à taxa de 35% ou, se suportados por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, à taxa de 55%.
- Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais não tenham permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período, à taxa de 20%.

A este montante será de deduzir o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não sendo este, neste caso, de incluir no campo 359.

Todas as situações referenciadas no art. 81.º do CIRC deverão ser obrigatoriamente discriminadas no Q. 11 da declaração mod. 22, com excepção das despesas não documentadas (campo 214 do Q. 07) e dos pagamentos a entidades residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal privilegiado (campo 252 do Q. 07).

Notas:

- * Os encargos suportados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos, afectos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo (rent-a-car), bem como as reintegrações relacionadas com viaturas enquadradas no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, não são tributados autonomamente;

Por despacho de 21.02.02 do Director Geral dos Impostos foi sancionado o entendimento de que a utilização dos veículos ligeiros de passageiros nas aulas de condução deverá ter o mesmo tratamento do aluguer de viaturas no âmbito do exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Também por despacho de 23.04.04 do Director Geral dos Impostos foi sancionado o entendimento de que, no caso

de serviços de transporte de passageiros prestados pelos hotéis e agências de viagens como sejam transferes e pequenos circuitos turísticos, prestados exclusivamente aos seus clientes e realizados em veículos ligeiros de passageiros ou mistos de sua propriedade, será de considerar que tais serviços se encontram no âmbito da actividade normal do sujeito passivo, porquanto a sua utilização se encontra relacionada directamente com a actividade por eles desenvolvida, sendo os serviços cobrados e facturados aos clientes.

- * Os sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado apenas são tributados autonomamente em relação às despesas não documentadas e às despesas referidas no art. 59.º do CIRC não consideradas encargos dedutíveis.

Este entendimento pressupõe que a referência ao n.º 3 do art. 81.º do CIRC pelos respectivos n.ºs 6 e 10 também deverá abranger o disposto no n.º 4, o qual deverá ser interpretado como um prolongamento do referido no n.º 3;

- * *A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, nos termos do art. 6.º do CIRC, não as desobriga da apresentação da declaração mod. 22, devendo, sempre que existam despesas e encargos sujeitos a tributação autónoma, nos termos do art. 81.º do CIRC, ser esta quantificada neste campo (art. 12.º do CIRC), competindo o correspondente pagamento à entidade sujeita ao regime da transparência fiscal.*

- * *As entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola também se encontram abrangidas pela tributação autónoma constante do n.º 9 do art. 81.º do CIRC, mas apenas quanto aos encargos com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, suportados no âmbito de uma daquelas actividades desenvolvida a título acessório (Despacho do Subdirector Geral de 16.11.2005);*

- * As taxas de tributação autónoma em vigor para o Continente deverão ser reduzidas a 70% do seu valor, quando aplicadas à Região Autónoma dos Açores (DLR n.º 2/99/A, de 20.01);

- * As entidades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, não obstante dispensadas de preencher o Q. 10, terão de incluir obrigatoriamente neste campo, o valor da tributação autónoma das despesas mencionadas no art. 81.º do CIRC que tenham suportado, procedendo à correspondente entrega nos Cofres do Estado (art. 12.º do CIRC).

• Art. 7.º, n.º 4 da Lei n.º 85/98, de 16.02 (Estatuto Fiscal Cooperativo):

- As despesas não documentadas efectuadas pelas cooperativas são tributadas autonomamente à taxa de 70% (40% até ao exercício de 2006, inclusivé), sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do n.º 1 do art. 23.º do CIRC.

• Art. 18.º, n.º 2, b) do EBF:

- São tributadas autonomamente à taxa de 40% as contribuições de entidades patronais para regimes de seguran-

ga social que beneficiem do previsto no n.º 1 do art. 18.º do EBF, suportadas no exercício, bem como nos dois anteriores, em que ocorra a inobservância de qualquer das condições nele referidas.

• **Art. 4.º da Lei n.º 64/2008, de 05.12 – Empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos**

- Tributação autónoma à taxa de 25% da diferença positiva entre a margem bruta de produção determinada com base na aplicação do método FIFO ou do custo médio ponderado no custeio das matérias primas consumidas e a determinada com base no método de custeio adoptado na contabilidade pelas empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos, valor a mencionar no campo 419 do Q. 11 da declaração mod. 22.

Campo 366 – Juros compensatórios

Os juros compensatórios contam-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração ou do dia imediato ao termo do prazo de pagamento até ao termo do prazo para a entrega da declaração de rendimentos ou da sua autoliquidação, se anterior, respectivamente nas situações previstas nos campos 363 e 362, quando devidos, e nas situações referidas na alínea b) do n.º 3 do art. 94.º do CIRC e no n.º 5 do art. 96.º do CIRC.

A taxa dos juros compensatórios é de 4% ao ano desde 01.05.03 (Portaria n.º 291/2003, de 08.04), chamando-se a atenção para o seu agravamento em algumas das situações referidas no campo 363.

Campo 369 – Juros de mora

Os juros de mora, calculados por mês de calendário à taxa mensal de 1% (Dec. Lei n.º 73/99, de 16.03), a incluir neste campo, referem-se às situações em que o pagamento do imposto autoliquidado seja efectuado fora do prazo legal e após a data de apresentação da declaração.

Campo 367 e campo 368 – Total a pagar/Total a recuperar

O total a pagar (campo 367) corresponde à soma do campo 361 ou (-362) com os campos 363, 364, 365, 366 e 369, *sempre positivo*.

O total a recuperar (campo 368) corresponde à soma algébrica dos campos 362, 363, 364, 365, 366 e 369, *sempre negativo*.

Não haverá lugar ao pagamento ou reembolso do imposto sempre que o seu montante seja inferior a €24,94 (n.º 7 do art. 96.º do CIRC).

Com a publicação do Dec. Lei n.º 150/2006, de 02.08, as dívidas de IRC cujo prazo de pagamento voluntário se inicie a partir de 01.01.2007, de valor inferior a €5.000 podem ser pagas em prestações antes da instauração do processo executivo, com isenção de garantia, nas seguintes condições:

- O requerente não seja devedor de quaisquer tributos administrados pela DGCI;
- Os pedidos de pagamentos sejam apresentados preferencialmente por via electrónica ou nos serviços de finanças da área da sede, até 15 dias após o termo do prazo para pagamento voluntário.

Esta medida não é aplicável às dívidas por falta de entrega dentro dos respectivos prazos legais de quaisquer retenções de imposto.

Preenchido o Q. 10, estamos em condições de proceder ao cálculo dos **pagamentos por conta** a efectuar em 2009, nos termos do previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 96.º do CIRC, conforme estipulado nos n.ºs 1 a 3 do art. 97.º do CIRC:

$$90\% \times (\text{campo } 351 - \text{campo } 359) : 3$$

ou

$$70\% \times (\text{campo } 351 - \text{campo } 359) : 3$$

consoante o volume de negócios em 2008 tenha sido, respectivamente, superior a €498.797,90 ou igual ou inferior a €498.797,90.

O valor encontrado será sempre arredondado para o euro imediatamente superior, havendo dispensa de o efectuar quando o imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo (campo 351) for inferior a €199,52 (n.º 4 do art. 96.º do CIRC).

Com a alteração ao art. 99.º do CIRC pelo Dec. Lei n.º 238/2006, de 20.12, fica dispensada a comunicação prévia da limitação ou da suspensão do 2.º e/ou 3.º pagamentos por conta, com efeitos a partir de 01.01.2006, sendo certo que o 1.º pagamento por conta, quando devido, é sempre obrigatório, *chamando-se a atenção, neste particular, para o Acórdão n.º 0877/06, do STA, de 07.03.2007 que contraria, em parte, tal obrigatoriedade, bem como para a informação n.º 704/89, da DGCI que prevê a possibilidade de tornar extensiva ao 1.º pagamento por conta a suspensão/limitação prevista no citado artigo, em determinadas situações, nomeadamente:*

- *Cessação de actividade até ao termo do prazo para ser efectuado o 1.º pagamento por conta;*
- *Haja passagem a um regime de isenção;*
- *Se verifique um decréscimo significativo da actividade desenvolvida em relação ao exercício anterior;*
- *Se verifiquem no exercício anterior operações de natureza extraordinária, como o recebimento de um subsídio à exploração.*

Se da limitação ou suspensão dos pagamentos por conta resultar que, a final, o sujeito passivo deixou de pagar uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria que ser entregue, há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que cada entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para apresentação da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior (n.º 2 do art. 99.º do CIRC).

Exemplo:

Determinada sociedade, com obrigação de efectuar em 2007 pagamentos por conta de €1.000 cada, decidiu limitar o pagamento por conta a efectuar em Dezembro para €650.

Sabendo que o imposto devido a final (Campos 358 + 371 + 364 + 365) foi de:

a) €2.800

b) €2.700

haverá lugar ao pagamento de juros compensatórios?

Resolução:

Pagamentos devidos	3.000
Pagamentos efectuados	<u>2.650</u>
Diferença	<u>350</u>

Desvio: $20\% \times 350 = 70$

a) Como a diferença entre o valor devido a final e o valor dos pagamentos por conta efectivamente pagos foi de € 150:

$$2.800 - 2.650 = 150$$

como tal superior a €70, haverá lugar a juros compensatórios.

b) Como a diferença entre o valor devido final e o valor dos pagamentos por conta efectivamente pagos foi de € 50:

$$2.700 - 2.650 = 50$$

como tal inferior a €70, não haverá lugar a juros compensatórios.

Em conformidade com o despacho concordante do Director Geral dos Impostos, de 23.04.2004, no Proc. n.º 806/2003, nos casos em que o período de tributação é inferior a um ano, independentemente de estarmos a transitar de um período de tributação coincidente com o ano civil para um período especial de tributação ou vice-versa, só haverá obrigação de efectuar pagamentos por conta nos casos em que essa obrigação se verifique dentro desse mesmo período, isto é, nos casos em que exista 7.º e/ou 9.º mês do respectivo período de transição.

Assim, no primeiro caso, ocorrendo a transição:

- Antes de 01.08, não haverá lugar a pagamentos por conta;
- Após 31.07 e antes de 01.10, haverá lugar ao 1.º pagamento por conta;
- Após 30.09, haverá lugar ao 1.º e 2.º pagamentos por conta.

Para cálculo dos pagamentos por conta a efectuar após o termo do novo período de tributação, o imposto a ter em conta é o que corresponderia a um período de 12 meses, calculado proporcionalmente ao imposto relativo ao período de tributação (inferior a um ano) ocorrido até à data da transição (n.º 4 do art. 97.º do CIRC).

O mesmo será de referir em relação ao cálculo do **pagamento especial por conta (PEC)**, a efectuar em 2009, nos termos previstos no art. 98.º do CIRC:

$$\begin{aligned} 1\% \times VN \geq 1.000 &= A \\ 1.000 + 20\% (A - 1.000) &\leq 70.000 = B \\ \text{PEC} &= B - \text{PC} > 0 \end{aligned}$$

em que:

VN – volume de negócios (vendas + prestação de serviços) referente ao exercício de 2008

PC – Pagamentos por conta calculados nos termos legais, efectuados em 2008

No caso da Região Autónoma da Madeira e da Região Autónoma dos Açores, no apuramento do pagamento especial por conta será de aplicar as reduções de taxa em vigor em cada uma delas, conforme previsto, respectivamente, no DLR n.º 21-A/2005/M, de 30.12 e no DLR n.º 40/2003/A, de 06.11.

Para além das particularidades previstas nos n.ºs 5 a 9 do art. 98.º do CIRC, o PEC não é aplicável nos exercícios de início de actividade e no seguinte (n.º 10 do art. 98.º do CIRC), ocorrendo ainda dispensa de efectuar o PEC nos seguintes casos (n.º 13 do art. 98.º do CIRC):

- Aos sujeitos passivos totalmente isentos de IRC nos termos dos arts. 9.º e 10.º do CIRC e do EFC;
- Aos sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do CIRE, aprovado pelo Dec. Lei n.º 53/2004, de 18.03, a partir do exercício da instauração desse processo e até ao exercício da sua conclusão;
- Aos sujeitos passivos que não tenham auferido proveitos durante o respectivo período de tributação e tenham entregue a declaração de cessação de actividade a que se refere o art. 34.º do CIVA.

Ainda, face ao previsto no n.º 6 do Ofício Circulado n.º 82/98, de 18.03, confirmado pela informação vinculativa no Proc. n.º 2809/2006, com despacho do substituto legal do Director Geral dos Impostos de 23.02.2007, no caso do sujeito passivo cessar a sua actividade e proceda à dissolução e liquidação antes do termo do prazo para pagamento da 2.ª prestação, não é obrigado a efectuar o PEC desse exercício.

Uma **SGPS** uma vez que exerce, a título principal, uma actividade de natureza comercial e não se enquadrando em nenhuma das situações de dispensa, está sujeita ao pagamento especial por conta, sendo que, para o volume de negócios, apenas concorrerá o valor das vendas e dos serviços prestados, pelo que, sendo aquele nulo, haverá lugar à obrigação de efectuar o pagamento do limite mínimo de € 1.000, sempre que devido (Inf. n.º 782/2007, com despacho do Substituto Legal do Director Geral, de 20.07.07).

Ainda, conforme informação vinculativa no Proc. 570/2004, com despacho concordante do SEAF, em 01.06.2004, da base de cálculo do PEC não serão de excluir os rendimentos isentos de imposto.

Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS), é devido um PEC por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do PEC, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respectivos, e proceder à sua entrega (n.º 12 do art. 98.º do CIRC).

Porém, na restituição do PEC em caso de saída de sociedades do grupo, o montante do PEC relativo às sociedades dominadas, efectuado no exercício em que estas saem do grupo, não é dedutível à colecta do grupo, sendo imputável àquelas sociedades.

Todavia, uma vez que a sociedade dominante actua como representante do grupo e, portanto, é, no conjunto das sociedades, o “sujeito passivo de facto”, os pedidos de reembolso feitos, oportunamente, pelas sociedades dominadas que saem do grupo, são concretizados na esfera da sociedade dominante (Inf. vinculativa n.º 3724/2003, com despacho de 13.10.2004).

Conforme decorre do Proc. n.º 1028/2004, com despacho concordante do subdirector Geral dos Impostos, de 13.05.2005, uma declaração de substituição ao início de actividade não produz quaisquer efeitos em IRC.

Em consequência, os sujeitos passivos que se encontrem nestas condições estão obrigados à apresentação da declaração mod. 22, com referência ao exercício resultante da data indicada na primeira declaração de inscrição no registo apresentada, ainda que não tenham exercido efectivamente a actividade.

Nestas condições é também devido o pagamento especial por conta pelo montante mínimo previsto no n.º 2 do art. 98.º do CIRC, o qual, contudo, não será aplicável no exercício de início de actividade e no seguinte, por força do n.º 9 do mesmo artigo.

À semelhança da interpretação dada para os pagamentos por conta (Proc. n.º 806/2003, com despacho concordante do Director Geral dos Impostos de 23.04.2004), nos casos em que o período de tributação é inferior a um ano, independentemente de estarmos a transitar de um período de tributação coincidente com o ano civil para um período especial de tributação ou vice versa, apenas ocorre a obrigação de efectuar o PEC nos casos em que o período de transição ultrapasse a data da 1.ª prestação (3.º mês).

Assim, no primeiro caso, ocorrendo a transição:

- *Antes de 01.04, não haverá lugar a PEC;*
- *Após 31.03 e antes de 01.11, haverá lugar ao pagamento da 1.ª prestação;*
- *Após 31.10, haverá lugar ao pagamento das 1.ª e 2.ª prestações.*

A exemplo dos pagamentos por conta, embora tal não resulte da lei, no cálculo do PEC a efectuar após o termo do novo

período de tributação, o volume de negócios a ter em conta é o que corresponderia a um período de 12 meses, calculado proporcionalmente ao volume de negócios relativo ao período de tributação (inferior a um ano) ocorrido até à data da transição.

Os sujeitos passivos residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes sem estabelecimento estável em território português nunca têm de efectuar pagamentos por conta (n.º 1 do art. 96.º do CIRC).

O mesmo será de referir em relação ao PEC, incluindo neste caso as entidades residentes que exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, enquadradas no regime simplificado de tributação (n.º 1 do art. 98.º do CIRC).

Os sujeitos passivos de IRC enquadrados no art. 6.º do CIRC (Transparência fiscal) também se encontram dispensados de efectuar pagamentos por conta e PEC, uma vez que não são tributados em IRC, conforme art. 12.º do CIRC (n.º 4 do Ofício Circulado n.º 82/98, de 18.03 da DGCI).

A falta de entrega, total ou parcial, dos pagamentos por conta e do PEC, quando devidos, constitui contraordenação punível nos termos da alínea f) do art. 114.º do RGIT, o mesmo sendo de referir sempre que a entrega ocorra fora de prazo.

Verificando-se um pagamento indevido, poderá o mesmo ser objecto de reclamação no prazo de 30 dias conforme previsto no n.º 2 do art. 133.º do CPPT e no n.º 7 do art. 128.º do CIRC.

3.4 - BENEFÍCIOS FISCAIS PARA 2008

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

PRINCIPAIS BENEFÍCIOS FISCAIS EM IRC PARA 2008

Com a reforma dos impostos sobre o rendimento foi preocupação do legislador, dada a multiplicidade e dispersão dos benefícios fiscais até então em vigor, para além da respectiva revisão, a sua concentração por forma a facilitar o seu conhecimento e acesso.

Assim, para além da consideração no Código do IRC dos desagravamentos caracterizados por uma máxima de permanência e estabilidade, concentrou-se no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) aqueles que se caracterizam por um carácter menos estrutural, revestindo no entanto uma relativa estabilidade, deixando para os Orçamentos de Estado os benefícios com finalidades meramente conjunturais.

Não obstante, o decurso de tempo tem vindo a provocar algumas alterações nesta matéria, nomeadamente no que se refere ao EBF e legislação complementar, pelo que, com vista a facilitar o acesso à informação e trabalho de recolha, o presente texto visa, no que se refere ao IRC, enumerar os benefícios fiscais para 2008, respeitando a seguinte ordem:

- Redução de taxa;
- Isenção temporária;
- Isenção definitiva;
- Deduções ao rendimento;
- Deduções ao lucro tributável;
- Deduções à colecta.

Em matéria de benefícios fiscais, tendo em vista a luta contra a fraude e evasão fiscais e a preocupação de conferir maior equidade ao sistema fiscal, cumpre chamar a atenção para o disposto no art. 13.º (Impedimento de reconhecimento do direito a benefícios fiscais) e no art. 14.º (Extinção dos benefícios fiscais), ambos do EBF:

- Os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos ou cessam os seus efeitos sempre que existam dívidas de impostos ou à segurança social, salvo se as dívidas em causa tiverem sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição e sempre que seja prestada garantia idónea, quando exigível;
- Os benefícios automáticos, verificadas as situações referidas, não produzem os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos.

1) Redução da Taxa (Quadro 08 da DR 22)

- **Art. 56.º do E.B.F. – Estabelecimentos de ensino particular**
Estabelecimentos de ensino particular integrados no siste-

ma educativo têm taxa de tributação em IRC de 20%, salvo se beneficiarem de taxa inferior.

- **Art. 52.º do E.B.F. - Comissões vitivinícolas regionais**

Isentas de IRC, com excepção dos juros de depósitos e outros rendimentos de capitais, que são tributados a taxa de 20%.

- **Art. 43.º do E.B.F. – Benefícios relativos à interioridade**

Beneficiários: Empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas beneficiárias, não sendo aplicável às seguintes actividades [Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão de 15.12]:

– Sectores de produção primária de produtos agrícolas, da pesca e da aquicultura

Benefícios: – Redução a 15% da taxa do IRC, sendo que, no caso da instalação de novas entidades cuja a actividade principal se situe nas áreas beneficiárias, a taxa do IRC será reduzida a 10% durante os primeiros cinco exercícios de actividade.

– Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos sete exercícios posteriores

Em nossa opinião, o alargamento do prazo do reporte de prejuízos fiscais para 7 exercícios será de aplicar aos prejuízos fiscais em reporte à data de 01.01.2008, ou seja, no limite os prejuízos fiscais ocorridos em 2002, pelo que este benefício fiscal apenas tem relevância para os exercícios de 2009 e seguintes.

O benefício da redução de taxa não pode ultrapassar €200.000 por empresa beneficiária, durante um período de 3 anos, sendo que no sector dos transportes rodoviários o limite é de €100.000, devendo o mesmo ser apreciado numa base móvel, ou seja, para cada nova concessão de um auxílio de minimis tem de ser determinado o montante total de auxílios de minimis durante o exercício financeiro em causa, bem como durante os dois exercícios financeiros anteriores.

Este incentivo é cumulável com outros auxílios (incentivos de natureza não fiscal) bem como com a remuneração convencional do capital social (n.º 3 do art. 81.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12) para efeitos do referido limite (**regra de minimis**).

Exemplo:

Determinada empresa tem vindo a usufruir de benefícios abrangidos pela *regra de minimis* de acordo com o seguinte calendário:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Limite	100.000	100.000	100.000	100.000	200.000	200.000
Fundo perdido	60.000	-	50.000	-	140.000	-
Benefício:						
• Redução de taxa	50.000	20.000	20.000	40.000	10.000	70.000
• Reposição	10.000	20.000	20.000	-	10.000	50.000

Uma vez que o incentivo tem que ser apreciado numa base móvel, fazendo com que o mesmo dependa em cada ano do verificado nesse ano e nos 2 anos imediatamente anteriores, para efeitos do limite de minimis os valores a repor em cada ano (campo 372 do Q. 10) constam da última linha.

Recomenda-se a leitura atenta do Q. 08 do Anexo F à IES/DA.

As áreas beneficiárias são delimitadas de acordo com critérios que atendam, especialmente, à baixa densidade populacional, ao índice de compensação ou carência fiscal e à desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais.

A definição dos critérios e delimitação das áreas beneficiárias, bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução deste benefício, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças, sendo que para 2007 e 2008 serão de considerar as constantes da Portaria n.º 1467-A/2001, de 31.12 (n.º 1 do art. 6.º do Dec. Lei n.º 55/2008, de 26.03).

Os benefícios fiscais à interioridade não são cumuláveis com outros benefícios de idêntica natureza, não prejudicando a opção por outro mais favorável.

Condições de acesso: Preenchimento cumulativo das seguintes condições:

- Encontrarem-se legalmente constituídas e cumprirem as condições legais necessárias ao exercício da sua actividade;
- Terem a sua situação tributária regularizada;
- Inexistência de salários em atraso;
- Disporem de contabilidade organizada, de acordo com o POC;
- Não resultarem de cisão efectuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios;
- Situares a sua actividade principal nas áreas beneficiárias;
- Informarem a DGCI da atribuição de qualquer outro benefício ou da apresentação de candidaturas para o mesmo fim.

Considera-se que a *actividade principal* é situada nas zonas beneficiárias quando as empresas tenham a sua sede ou direcção efectiva nessas áreas e nelas se concentre mais de 75% da respectiva massa salarial (n.º 2 do art. 2.º do Dec. Lei n.º 55/2008, de 26.03).

Obrigações: As empresas beneficiárias ficam sujeitas às seguintes obrigações (art. 4.º do Dec. Lei n.º 55/2008, de 26.03):

- Manter a situação tributária regularizada;
- Facultar os elementos relacionados com a concessão do incentivo que lhe sejam solicitados pela DGCI;
- Comunicar à DGCI qualquer situação ou ocorrência que ponham em causa os pressupostos subjacentes à atribuição do incentivo;
- Manter as condições legais necessárias ao exercício da respectiva actividade;
- Manter a contabilidade organizada de acordo com o POC;
- Manter na empresa, devidamente organizados, todos os documentos susceptíveis de comprovarem as declarações prestadas quando da atribuição do incentivo.

Incumprimento: O incumprimento de qualquer uma das obrigações referidas, bem como a prestação de informações falsas, implica:

- Perda dos incentivos usufruídos;
- Obrigação de, no prazo de 30 dias a contar da respectiva notificação, pagamento das importâncias correspondentes às receitas não arrecadadas, acrescidas de juros compensatórios à taxa legal em vigor mais 3 pontos percentuais.

NOTA - A redução especial da taxa de IRC para a instalação de novas empresas nas áreas beneficiárias tem tido a seguinte evolução temporal:

- Instalação em 1999 e 2000, taxa de 15% aplicável durante os primeiros cinco exercícios de actividade (Lei n.º 171/99, de 18.09);
- Instaladas de 2001 a 2004, inexistência de qualquer redução especial de taxa, pelo que a taxa foi de 20% (Lei n.º 30-C/2000, de 29.12);
- Instaladas em 2005 e 2006, taxa de 15% aplicável até 31.12.2006 (Lei n.º 55-B/2004, de 30.12);
- Instaladas em 2007, taxa de 15% aplicável durante os primeiros cinco exercícios de actividade (Lei n.º 53-A/2006, de 29.12);
- Instaladas em 2008 e seguintes, taxa de 10% aplicável durante os primeiros cinco exercícios de actividade (Lei n.º 67-A/2007, de 31.12).

• Estatuto Fiscal Cooperativo (Lei n.º 85/98, de 16.12)

Em conformidade com o disposto no art. 7.º do EFC:

- A taxa de IRC aplicável ao resultado tributável das cooperativas é de 20%, com excepção dos resultados provenientes de operações com terceiros, de actividades alheias aos fins cooperativos e dos abrangidos pela tributação pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, aos quais será aplicável a taxa prevista no n.º 1 do art. 80.º do CIRC.
- As despesas não documentadas efectuadas pelas cooperativas são tributadas autonomamente em IRC à taxa a que se refere o n.º 2 do art. 81.º do CIRC (70%), sem prejuízo da sua não consideração como custo nos termos do art. 23.º do CIRC.

De acordo com a terminologia cooperativa os utentes ou clientes não são considerados “terceiros”, sendo de considerar nestes os produtores que desenvolvem a sua actividade produtiva no seio da cooperativa mas que não foram, por qualquer motivo, admitidos como membro – por exemplo, um trabalhador contratado sob qualquer vínculo.

O recurso a não cooperadores (terceiros) deve ser limitado – a título complementar, na terminologia legal – para evitar o desvirtuamento das próprias identidade e natureza cooperativas, recomendando o INESCOOP, como critério para aferição dessa complementaridade, ser admissível a fixação de uma percentagem máxima de 25% do total de produtores (Proc. n.º 1895/2007, com despacho por subdelegação do subdirector Geral, de 21.11.07).

• Art. 35.º do E.B.F. – Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1 de Janeiro de 2003

Cumpridos os condicionalismos impostos neste normativo, os rendimentos das entidades licenciadas entre 01.01.2003 e 31.12.2006 para o exercício de actividades industriais, comerciais, de transportes marítimos e de outros serviços excluídos do presente regime que observem os respectivos condicionalismos previstos no n.º 1 do art. 33.º do EBF, até 31.12.2011, são tributados em IRC, nos seguintes termos:

- Nos anos de 2003 e 2004, à taxa de 1%;
- Nos anos de 2005 e 2006, à taxa de 2%;
- Nos anos de 2007 a 2011, à taxa de 3%.

Os rendimentos abrangidos serão os decorrentes das actividades beneficiárias, efectiva e materialmente realizadas na região, com um limite máximo de matéria colectável que depende do número de postos de trabalho criados.

Os rendimentos das SGPS, licenciadas a partir de 01.01.2003 e até 31.12.2006, são tributados em IRC às taxas acima referidas, salvo os obtidos no território português, exceptuadas as zonas francas, ou em outros Estados Membros da Comunidade Europeia, que são tributados nos termos gerais.

• **Art. 36.º do E.B.F. – Regime especial aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 01.01.2007 (Dec. Lei n.º 13/2008, de 18.01)**

Cumpridos os formalismos impostos neste normativo, os rendimentos das entidades licenciadas a partir de 01.01.2007 e até 31.12.2013, para o exercício de actividades industriais, comerciais, de transportes marítimos e de outros serviços internacionais não excluídos do presente regime, que observem os respectivos condicionalismos previstos no n.º 1 do art. 33.º do EBF, são tributados em IRC, até 31.12.2020, nos seguintes termos:

- Nos anos de 2007 a 2009, à taxa de 3%;
- Nos anos de 2010 a 2012, à taxa de 4%;
- Nos anos de 2013 a 2020, à taxa de 5%.

Os rendimentos abrangidos serão os decorrentes das actividades beneficiárias, efectiva e materialmente realizadas na região, com um limite máximo de matéria colectável que depende do número de postos de trabalho criados.

Os rendimentos de SGPS, licenciadas a partir de 01.01.2007 e até 31.12.2013 são tributados em IRC às taxas acima referidas, salvo os obtidos no território português, exceptuadas as zonas francas, ou em outros Estados membros da União Europeia, que são tributados nos termos gerais.

As entidades licenciadas ao abrigo dos arts. 33.º e 35.º do EBF podem beneficiar deste novo regime a partir de 01.01.2012.

• **Região Autónoma dos Açores (DLR n.º 2/99/A, de 20.01)**

A atenuação da carga fiscal mostra-se exigência determinante para garantia da melhoria das condições de vida dos que residem nos Açores e da competitividade e criação de emprego das empresas com actividade no arquipélago, face aos incontornáveis custos da insularidade, pelo que:

- 1 – Às taxas nacionais do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em vigor em cada ano, é aplicada uma redução de 30%.
- 2 – A diminuição na taxa nacional aplica-se ao IRC:
 - a) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável nos Açores;
 - b) Devido por pessoas colectivas ou equiparadas que tenham sede ou direcção efectiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica próprias em mais de uma circunscrição;
 - c) Retido, a título definitivo, sobre os rendimentos gerados na Região Autónoma dos Açores, relativamente

às pessoas colectivas ou equiparadas que não tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território nacional.

- 3 – O imposto devido nos termos da alínea b) do n.º 2 é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas nos Açores e o volume anual, total, de negócios do exercício.
- 4 – Na aplicação da alínea b), relativamente aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, o volume de negócios efectuado no estrangeiro será imputado à Região se o estabelecimento estável, onde se centraliza a escrita, se situar nos Açores.
- 5 – A redução de taxa aplica-se à percentagem prevista na fórmula de cálculo do pagamento especial por conta, bem como aos limites mínimo e máximo fixados (DLR n.º 40/2003/A de 06.11).

Os sujeitos passivos que tenham rendimentos imputados à Região Autónoma dos Açores e como tal susceptíveis de beneficiarem de redução de taxa, terão obrigatoriamente de apresentar o anexo C à declaração mod. 22, *continuando os respectivos rendimentos a ser considerados sujeitos ao regime geral.*

• **Região Autónoma da Madeira (DLR n.º 2/2001/M, de 20.02)**

A taxa do IRC em vigor na Região Autónoma da Madeira, prevista no n.º 1 do art. 80.º do CIRC, é 20% (DLR n.º 2-A/2008/M, de 16.01), sendo aplicável aos sujeitos passivos do IRC que (DLR n.º 3/2007/M, de 09.01):

- a) Tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira;
- b) Tenham sede ou direcção efectiva noutra circunscrição e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria na Região Autónoma da Madeira;
- c) Tenham sede ou direcção efectiva fora do território nacional e possuam estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira.

O imposto devido nos termos das alíneas b) e c) é determinado pela proporção entre o volume anual correspondente às instalações situadas na Região Autónoma da Madeira e o volume anual total, de negócios do exercício.

Às empresas que exerçam actividades financeiras, bem como do tipo “serviço intragrupo” (centros de coordenação, de tesouraria ou de distribuição) será aplicável a taxa em vigor no Continente, ou seja, 25% (DLR n.º 30-A/2003/M, de 31.12).

Todas as restantes taxas do IRC previstas quer no art. 80.º quer em qualquer outra disposição do Código do IRC permanecem inalteradas, nomeadamente no regime simplificado de tributação e tributações autónomas.

As reduções de taxas em vigor na Região Autónoma da Madeira serão aplicadas ao apuramento do pagamento especial por conta, nos termos do art. 98.º do CIRC (DLR n.º 21-A/2005/M, de 30.12).

Os sujeitos passivos que tenham rendimentos imputados à Região Autónoma da Madeira, e como tal susceptíveis de

beneficiarem de redução de taxa, terão obrigatoriamente de apresentar o anexo C à declaração mod. 22, *continuando os respectivos rendimentos a ser considerados sujeitos ao regime geral.*

Porém, relativamente aos sujeitos passivos de IRC inseridos nas actividades de “Indústria de bordados e tapeçarias” e “Indústria dos vimes” a taxa é de 17,5% desde que preenchidos cumulativamente os seguintes requisitos (DLR n.º 30-A/2003/M, de 31.12):

- A actividade produtiva nesse sector represente pelo menos 80% do total do volume de negócios;
- Tenham aderido ao Programa de reestruturação aprovado pela Portaria n.º 147/2003, de 03.11.

2) Isenção Temporária (Quadro 031 do Anexo F à IES/DA)

• Art. 33.º do E.B.F. – Zona Franca da Madeira e da Ilha de Santa Maria

As entidades instaladas nas zonas francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria, gozam de isenção de IRC até 31.12.2011, nas condições definidas neste artigo.

Beneficiam ainda de isenção de IRC até 31.12.2011, as entidades que participem no capital social de sociedades instaladas nas zonas francas e referidas nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do art. 33.º do EBF, com dispensa de qualquer formalidade, relativamente:

- Aos lucros colocados à sua disposição por essas sociedades, nas condições definidas na alínea *a)* do n.º 2 do art. 33.º do EBF;
- Aos rendimentos provenientes de juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital efectuados ou devidos pelo facto de não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição.

3) Isenção Definitiva (Quadro 032 do Anexo F à IES/DA)

• Art. 7.º da Lei n.º 85/98, de 16.12 (E.F.C.)

Estão isentos de IRC:

- Os apoios e subsídios financeiros ou de qualquer outra natureza atribuídos pelo Estado, nos termos da lei, às cooperativas de primeiro grau, de grau superior ou às régies cooperativas como compensação pelo exercício de funções de interesse e utilidade públicas delegadas pelo Estado;
- Os rendimentos resultantes das quotas pagas pelas cooperativas associadas a cooperativas de grau superior.

• Art. 13.º da Lei n.º 85/98, de 16.12 (E.F.C.)

1 – Estão isentas de IRC, com as excepções previstas no n.º 3 do art. 7.º:

- As cooperativas agrícolas;
- As cooperativas culturais;
- As cooperativas de consumo;
- As cooperativas de habitação e construção;
- As cooperativas de solidariedade social.

2 – Estão ainda isentas de IRC as cooperativas dos demais ramos desde que, cumulativamente:

- 75% das pessoas que nelas aфирam rendimentos do trabalho sejam membros da cooperativa;
- 75% dos membros da cooperativa nela prestem serviço efectivo.

3 – Nas cooperativas mistas do ramo do ensino não entram para o cômputo previsto na alínea *b)* do número anterior os alunos e respectivos encarregados de educação.

4 – Não são abrangidos pelas isenções previstas nos números anteriores os rendimentos sujeitos a IRC por retenção na fonte, a qual terá carácter definitivo no caso de a cooperativa não ter outros rendimentos sujeitos, aplicando-se as taxas que lhe correspondam.

5 – As cooperativas isentas nos termos dos números anteriores podem renunciar à isenção, com efeitos a partir do período de tributação seguinte àquele a que respeita a declaração periódica de rendimentos em que manifestarem essa renúncia, aplicando-se então, com observância do disposto no art. 7.º deste Estatuto, o regime geral de tributação em IRC durante, pelo menos, cinco períodos de tributação.

6 – Salvaguardadas as excepções para que remete o n.º 1 do presente artigo, estão isentas de IRC as cooperativas de grau superior.

7 – As cooperativas que sejam declaradas pessoas colectivas de utilidade pública e as cooperativas de solidariedade social gozam da isenção prevista nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 1 do art. 10.º do CIRC e nos termos aí previstos.

Neste particular, conforme despacho da Directora de Serviços de 15.02.2006 (Proc. n.º 827/2003) foi esclarecido o seguinte:

– *As Cooperativas do ramo de habitação e construção estão isentas de IRC, como dispõe o artigo 13.º, n.º 1/d) do Estatuto Fiscal Cooperativo (D. L. 85/98, de 16.12 do E.F.C.), com excepção dos resultados provenientes de operações com terceiros, de actividades alheias aos fins cooperativos e dos abrangidos pela tributação pelo lucro consolidado, os quais serão tributados à taxa de 25%, prevista no art. 80.º, n.º 1 do Código do IRC, para o qual o art. 7.º, n.º 3 do EFC expressamente remete;*

– *A isenção é automática, como dispõe o art. 3.º do EFC, não sendo necessário requerimento para a usufruição dos respectivos benefícios na medida em que opera directamente da lei, desde que verificados os respectivos pressupostos previstos no art. 1.º do EFC, estando consequentemente, nos termos do disposto no art. 5.º do mesmo diploma legal, os beneficiários sujeitos a fiscalização da DGCI e demais entidades competentes para o controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais e do cumprimento das obrigações acessórias impostas;*

– *Não estão abrangidos pela isenção de IRC, de acordo com o disposto no art. 13.º, n.º 4.º do EFC, os rendimentos a ele sujeitos por retenção na fonte, a qual terá carácter definitivo no caso de a cooperativa não ter outros rendimentos sujeitos, sendo aplicáveis as taxas que lhes correspondam;*

• **Art. 9.º do CIRC – Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais, suas associações de direito público e federações e Instituições de Segurança Social**

Trata-se de uma isenção subjectiva e incondicional, não abrangendo os rendimentos de capitais tal como definidos para efeitos de IRS salvo se auferidos por fundos de capitalização administrados pelas instituições de segurança social e pelo Estado, actuando através do IGCP, no que respeita a operações de swap e a operações cambiais a prazo, e bem assim:

- As entidades públicas de natureza empresarial;
- As associações e federações de municípios e as associações de freguesias que exerçam actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Os rendimentos dos estabelecimentos fabris das Forças Armadas provenientes de actividades não relacionadas com a defesa e a segurança nacionais.

• **Art. 10.º do CIRC – Pessoas Colectivas de Utilidade Pública e de Solidariedade Social**

Estão isentas de IRC (isenção subjectiva mas condicionada) as seguintes entidades:

- Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;
- Instituições particulares de solidariedade social;
- Pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

Esta isenção, para além de condicionada à observância continuada dos requisitos previstos no n.º 3 do art. 10.º do CIRC, reveste os seguintes condicionalismos:

- É automática para as pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e para as Instituições Particulares de Solidariedade Social;
- Carece de reconhecimento pelo Ministro de Estado e das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado no Diário da República, que definirá a amplitude da isenção, no caso das demais entidades.

Em qualquer dos casos, a isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício de actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor.

As cooperativas de solidariedade social e as cooperativas que sejam declaradas pessoas colectivas de utilidade pública gozam da isenção prevista nas alíneas *b*) e *c*) do n.º 1 do art. 10.º do CIRC, com as restrições e nos termos aí previstos (n.º 7 do art. 7.º da Lei n.º 85/98 de 16.12).

Em conformidade com o Ofício Circulado n.º 9/89, de 03.06, da DSIRC, os pedidos de reconhecimento de isenção formulados ao abrigo do n.º 2 do art. 10.º do CIRC pelas pessoas colectivas de utilidade pública aí referidas, devem ser dirigidos ao Ministro do Estado e das Finanças e apresentados no Serviço de Finanças da sede ou direcção efectiva das respectivas instituições, devidamente instruídos e complementados, o que pressupõe:

- Indicação das actividades efectivamente desenvolvidas para as quais se solicita a isenção;

- Tipo de rendimentos auferidos;
- Exemplar dos estatutos, certidão, cópia ou fotocópia autenticada dos mesmos;

devendo ainda, quando se trate de pessoas colectivas de mera utilidade pública, juntar documento que as declare como tais.

• **Art. 11.º do CIRC – Actividades culturais, recreativas e desportivas**

Trata-se de uma isenção real, abrangendo os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas auferidos por associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades, condicionada à verificação cumulativa de:

- Não distribuição de resultados e os membros dos órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração;
- Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a disponibilizem aos serviços fiscais.

Não beneficiam de isenção, os rendimentos provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo de bingo (n.º 3 do art. 11.º do CIRC), sendo, porém, de considerar:

- Rendimentos não sujeitos, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários (n.º 3 do art. 49.º do CIRC);
- Rendimentos isentos, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários (n.º 4 do art. 49.º do CIRC).

Esta isenção mantém-se se os rendimentos brutos sujeitos a tributação e não isentos destas colectividades não excederem no seu todo o montante de 1.500 contos (7.481,97 euros), conforme n.º 1 do art. 54.º do E.B.F.

Por outro lado, as importâncias investidas pelos clubes desportivos em novas infra-estruturas ou por eles despendidas em actividades desportivas de recreação e no desporto de rendimento, não provenientes de subsídios, podem ser deduzidas ao rendimento global até ao limite de 90% da soma algébrica dos rendimentos líquidos previstos no n.º 3 do art. 11.º do CIRC, sendo o eventual excesso deduzido até ao final do segundo exercício seguinte ao do investimento (n.º 2 do art. 54.º do E.B.F.).

• **Art. 16.º do E.B.F. – Fundos de pensões e equiparáveis**

São isentos de IRC os rendimentos de fundos de pensões e equiparáveis quando se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

• **Art. 22.º do E.B.F. – Fundos de investimento**

Estão isentos de IRC, os rendimentos dos fundos de fundos que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, respeitantes a unidades de participação em fundos constituídos de acordo com a legislação nacional, conforme alínea *a*) do n.º 13 do art. 22.º do EBF.

• **Art. 23.º do E.B.F. – Fundos de capital de risco**

Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza, obtidos pelos fundos de capital de risco (FCR), que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

• **Art. 24.º do E.B.F. – Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais**

São isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por FII que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que pelo menos 75% dos seus activos estejam afectos à exploração de recursos florestais e desde que a mesma esteja submetida a planos de gestão florestal aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ou seja objecto de certificação florestal realizada por entidade legalmente acreditada.

• **Art. 82.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 – Fundos de investimento imobiliário em reabilitação urbana**

Ficam isentos de IRC os rendimentos de qualquer natureza obtidos por fundos de investimento imobiliário que operem de acordo com a legislação nacional, desde que se constituam entre 01.01.2008 e 31.12.2012 e pelo menos 75% dos seus activos sejam imóveis sujeitos a acções de reabilitação realizadas nas áreas de reabilitação urbana.

• **Art. 26.º do E.B.F. – Fundos de poupança em acções**

Ficam isentos de IRC os rendimentos de fundos de poupança acções (FPA) que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

• **Art. 52.º do E.B.F. – Comissões vitivinícolas regionais**

Isentas de IRC, com excepção dos juros de depósitos e outros rendimentos de capitais, que são tributados a taxa de 20%.

• **Art. 53.º do E.B.F. – Entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos**

Ficam isentas de IRC, excepto quanto aos rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, as entidades gestoras de sistemas integrados de gestão de fluxos específicos de resíduos, devidamente licenciadas nos termos legais, parcialmente detidas ou participadas por municípios, durante todo o período correspondente ao licenciamento, relativamente aos resultados que, durante esse período, sejam reinvestidos ou utilizados para a realização dos fins que lhe sejam legalmente atribuídos.

• **Art. 55.º do E.B.F. – Associações e Confederações**

Ficam isentos de IRC, excepto no que respeita a rendimentos de capitais e a rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, tal como são definidos para efeitos de IRS, sem prejuízo no disposto nos parágrafos seguintes:

- As pessoas colectivas públicas de tipo associativo, criadas por lei, para assegurar a disciplina e representação do exercício de profissões liberais;
- As confederações e associações patronais e sindicais.

Ficam isentos de IRC os rendimentos das *associações sindicais e das pessoas colectivas públicas, de tipo associativo, criadas por lei para assegurar a disciplina e representação de exercício de profissões liberais*, derivados de ac-

ções de formação prestadas aos respectivos associados no âmbito dos seus fins estatutários.

Ficam isentos de IRC os rendimentos obtidos por *associações de pais* derivados de exploração de cantinas escolares.

• **Art. 57.º do E.B.F. – Sociedades ou Associações Científicas Internacionais**

A requerimento das interessadas e com base em informação fundamentada da DGCI, pode o Ministro das Finanças conceder isenção total ou parcial de IRC às sociedades ou associações científicas internacionais sem fim lucrativo que estabeleçam as suas sedes permanentes em Portugal.

• **Art. 59.º do E.B.F. – Baldios e Comunidades locais**

Estão isentas de IRC as comunidades locais, enquadráveis nos termos da alínea *b*) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, quanto aos rendimentos derivados dos baldios, incluindo os resultantes da cessão de exploração bem como os da transmissão de bens ou da prestação de serviços comuns aos compartes, quando, em qualquer caso, aqueles rendimentos sejam afectos, de acordo com o plano de utilização aprovado, com os usos ou costumes locais, ou com as deliberações dos órgãos competentes dos compartes, em investimento florestal ou outras benfeitorias no próprio baldio, ou, bem assim, em melhoramento junto da comunidade que os possui e gere, até ao fim do quarto exercício posterior ao da sua obtenção, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação, notificado ao Director-Geral dos Impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do primeiro mês subsequente ao termo do referido prazo.

Não são abrangidos pelas isenções previstas no parágrafo anterior os rendimentos de capitais, tal como são definidos para efeitos de IRS, e as mais-valias resultantes da alienação e título oneroso de áreas do baldio.

Aos rendimentos dos baldios, administrados em regime de delegação pelas juntas de freguesia em cuja área o baldio se localize, ou pelo serviço da Administração Pública que superintenda na modalidade ou modalidades de aproveitamento a que a delegação se reporte, que revertam a favor da autarquia ou serviço em causa, aplica-se o disposto no artigo 9.º do CIRC.

• **Dec. Lei n.º 219/2001, de 04.08 – Titularização de créditos**

Estão isentos de IRC os rendimentos correspondentes à diferença positiva entre o valor da cessão e o valor contabilístico dos créditos cedidos, quando os respectivos titulares sejam:

- Entidades previstas no art. 9.º do CIRC;
- Entidades não residentes em território português e sem estabelecimento estável situado nesse território, excepto nos casos em que a entidade não residente seja uma pessoa colectiva detida, directa ou indirectamente, em mais de 25% por entidades residentes ou seja residente em país, região ou território constante da Portaria n.º 150/2004, de 13.02.

Os rendimentos de unidades de titularização de créditos e de obrigações titularizadas, incluindo os derivados da sua transmissão onerosa, estão isentos de IRS e IRC quando obtidos por não residentes em território português sem estabeleci-

mento estável neste situado ao qual os rendimentos sejam imputados, excepto nas situações em que o não residente seja uma pessoa colectiva detida, directa ou indirectamente, em mais de 25% por entidades residentes ou seja residente em país, região ou território constante da Portaria n.º 150/2004, de 13.02.

4) Deduções ao Rendimento (Campo 234 do Quadro 07 da DR 22 e Quadro 04 do Anexo F à IES/DA)

• Art. 54.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29.12 – Incentivo à renovação de frotas

Foi criado um incentivo à renovação de frotas, consistindo na tributação em apenas 20% do saldo positivo entre mais-valias e menos-valias decorrentes da venda de veículos de mercadorias com peso igual ou superior a 12 toneladas, adquiridos e com primeira matrícula anteriores a 01.10.2006, afectos ao transporte rodoviário de mercadorias, público ou por conta de outrem, desde que a totalidade do valor de realização seja reinvestido, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, em veículos de mercadorias com peso superior a 12 toneladas e com matrícula posterior a 01.10.2006, que sejam afectos aos mesmos fins dos alienados.

Este benefício caduca em 31.12.2008, sendo-lhe aplicável o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 45.º do CIRC.

• Art. 67.º do E.B.F. – Acções adquiridas no âmbito de privatizações

Os dividendos de acções adquiridas na sequência de processo de privatização realizado até ao final do ano 2002, ainda que resultantes de aumentos de capital, contam, desde a data de início do processo até decorridos os cinco primeiros exercícios encerrados após a sua data de finalização, definidas de acordo com o diploma que vier a regulamentar aquele processo, apenas por 50% do seu quantitativo, líquido de outros benefícios, para fins de IRS ou IRC.

Este benefício pode ser concedido, por despacho do Ministro das Finanças, com efeitos até ao fim de 2007, no que se refere a acções adquiridas em processo de privatização iniciado até ao final de 2002, incluindo as resultantes de aumentos de capital, mediante requerimento das entidades interessadas, apresentado antes da realização da operação, desde que sejam demonstradas as vantagens para dinamizar o mercado de capitais e a produção dos interesses dos pequenos investidores (n.º 2 do art. 67.º do EBF).

• Art. 4.º do DL. 215/89 de 10/7 - Obrigações (que não sejam de dívida pública), títulos de participação e certificados de consignação emitidos em 1989

Beneficiam de redução de 20% do respectivo rendimento para efeitos de IRC ou IRS.

• Art. 2.º do DL. 143-A/89 e Art. 2.º Lei n.º 36/91 - Rendimentos de títulos de dívida pública interna

Beneficiam de redução de 20% do respectivo rendimento.

• Art. 22.º, n.º 10 do E.B.F. – Unidades de participação em FIM e FII

Aos rendimentos provenientes de unidades de participação em FIM e FII relativos a dividendos é aplicável o disposto

no n.º 8 do art. 46.º do CIRC (tributação de apenas 50% dos rendimentos englobados na base tributável).

• Art. 22.º, n.º 14, b) do E.B.F. – Unidades de participação em fundos de fundos

Os rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de fundos de que sejam titulares sujeitos passivos de IRS ou IRC, residentes em território português que exerçam a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola ou que sejam imputáveis a um estabelecimento estável de entidade não residente situado nesse território, não estão sujeitos a retenção na fonte, contando apenas por 40% do seu quantitativo para fins de IRS ou IRC.

• Art. 23.º, n.º 6 do E.B.F. – Fundos de capital de risco

Os titulares de rendimentos respeitantes a unidades de participação em FCR têm direito a deduzir 50% dos rendimentos que lhes forem distribuídos relativos a dividendos nos termos do n.º 8 do art. 46.º do CIRC.

• Art. 24.º, n.º 6 do E.B.F. – Fundos de investimento imobiliário em recursos florestais

Os titulares de rendimentos respeitantes a unidades de participação nos FII que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, desde que pelo menos 75% dos seus activos estejam afectos à exploração de recursos florestais e desde que a mesma esteja submetida a planos de gestão florestal aprovados e executados de acordo com a regulamentação em vigor ou seja objecto de certificação florestal realizada por entidade legalmente acreditada, têm direito a deduzir 50% dos rendimentos que lhes sejam distribuídos relativamente a dividendos nos termos do n.º 8 do art. 46.º do CIRC.

• Art. 82.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 – Fundos de investimento imobiliário em reabilitação urbana

Em conformidade com o n.º 6 do art. 6.º do Regime Extraordinário de Apoio a Reabilitação Urbana, criado pelo art. 82.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12, aos rendimentos provenientes das respectivas unidades de participação relativos a dividendos é aplicável o disposto no n.º 8 do art. 46.º do CIRC.

• Art. 19.º do E.B.F. – Criação de emprego

Na determinação do lucro tributável em IRC, os encargos suportados com a criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício, não podendo ultrapassar por posto de trabalho criado o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

Para o efeito, considera-se:

– “*Jovem*”, o trabalhador com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, à data da celebração do contrato, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e se não encontrem a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;

– “*Desempregados de longa duração*”, os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Dec. Lei n.º 220/

/2006, de 03.11, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;

- “Encargos”, os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;
- “Criação líquida de postos de trabalho”, a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Cumpra ainda chamar a atenção para as limitações seguintes:

- A majoração (benefício fiscal) aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, o que se pode traduzir na produção de efeitos por seis exercícios;
- Não cumulatividade, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho;
- O benefício em causa não pode ser concedido mais do que uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.

A nova redacção do art. 19.º do EBF, com entrada em vigor em 01.01.2007, apresenta algumas alterações em relação à legislação anterior, nomeadamente:

- Extensão do benefício aos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, excluindo do conceito de criação líquida os trabalhadores que integrem o agregado familiar da entidade empregadora;
- Alargamento do âmbito da aplicação aos desempregados de longa duração;
- Clarificação do conceito “encargos” e “criação líquida de postos de trabalho”, com a particularidade de, no apuramento desta, as saídas passarem a contemplar os trabalhadores que, não obstante terem uma idade igual ou superior a 30 anos, à data da sua admissão reuniam as condições de acesso ao benefício;
- O benefício em causa passa a não poder ser cumulável com outros benefícios fiscais da mesma natureza ou com quaisquer outros incentivos de apoio ao emprego, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador, para além de apenas poder ser utilizado uma só vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.

Em conformidade com a informação vinculativa no Proc. 1145/07, com despacho do Substituto Legal do Director Geral dos Impostos, de 26.05.2008, ficou esclarecido que “*este benefício fiscal não é cumulável quando aplicado ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, com os incentivos previstos nos seguintes diplomas, uma vez que contém incentivos e normas de apoio à criação de emprego:*

- Dec. Lei n.º 89/95, de 06.05;
- Dec. Lei n.º 34/96, de 18.04;

- Despacho Conjunto n.º 561/2001, de 22.06;
- Lei n.º 53.º-A/2006, de 29.12, art. 41.º;
- Estatuto dos Benefícios Fiscais, art. 43.º

Porém, este benefício já é cumulável, uma vez que é um incentivo à formação profissional e não à criação de emprego, com o previsto no Dec. Lei n.º 51/99, de 20.02”.

Exemplo:

Em 2008, a empresa X admitiu um jovem de 25 anos, por contrato de trabalho por tempo indeterminado, tendo ocorrido no mês de Setembro a saída de um outro trabalhador com 32 anos e que, quando admitido (2005), beneficiou do disposto no art. 17.º do EBF.

Cálculo do benefício:

- Uma vez que não ocorreu criação líquida de posto de trabalho em 2008, o benefício apenas corresponde a 50% dos encargos suportados com o trabalhador que saiu, com o montante máximo de €4.473,00:

$$5.964/12 \times 9 = 4.473$$

NOTAS:

1. Para 2008, a retribuição mínima mensal garantida é de €426 (Dec. Lei n.º 397/2007, de 31.12);
2. A majoração a que se refere o n.º 1 do art. 19.º do EBF origina para a entidade empregadora um benefício fiscal ao longo de 5 anos a contar do início da vigência do contrato.

Assim, o prazo de 5 anos pode reflectir-se em 6 exercícios económicos sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico (Proc. 1498/2006, com despacho de 26.09.2006 do Director Geral dos Impostos).

3. Não existindo contrato de trabalho sem termo reduzido a escrito, tal não obsta ao direito ao benefício como resulta da informação vinculativa no Proc. n.º 1979/2008, com despacho de 10.09.2008, que se transcreve:

“A Lei do Trabalho não obriga, mas também não impede a redução a escrito do contrato de trabalho sem termo. O Legislador Fiscal, no artigo 19.º do EBF, é omissivo quanto à necessidade do contrato de trabalho sem termo revestir a forma escrita.

Assim, o contribuinte deve munir-se dos elementos necessários que comprovem a existência do contrato de trabalho por tempo indeterminado e o momento do seu início. Se, de acordo com a Lei Laboral, não há obrigatoriedade de celebração por escrito do contrato de trabalho sem termo, os Serviços da DGCI devem valorizar os elementos apresentados de acordo com as regras previstas nessa mesma lei e consequente interpretação.

Cabendo à entidade empregadora provar a existência do contrato sem termo para efeitos do benefício fiscal, parece relevante que esta tenha a cautela de reduzi-lo a escrito.

Contudo, para efeitos do benefício fiscal, em certas circunstâncias, é possível, através de outros elementos apresentados pelos sujeitos passivos, elaborar um raciocínio que permita atestar a celebração e contrato sem termo.

O que se deve exigir é que os elementos de prova sejam

vinculativos para a entidade empregadora, envolvendo, pelo menos, as duas partes do contrato.

A permanência ao serviço de determinado trabalhador após o decurso do período de duração máxima do contrato de trabalho a termo (este obrigatoriamente reduzido a escrito) é um facto que permite ajuizar da existência de contrato de trabalho sem termo.

Esta permanência ao serviço deve, no entanto, ser comprovada através de documentos que vinculem externamente a entidade.”

4. No caso das contratações a termo se transformarem em contratações sem termo serão de considerar para efeitos de criação líquida de postos de trabalho no exercício em que for operada essa transformação (Inf. 1185/2002, da DSIRC – Proc./IRC 1541/2002), reunidas neste exercício as demais condições.

Não obstante este enquadramento administrativo haver sido contrariado pelo Acórdão do STA de 11.10.2006 – Proc. n.º 0723/06, a informação n.º 1552/2007 – Proc./IRC n.º 2691/2007, veio determinar que:

– O referido acórdão não deve ser adoptado pela Administração Fiscal com carácter genérico, dado que colide directamente com as orientações internas e com o sentido do art. 19.º do EBF. O acórdão em apreço é válido apenas para o caso julgado, uma vez que as sentenças dos tribunais não representam uma fonte de direito, de acordo com o art. 1.º do Código Civil (à contrário).

5. Se por qualquer motivo o sujeito passivo não utilizou o benefício a que tinha direito no exercício da criação líquida do posto de trabalho, poderá utilizá-lo, no exercício de 2008, na parte que a este diz respeito, tendo a possibilidade de recuperar a parte restante mediante reclamação graciosa a apresentar nos termos do art. 131.º do CPPT.

Assim, o benefício associado à criação líquida de postos de trabalho em 2006, não utilizado em 2006 e 2007, poderá ser recuperado mediante reclamação graciosa a apresentar no prazo de 2 anos após a entrega da declaração mod. 22 do exercício respectivo.

• **Art. 41.º do CIRC – Quotizações a favor de associações empresariais**

Até ao limite de 2% do volume de negócios respectivo, é considerado custo ou perda do exercício, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 150% do total das quotizações pagas a favor das associações empresariais em conformidade com os estatutos.

Exemplo:

Volume de negócios 1.000.000 euros

Quotizações

a) 5.000 euros

b) 1.000 euros

c) 1.800 euros

Limite: 2% x 1.000.000 = 2.000 euros

a) Nada a acrescentar no campo 225 e nada a deduzir no campo 234, ambos do Q.07, uma vez que o valor efectivamente pago pelas empresas em quotas a

favor das associações empresariais é sempre aceite, pela totalidade, por se considerar um custo indispensável para a obtenção de proveitos, face ao disposto no artigo 23.º do Código do IRC. De facto, tratando-se o disposto no art. 41.º do CIRC de um incentivo fiscal, não deverá prejudicar de forma alguma o regime geral previsto no mencionado artigo 23.º do Código do IRC. Deste modo, o citado limite não pode pôr em causa a aceitação integral do custo, mas apenas a respectiva majoração (Saída Geral n.º 32764, de 03.06.98, da DSIRC).

b) Deduz 500 euros no campo 234 do Q. 07, devendo os mesmos constar do campo F156 do Q. 04 do Anexo F à declaração anual.

c) Deduz 200 euros no campo 234 do Q. 07, devendo os mesmos constar do campo F156 do Q. 04 do Anexo F à declaração anual.

A intenção do legislador ao estabelecer o benefício fiscal previsto no art. 4.º do CIRC é promover o associativismo das empresas, permitindo a majoração dos custos relativos a quotas pagas a associações empresariais, independentemente de se tratar de associações residentes ou não residentes.

Porém, só podem ser majoradas as quotizações cujo custo seja aceite, antes de mais, à luz do art. 23.º do CIRC, e que sejam efectuadas em conformidade com o estatuto da empresa (para associações de classe).

E se, no que respeita a quotizações obrigatórias não restam dúvidas quanto à sua consideração como custo nos termos do art. 23.º do CIRC, quanto às quotizações não obrigatórias só poderão ser dedutíveis fiscalmente se concorrerem directa ou indirectamente para a realização de proveitos sujeitos a IRC (Despacho do Subdirector Geral dos Impostos de 20.07.2005 no Proc. 500/05).

• **Art. 42.º do E.B.F. - Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos PALOP e na República Democrática de Timor-Leste**

Procurando criar condições favoráveis ao investimento nos PALOP (Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa), os lucros distribuídos pelas sociedades afiliadas aí residentes podem beneficiar da eliminação da dupla tributação económica prevista no n.º 1 do art. 46.º do CIRC, verificadas as seguintes condições:

– Participante e participada estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento e não isentas;

– A participante detenha, de forma directa, uma participação de, pelo menos, 25% durante um período não inferior a dois anos;

– Os lucros distribuídos provenham de lucros que tenham sido tributados a uma taxa não inferior a 10% e não resultem de:

- Actividades geradoras de rendimentos passivos (royalties, mais-valias e outros rendimentos relativos a valores mobiliários);
- Rendimentos de imóveis situados fora do país de residência da participada;

- Rendimentos da actividade seguradora oriundos predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território da residência da participada ou seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;
- Rendimentos de operações próprias da actividade bancária não dirigidas principalmente ao mercado desse território.

O benefício em causa pressupõe a prova da verificação das condições de que depende por parte da entidade participante.

• Art. 43.º do E.B.F. – Benefícios relativos à interioridade

Beneficiários: Empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas beneficiárias, não sendo aplicável às seguintes actividades [Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão de 15.12]:

- Sectores de produção primária de produtos agrícolas, da pesca e da aquicultura, e
- Indústria carbonífera.

Benefício:

- Majoração de 30% das reintegrações e amortizações relativas a despesas de investimento até €500.000, com a excepção de terrenos e veículos ligeiros de passageiros.
- Majoração de 50% dos encargos sociais obrigatórios suportados pela entidade empregadora com a criação líquida de postos de trabalho, por tempo indeterminado, nas áreas beneficiárias, uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou outra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do art. 58.º do CIRC.
- As majorações referidas entram no cômputo da limitação decorrente das taxas máximas de auxílio estabelecidas pela Comissão Europeia para as diferentes regiões portuguesas.
- Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos sete exercícios posteriores.

Em nossa opinião, o alargamento do prazo do reporte de prejuízos fiscais para 7 exercícios será de aplicar aos prejuízos fiscais em reporte à data de 01.01.2008, ou seja, no limite os prejuízos fiscais ocorridos em 2002, pelo que este benefício fiscal tem relevância para os exercícios de 2009 e seguintes.

Não tendo sido indicadas na Portaria n.º 170/2002, de 28.02 as taxas máximas de auxílio para 2008, são de manter as taxas que vigoravam em 2003, com a particularidade de, em relação às regiões para as quais não tenha sido indicada a taxa máxima aplicável a 2003, serem de manter as que vigoravam para 2002.

No caso de terem sido ultrapassados os limites dos incentivos, a liquidação do IRC deverá ser ajustada em conformidade, recomendando-se o visionamento do Q. 09 do Anexo F à IES/DA e inerentes instruções, para melhor compreensão desta matéria.

De acordo com a legislação comunitária e os arts. 5.º e 6.º da Portaria n.º 170/2002, de 28.02, o quociente entre o montante total dos incentivos ao investimento de natureza fiscal e não fiscal e o total do investimento elegível não pode exceder, por entidade, uma percentagem máxima de auxílio, variável

consoante a região de localização do beneficiário e a sua dimensão (Grande Empresa ou PME).

Entende-se por PME (art. 2.º do Anexo ao Dec. Lei n.º 372/2007, de 06.11), a empresa que cumulativamente tenha:

- Menos de 250 trabalhadores;
- Um volume de negócios anual que não exceda €50.000.000;
- Um total anual de balanço que não exceda €43.000.000.

Condições de acesso: Preenchimento cumulativo das seguintes condições (art. 2.º do Dec. Lei n.º 55/2008, de 26.03):

- Encontrarem-se legalmente constituídas e cumprirem as condições legais ao exercício da actividade;
- Encontrarem-se em situação regularizada com a administração fiscal, segurança social e o respectivo município;
- A determinação do lucro tributável ser efectuada com recurso a métodos directos de avaliação;
- Não terem salários em atraso;
- Disporem de contabilidade organizada nos termos do POC e as declarações de rendimentos serem assinadas por TOC;
- Não resultarem de cisão efectuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios;
- Comprometerem-se a manter afecto à respectiva actividade o investimento realizado bem como a manter a sua localização geográfica, durante um período mínimo de 5 anos a contar da data da realização integral do investimento;
- Comprometerem-se a manter os novos postos de trabalho por um período mínimo de 5 anos a contar da data da sua criação;
- Informar a DGCI e o IGFSS da atribuição de qualquer outro incentivo ou de apresentação de candidatura para o mesmo fim.

Obrigações: As entidades beneficiárias ficam sujeitas às seguintes obrigações (art. 4.º do Dec. Lei n.º 55/2008, de 26.03):

- Manter a situação regularizada perante a administração fiscal, a segurança social e o respectivo município;
- Manter as condições legais necessárias ao exercício da respectiva actividade e a contabilidade organizada de acordo com o POC;
- Facultar à DGCI e ao IGFSS todos os elementos relacionados com a concessão do incentivo que lhe sejam solicitados e comunicar qualquer alteração ou ocorrência que ponha em causa os pressupostos subjacentes à sua atribuição;
- Manter na empresa, devidamente organizados, todos os documentos susceptíveis de comprovar as declarações prestadas aquando da atribuição do incentivo;
- Não ceder, locar, alienar, afectar a outra actividade ou deslocar o investimento, no todo ou em parte, sem autorização prévia da DGCI, até 5 anos contados da realização integral do investimento;
- Manter os postos de trabalho criados por um período de 5 anos a contar da data da sua criação;

Incumprimento: O incumprimento de qualquer uma das obrigações referidas, bem como a prestação de informações falsas, implica (art. 5.º do Dec. Lei n.º 55/2008, de 26.03):

- Perda dos incentivos usufruídos;

- Pagamento das importâncias correspondentes às receitas não arrecadadas, acrescidas de juros compensatórios calculados à taxa de juro legal em vigor acrescida de 3 pontos percentuais, no prazo de 30 dias a contar da respectiva notificação.

Por outro lado, no que se refere ao benefício da majoração das amortizações, o incumprimento da obrigação referida em e), determina que, na declaração de rendimentos relativa ao exercício em que aquele ocorra, se adicione o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos correspondentes juros compensatórios.

As áreas beneficiárias são delimitadas de acordo com critérios que atendam, especialmente, à baixa densidade populacional, ao índice de compensação ou carência fiscal e à desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais.

A definição dos critérios e delimitação das áreas beneficiárias, bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução deste benefício, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças.

Os benefícios fiscais à interioridade não são cumuláveis com outros benefícios de idêntica natureza, não prejudicando a opção por outro mais favorável.

A regulamentação necessária à boa execução dos incentivos previstos no art. 43.º do EBF encontra-se devidamente expressa no Dec. Lei n.º 55/2008, de 26.03, dispondo o respectivo art. 6.º que, para os anos de 2007 e 2008 as áreas beneficiárias são as identificadas na Portaria n.º 1467-A/2001, de 31.12.

Por outro lado, o n.º 2 do art. 8.º do referido diploma dispõe que às medidas de incentivo nele contempladas são aplicáveis as regras estabelecidas pela Portaria n.º 170/2002, de 28.02.

• **Art. 81.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 – Remuneração convencional do capital social**

Nos exercícios de 2008 a 2010, na determinação do lucro tributável do IRC, no período de tributação em que ocorram as entregas e nos dois períodos seguintes, é permitida a dedução de uma importância correspondente a 3% do montante das entradas realizadas, por entregas em dinheiro, pelos sócios, no âmbito da constituição de sociedade ou de aumento do capital social, desde que:

- A sociedade beneficiária seja qualificada como PME;
- Os sócios que participem na constituição da sociedade ou no aumento do capital social sejam exclusivamente pessoas singulares, sociedades de capital de risco (SCR) ou investidores em capital de risco (ICR);
- O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos.

Este benefício é cumulável unicamente com os benefícios relativos à interioridade, desde que globalmente não ultrapassem €200.000 por entidade beneficiária, durante um período de 3 anos (auxílios de minimis), conforme Regulamento (CE) n.º 1998/2006 da Comissão de 15.12 [ver ponto 1) do Anexo 1 – Art. 43.º do EBF].

O conceito de PME encontra-se consagrado no art. 2.º do

Anexo ao Dec. Lei n.º 372/2007, de 06.11, consistindo em empresas:

- Que empreguem menos de 250 pessoas;
- Com um volume de negócios anual que não excede 50 milhões de euros;
- Cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

O conceito de ICR (business angels) encontra-se regulamentado no art. 9.º do Dec. Lei n.º 375/2007, de 08.11.

• **Benefícios relativos ao mecenato**

A. Mecenato social, familiar, cultural, ambiental, desportivo e educacional, mecenato para sociedade de informação e organismos associativos (arts. 61.º a 65.º do E.B.F.)

Apenas têm relevância fiscal os donativos em dinheiro ou espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos pontos seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional:

1. Donativos ao Estado e outras entidades

São considerados custo na sua totalidade os donativos concedidos às seguintes entidades:

- Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
- Associações de municípios e de freguesias;
- Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;
- Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prosigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial, desde que obtido reconhecimento, a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela, e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou, em alternativa, sejam cedidos às entidades abrangidas pelo art. 10.º do CIRC.

Consideração como custo em:

- 140% do respectivo total, quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social;
- 120% do respectivo total, quando destinados exclusivamente a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional;
- 130% do respectivo total, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais, celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

2. Mecenato Social

São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8‰ do volume de negócios, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

- Instituições particulares de solidariedade social, bem como às pessoas colectivas legalmente equiparadas;
- Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade,

assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;

- Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades.
- Organizações não governamentais cujo objecto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis;
- Organizações não governamentais para o desenvolvimento e outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade, intencional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto dos Ministros das Finanças e dos Negócios Estrangeiros.

Consideração como custo em 130% do respectivo total, que poderá ser de 140% se se destinarem a custear as seguintes medidas:

- Apoio à infância ou à terceira idade;
- Apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;
- Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.

3. Mecenato familiar

São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8‰ do volume de negócios, em valor correspondente a 150%, os donativos concedidos às entidades referidas nos n.ºs 1 e 2 que se destinem a custear as seguintes medidas:

- Apoio pré-natal a adolescentes e mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;
- Apoio a meios de informação, de aconselhamento, encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;
- Apoio, acolhimento, ajuda humana e social a mães solteiras;
- Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;
- Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação sócio-económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança;
- Apoio à criação de infraestruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.

4. Mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional

São considerados custos ou perdas do exercício, até 6‰ do

volume de negócios, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

- a) Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de investigação, excepto as de natureza científica, de cultura e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente, e bem assim outras entidades sem fins lucrativos que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da protecção cinematográfica, audio-visual e literária.
- b) Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;
- c) Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);
- d) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva;
- e) Associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional;
- f) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do INATEL, com excepção dos considerados para o mesmo fim no mecenato social;
- g) Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins de infância legalmente reconhecidos pelo Ministério competente;
- h) Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros;
- i) Organismos públicos de produção artística responsáveis pela promoção de projectos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado.

Consideração como custo em 120% do respectivo total, que poderá ser de 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos e de 140% quando atribuídos às creches, lactários e jardins de infância previstos na alínea g) e para as entidades referidos na alínea i).

As entidades previstas nas alíneas a), e) e g) devem obter junto do Ministro da respectiva tutela, previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento e respectivo interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver.

5. Mecenato para a sociedade de informação

São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8‰ do volume de negócios, os donativos de equipamento informático (computadores, modems, placas RDIS e aparelhos de terminal, incluindo impressoras, digitalizadores, e set-top-boxes), programas de computadores, formação e consultadoria na área da informação, concedidos às entidades referidas nos pontos 1 e 2 e nas alíneas b), d), e), f) e g) do ponto 4.

Consideração como custo em 130% do respectivo total, que poderá ser de 140% quando atribuídos ao abrigo de contra-

tos plurianuais que fixem objectivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os bens e serviços a atribuir pelos sujeitos passivos.

6. Organismos associativos

São considerados custos ou perdas do exercício até ao limite de 1% do volume de negócios no exercício da actividade comercial, industrial ou agrícola, as importâncias atribuídas pelos associados aos respectivos organismos associativos a que pertençam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários.

A dedução a efectuar nos termos dos n.ºs 2 a 6 não pode ultrapassar na sua globalidade 8% do volume de negócios realizado pela empresa no exercício.

Este limite global acaba por arrastar algumas complicações no caso do mesmo ser ultrapassado por força de donativos parciais sujeitos a diferentes majorações:

Exemplo:

A sociedade X, Lda, com um volume de negócios de €125.000.000, concedeu um donativo a um lar da 3.ª idade de uma IPSS, no montante de €800.000 e ao Comité Olímpico Português, no montante de €500.000.

Limite: $125.000.000 \times 8\% = 1.000.000$

Excesso: $1.300.000 - 1.000.000 = 300.000$ (valor a acrescentar no campo 210 do Q. 07)

Cálculo da majoração:

$$\begin{array}{r} a) 800.000 \times 0,4 = 320.000 \\ 200.000 \times 0,2 = 40.000 \\ \hline 360.000 \end{array}$$

$$b) 0,4 \times 800.000 / 1.300.000 + 0,2 \times 500.000 / 1.300.000 = 246.153,85 + 76.923,08 = \underline{\underline{323.076,93}}$$

Em nossa opinião, a solução a adoptar deve ser a mais vantajosa para o sujeito passivo, sob pena de “obrigar” a práticas menos transparentes.

Assim sendo, a dedução no campo 234 do Q. 07 seria de €360.000.

Nos termos do previsto no art. 66.º do EBF, as entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a:

- Emitir documento comprovativo dos montantes recebidos, com indicação do seu enquadramento, e bem assim com a menção da inexistência de contrapartidas, para além de conter:
 - A qualidade jurídica da entidade beneficiária;
 - O normativo legal de enquadramento, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento;
 - O montante do donativo (quando for em dinheiro) e a identificação dos bens (quando for em espécie).
- Possuir registo actualizado das entidades mecenas, com indicação do nome, número de identificação fiscal, data e valor de cada donativo atribuído;
- Entregar na DGCI, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial (mod. 25, aprovado pela Portaria n.º 13/2008, de 04.01, tendo as instru-

ções de preenchimento sido actualizadas pela Portaria n.º 1474/2008, de 18.12), referente aos donativos recebidos no ano anterior.

Os **donativos em dinheiro** de valor superior a €200,00 devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas (transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo).

Quanto aos **donativos em espécie** chama-se a atenção para o referido no ponto 5) deste anexo.

Notas:

- *A realização de pagamentos através de meios diferentes dos legalmente previstos é punível nas pessoas colectivas, sociedades, com coima de € 240 a € 600 (n.º 3 do art. 129.º e n.º 4 do art. 26.º ambos do RGIT).*
- *Não relevam em IRC os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas e pessoas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas (Despacho do Subdirector Geral do IR de 06.02.2006 no Proc. n.º 4115/04);*
- *Não relevam em IRC os donativos concedidos aos “partidos políticos”, por força do disposto no art. 8.º da Lei n.º 19/2003, de 20.06 (Despacho do Subdirector Geral do IR de 24.02.2006 no Proc. n.º 853/06);*

B. Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.º 26/2004, de 08.07)

Esta lei aprova o Estatuto do Mecenato Científico, tendo entrado em vigor em 06.10.2004, não se mostrando relevante para efeitos fiscais quanto aos benefícios em IRC referentes ao ano de 2004, uma vez que a entrada em vigor do respectivo art. 8.º apenas se verificou em 01.01.2005.

O **regime do mecenato científico** para além de assumir um conceito de donativo igual ao previsto no art. 61.º do EBF, condiciona-o ao afastamento do respectivo âmbito dos donativos efectuados a beneficiários com os quais os mecenas mantenham relações especiais ou exerçam cargos de direcção ou de administração na entidade beneficiária, bem como nestas participem em mais de 50% do respectivo capital, salvo se membros fundadores das mesmas, ficando ainda afastado deste regime o mecenato recíproco e em cadeia.

Acresce que os incentivos aqui regulados não são cumuláveis com quaisquer outros de idêntica natureza.

São **modalidades** do mecenato científico:

- O mecenato de projecto de investigação;
- O mecenato de equipamento científico;
- O mecenato de recursos humanos;
- O mecenato de inovação ou aplicação industrial,

cujos conceitos se encontra expresso no n.º 2 do art. 2.º da presente lei.

Consideram-se **entidades beneficiárias** as destinatárias directas dos donativos, independentemente da sua natureza jurídica e cuja actividade consista predominantemente na realização de actividades científicas, considerando-se como tal:

- Fundações, associações e institutos públicos ou privados;

- Instituições de ensino superior, bibliotecas, mediatecas e centros de documentação;
- Laboratórios do Estado e laboratórios associados, unidades de investigação e desenvolvimento, centros de transferência e centros tecnológicos;
- Órgãos de comunicação social, quando se trate de mecenato para a divulgação científica;
- Empresas nas quais se desenvolvam acções de demonstração, em ambiente industrial, de resultados de investigação e desenvolvimento tecnológico inovador.

A usufruição de qualquer destes incentivos depende de **acreditação**, consubstanciando-se esta na emissão do certificado Ciência 2010, atribuído a cada donativo por uma entidade acreditadora e a solicitação do mecenato.

Os **incentivos fiscais** decorrentes do mecenato científico consistem na consideração como custos ou perdas do exercício, em valor correspondente a 130% do respectivo total ou a 140% do seu valor, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais que fixem os objectivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

No caso das entidades beneficiárias serem de natureza privada, a consideração como custo ou perda encontra-se limitada a 8% do volume de negócios.

Os **donativos em espécie** devem ser valorados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido das reintegrações efectivamente praticadas e fiscalmente aceites, sem prejuízo do disposto na alínea *a*) do n.º 5 do art. 29.º do CIRC (quotas mínimas), tratando-se de bens do imobilizado, ou, no caso das existências, pelo custo de aquisição ou de produção, eventualmente deduzido das provisões constituídas de acordo com o respectivo regime fiscal.

Tratando-se de mecenato de recursos humanos, o valor da cedência de um investigador ou especialista é o valor correspondente aos encargos despendidos pela entidade patronal com a respectiva remuneração, incluindo os suportados para regimes obrigatórios de segurança social, durante o período da respectiva cedência.

O disposto no art. 66.º do EBF (obrigações acessórias das entidades beneficiárias) também é aplicável no âmbito da presente lei.

C. Mecenato específico

- **Dec. Lei n.º 361/99, de 16.09 – Sociedade Porto 2001, SA**

Independentemente de a atribuição se considerar ou não ao abrigo de contratos plurianuais, os donativos em dinheiro ou espécie concedidos à Sociedade Porto 2001, SA são considerados custos do exercício para efeitos fiscais na sua totalidade em valor correspondente a 140% do seu total.

- **Dec. Lei n.º 163/2001, de 22.05 – Fundação de Serralves**

Face ao disposto no respectivo n.º 2 do art. 3.º, os donativos concedidos à Fundação de Serralves beneficiam automaticamente do regime estabelecido nos n.ºs 1 e 3 do art. 1.º do Estatuto do Mecenato.

- **Dec. Lei n.º 18/2006, de 26.01 – Fundação Casa da Música**

Os donativos concedidos à Fundação Casa da Música beneficiam automaticamente do regime estabelecido nos n.ºs 1 e 3 do art. 1.º do Estatuto do Mecenato.

- **Lei n.º 29/2006, de 04.07 – Associações de pais e encarregados de educação**

Os donativos concedidos às associações de pais beneficiam do regime estabelecido no Estatuto do Mecenato.

- **Art. 79.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 – Plano Nacional de Leitura**

Os apoios concedidos entre 01.01.2007 e 31.12.2013 para a concretização do Plano Nacional de Leitura, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 86/2006, de 12.07, são reconhecidos para os efeitos previstos nos arts. 61.º a 66.º do EBF, sendo considerados de interesse para a educação e podem usufruir dos benefícios fiscais legalmente previstos.

- **Art. 80.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 – Comemorações do Centenário da República**

Os donativos em dinheiro ou em espécie concedidos à entidade incumbida legalmente de assegurar a preparação, organização e coordenação das comemorações do primeiro centenário da implantação da República são considerados custos do exercício para efeitos de IRC e da Categoria B do IRS, em valor correspondente a 140% do respectivo total.

A entidade em causa (Comissão Nacional para as Comemorações do Centenário da República) foi criada pelo Dec. Lei n.º 17/2008, de 29.01.

D. Orientações administrativas

Embora impondo as necessárias adaptações, indicam-se a seguir algumas orientações administrativas publicadas ainda no âmbito do Estatuto do Mecenato:

- **Circular n.º 12/2002, de 19.04, da DSIRC**

A presente circular procura esclarecer e definir a posição da Administração Fiscal quanto ao enquadramento jurídico-tributário de donativos quando em relação aos mesmos esteja associada a atribuição por parte do respectivo beneficiário de regalias em espécie, como seja a atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para eventos, a disponibilização ao doador das instalações do beneficiário ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário.

Defendendo que a apreciação da qualificação de determinada liberalidade como donativo enquadrável na legislação aplicável dependerá sempre da exposição precisa dos elementos de facto, nomeadamente quanto à respectiva natureza e valor, bem como de eventuais regalias que em correspondência lhe estejam associadas, a Administração Fiscal aponta para uma aferição de natureza casuística com as seguintes linhas de orientação:

a) Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que

o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato;

- b) Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores, porque o espírito de liberalidade do doador é marginalizado, estar-se-á perante mero patrocínio.

Não obstante o referido e porque dúvidas subsistiram, a **Circular n.º 2/2004, de 20.01, da DGCI**, procurou concretizar, através de critérios mais objectivos, as linhas de orientação já definidas.

Assim:

- Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo por finalidade a procura de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica que o identifique junto do público em geral, o donativo será de considerar enquadrável no Estatuto do Mecenato uma vez que o espírito de liberalidade do doador é preponderante.

Para tal deverá ter-se em atenção o seguinte:

- Ao doador não deverá ser associada qualquer marca, produto ou serviços por si comercializados;
- A divulgação do nome ou designação social do mecenado deve ser idêntica e uniforme, não devendo contribuir para o efeito o valor do donativo concedido;
- A identificação pública do mecenado não deve revestir a natureza de mensagem publicitária.

- Caso contrário, uma vez que o espírito de liberalidade se encontra secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio, não contemplado no Estatuto do Mecenato.

• **Circular n.º 13/2003, de 27.09, da DSIRC**

Quando o sujeito passivo considerar o benefício fiscal na sua declaração de rendimentos do exercício do donativo, sem para isso existir o despacho de reconhecimento (parte final do n.º 3 do art. 1.º do Dec. Lei n.º 74/99, de 16.03, com a redacção da Lei n.º 160/99, de 14.09), deverá a respectiva liquidação do imposto ser corrigida, acrescida dos inerentes juros compensatórios.

Se o sujeito passivo não considerou tal benefício e se, posteriormente à entrega da declaração de rendimentos do exercício do donativo, for emitido o reconhecimento, poderá o sujeito passivo em procedimento administrativo, com vista à usufruição plena do benefício:

- Proceder à entrega de declaração de substituição, caso esteja no prazo legal para o fazer (art. 114.º do CIRC);
- Reclamar graciosamente do acto da liquidação.

• **Circular n.º 9/2005, de 11.08, da DSIRC**

Para usufruição do benefício fiscal as entidades mecenadas deverão dispor de:

- Cópia do despacho que reconhece a qualidade de entidade enquadrada no Estatuto do Mecenato;

- Recibo ou documento que comprove a atribuição do donativo e, caso aplicável, com a menção a que fim, acção ou programa se destina o donativo;
- Documento constante do processo de documentação fiscal, onde se evidencie o cálculo do benefício (montante e majoração), de modo a justificar os valores inscritos no Anexo F da declaração anual;
- Declaração da entidade beneficiária de que o donativo foi concedido sem contrapartida, nos termos do n.º 2 do art. 1.º do Dec. Lei n.º 74/99, de 16.03, conforme interpretação da Circular n.º 2/2004, de 20.01, da DSIRC.

Esta circular deixa de produzir efeitos dada a redacção do art. 66.º do EBF.

5) Deduções ao Lucro Tributável (Campos 310, 324, 332 e 408 do Q. 09 da DR 22 e Quadro 05 do Anexo F à IES/DA)

• **Art. 51.º do E.B.F. – Empresas armadoras da marinha mercante nacional**

Os lucros resultantes exclusivamente da actividade de transporte marítimo são tributados em apenas 30% do seu montante.

• **Art. 62.º, n.º 11 do E.B.F. – Donativos em espécie**

No caso dos donativos em espécie, o valor a considerar para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que foram doados, deduzido, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efectivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável.

Os donativos em espécie sob a forma de prestação de serviços gratuitos não se encontram previstos na legislação em vigor.

Em nossa opinião, da redacção do n.º 11 do art. 62.º do EBF, o montante dos donativos em espécie deveria ser acrescido no campo 225 do Q. 07 da declaração mod. 22 e deduzido, majoração incluída, nos campos 310, 321, 332 ou 408 do Q. 09.

Porém, não foi este o entendimento da Administração Tributária, veiculado através do despacho do Substituto Legal do Director Geral dos Impostos de 07.04.2008, o qual sancionou:

• *No âmbito do regime do mecenato, os benefícios fiscais relativos aos donativos que cumpram os requisitos do artigo 61.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), quer sejam em dinheiro quer em espécie, devem, por um princípio de neutralidade fiscal, operar do mesmo modo, ou seja, através da sua consideração como custo do exercício, bem como da respectiva majoração tendo em conta o destino dos mesmos e o tipo de enquadramento jurídico das entidades beneficiárias.*

• *Em consequência, considerando que o montante do donativo já está reflectido no resultado líquido do exercício, Campo 201 do Q. 07 da declaração periódica de rendimentos (Mod. 22), há apenas que deduzir no Cam-*

po 234 desse Q. 07 o valor da respectiva majoração para efeitos da consideração do benefício fiscal na sua totalidade.

- Quanto à Informação Empresarial Simplificada, o valor inscrito no Q.05 do Anexo F destina-se apenas à identificação da expressão quantitativa dos donativos em espécie.

Assim, o valor a inscrever no campo F117 deste Q. 05 é o valor da correspondente majoração, tal como ocorre no Q. 04 relativamente aos donativos em dinheiro.

Nada temos a opor a esta orientação administrativa, tanto mais quanto em nada desfavorece os contribuintes, antes pelo contrário (caso das situações em que se verifique prejuízo fiscal), embora nos pareça incompatível com o disposto no n.º 11 do art. 62.º do EBF e, pior ainda, a ser assim, a razão para a existência do Q. 05 do Anexo F à IES/DA e inerentes instruções deixam de ter justificação, sendo a contradição por demais evidente.

6) Deduções à Colecta (Campo 355 do Quadro 10 da DR 22 e Quadro 06 do Anexo F à IES/DA)

- Regime de transição previsto no Dec. Lei n.º 215/89 de 1/7

O art. 2.º do DL. n.º 215/89 de 01.07 refere que “são mantidos nos termos em que foram concedidos, com as necessárias adaptações, os benefícios fiscais, cujo direito tenha sido adquirido até 31.12.1988”...

Este regime traduz-se num crédito de imposto correspondente aos benefícios do regime de transição previsto no normativo legal acima referido.

Exemplo:

Se a empresa A auferir em 2008 um rendimento de 1.000.000\$00 (4.987,98 euros) isento de Contribuição Predial Urbana, mas sujeito a Contribuição Industrial e Imposto Complementar secção B, o coeficiente de conversão, segundo a tabela A anexa ao E.B.F., seria de 40% e o crédito de IRC seria:

$$1.000.000\$ (4.987,98 \text{ euros}) \times 25\% \times 40\% = 100.000\$00 (498,80 \text{ euros})$$

- Art. 12.º do E.F.C. – Crédito Fiscal Cooperativo

As cooperativas podem deduzir à colecta de IRC e até à concorrência de 50% da mesma, as importâncias correspondentes a:

- 20% dos montantes não provenientes de auxílio financeiro do Estado a fundo perdido, investidos em elementos do activo immobilizado corpóreo afectos à prossecução do seu objecto social, com excepção de viaturas ligeiras, mobiliário e outros bens de investimento não directa e imprescindivelmente associados à actividade económica por elas prosseguida.
- 20% dos montantes que revertem para a reserva legal, na parte que exceder as reversões mínimas legal ou estatutariamente exigidas, conforme disposto no art. 69.º do Código Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 51/96, de 07.09.

A primeira destas deduções não é acumulável, relativamente ao mesmo investimento, com incentivos fiscais de idêntica natureza previstos em outros diplomas legais, aplicando-se subsidiariamente e com as necessárias adaptações o disposto no Dec. Lei n.º 121/95, de 31.05.

- Art. 32.º, n.ºs 4 e 5 do E.B.F. – Sociedades de Capital de Risco e Investidores em Capital de Risco

As SCR e os ICR podem deduzir à colecta de IRC, até à sua concorrência, uma importância correspondente ao limite da soma das colectas de IRC dos cinco exercícios anteriores àquele a que respeita o benefício, desde que seja utilizada na realização de investimentos em sociedades com potencial de crescimento e valorização.

Esta dedução deve ocorrer nos exercícios em que foram realizados os investimentos ou, quando o não possa ser integralmente, a parte não deduzida poderá sê-lo nos cinco exercícios seguintes.

- Art. 41.º do E.B.F. – Incentivos fiscais ao investimento de natureza contratual

Trata-se de benefícios de natureza excepcional com carácter temporário, concedidos em regime contratual e limitados em função do investimento realizado, estabelecendo-se uma intensidade mais elevada para os projectos de especial interesse para o país, abrangendo:

- a) Projectos de investimento em unidades produtivas realizados até 31.12.2010, de montante igual ou superior a €4.987.978,97 que:

- Sejam relevantes para o desenvolvimento dos sectores considerados de interesse estratégico para a economia nacional;
- Contribuam para a redução de assimetrias regionais;
- Induzam a criação de postos de trabalho;
- Contribuam para impulsionar a inovação tecnológica e a investigação científica nacional.

Os incentivos fiscais em regime contratual, com período de vigência até 10 anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos no Dec. Lei n.º 409/99, de 15.10, no âmbito do IRC, traduzem-se em:

- Crédito fiscal a deduzir à colecta do IRC correspondente a 5% das aplicações relevantes do projecto efectivamente realizadas, podendo beneficiar de diversas majorações até ao limite total de 20% das aplicações relevantes (n.ºs 2 a 4 do art. 5.º do Dec. Lei n.º 409/99, de 15.10);
- A dedução é feita na liquidação de IRC respeitante ao exercício em que foram realizadas as aplicações relevantes ou, quando o não possa ser integralmente, na liquidação dos exercícios seguintes até ao termo da vigência do contrato, devendo, para o efeito, ser de considerar apenas a matéria colectável imputável ao projecto de investimento.

- b) Projectos de investimento directo efectuados por empresas portuguesas no estrangeiro, de montante igual ou superior a €249.398,95 de aplicações relevantes, que:
- Contribuam positivamente para os resultados da empresa;

- Demonstrem interesse estratégico para a internacionalização da economia portuguesa.

Os incentivos fiscais em regime contratual, com período de vigência até 5 anos, a conceder nos termos, condições e procedimentos definidos no Dec. Lei n.º 401/99, de 14.10, traduzem-se em:

- Crédito fiscal correspondente a uma percentagem de 10% a 20% das aplicações relevantes, a deduzir à colecta de IRC, não podendo ultrapassar em cada exercício 25% da colecta com o limite de € 997.595,79 em cada exercício;
- A dedução é feita na liquidação de IRC do exercício em que foram realizadas as despesas relevantes ou em que seja atingida a participação de 25%, consoante o caso, ou, quando o não possa ser integralmente, a importância ainda não deduzida poderá sê-lo nas liquidações dos cinco exercícios seguintes;
- Eliminação da dupla tributação económica (art. 46.º do CIRC) durante o período contratual, quando o investimento seja efectuado sob a forma de constituição ou de aquisição de sociedades estrangeiras.

Nunca serão de considerar no conceito de aplicações relevantes os investimentos efectuados em zonas francas ou nos países, regiões ou territórios, sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da Portaria n.º 1272/2001, de 09.11.

Tratando-se de projectos de investimento realizados num Estado membro da União Europeia, dos incentivos fiscais a conceder apenas podem beneficiar as pequenas e médias empresas, definidas nos termos comunitários.

O conceito europeu de PME consta do Regulamento (CE) n.º 800/2008, de 06.08, definindo como limites:

- Menos de 250 trabalhadores;
- Volume de negócios anual não superior a €50.000.000
- Valor de balanço total anual não superior a €43.000.000

Os incentivos fiscais a conceder não são cumuláveis com outros benefícios da mesma natureza susceptíveis de serem atribuídos ao mesmo projecto de investimento, devendo a contabilidade dos beneficiários dar expressão ao imposto que deixa de ser pago em resultado da dedução, mediante menção na nota 47 do ABDR.

No caso específico da **Região Autónoma da Madeira** os benefícios fiscais em regime contratual previstos neste artigo foram objecto de regulamentação adequada pelo DLR n.º 18/99/M, de 28.06 alterado pelo DLR n.º 17/2006/M, de 23.05, o mesmo tendo acontecido com a Região Autónoma dos Açores (n.ºs 4 e 5 do art. 9.º do DLR n.º 2/99/A, de 20.01 e art. 24.º do DLR n.º 1/2007/A, de 23.01).

• Lei n.º 40/2005, de 03.08 – Despesas com Investigação e Desenvolvimento (SIFIDE)

O presente benefício vigora por um período de 5 anos.

Beneficiários: Sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam a título principal ou não uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável nesse território.

Benefício: Dedução à colecta do IRC, até à sua concorrência, numa importância correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte não comparticipada a fundo perdido pelo Estado, realizadas no período de tributação que se inicie em 01.01.2006, numa dupla percentagem:

- Taxa base – 20% das despesas realizadas naquele período;
- Taxa incremental – 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de €750.000;
- A dedução será efectuada no período de tributação a que respeitam as despesas, reportável, por insuficiência de colecta, até ao sexto exercício imediato.

Condições de acesso: Preenchimento cumulativo das seguintes condições:

- O lucro tributável não seja determinado por métodos indirectos;
- Não sejam devedoras ao Estado e à Segurança Social ou tenham o pagamento dos débitos devidamente assegurado.

Despesas relevantes: Consideram-se dedutíveis as seguintes categorias de despesas, desde que se refiram a actividades de investigação e desenvolvimento:

- Aquisições de imobilizado, à excepção de edifícios e terrenos, desde que criados ou adquiridos em estado novo e directamente afectos a actividades de I&D;
- Despesas com pessoal directamente envolvido em tarefas de I&D;
- Despesas com a participação de dirigentes e quadros na gestão de instituições de I&D;
- Despesas de funcionamento, até ao máximo de 55% das despesas com pessoal directamente envolvido em tarefas de I&D contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao exercício;
- Despesas relativas à contratação de actividades de I&D junto de entidades públicas ou beneficiárias do estatuto de utilidade pública ou de entidades cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida por despacho conjunto dos Ministros da Economia e da Inovação e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior, não podendo deduzir qualquer tipo de despesas incorridas em projectos realizados por conta de terceiros;
- Participação no capital de instituições de I&D e contributos para fundos de investimentos públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo I&D, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados cuja idoneidade em matéria de I&D seja reconhecida por despacho conjunto dos Ministros da Economia e da Inovação e da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior;
- Custos com registo e manutenção de patentes, apenas aplicável às micro, pequenas e médias empresas;
- Despesas com aquisição de patentes que sejam predominantemente destinadas à realização de actividades de I&D;
- Despesas com auditorias à I&D.

Obrigações: Para além da obrigação contabilística de dar expressão ao imposto que deixar de ser pago na nota 47 do ABDR do exercício da dedução, o processo de documentação fiscal previsto no art. 121.º do CIRC, deverá conter:

- Declaração, ou prova da apresentação do seu pedido de emissão, comprovativa de que as actividades exercidas ou a exercer correspondem efectivamente a acções de investigação ou desenvolvimento, dos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e outros elementos considerados pertinentes, emitida por entidade nomeada por despacho do Ministro da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (Despacho n.º 23627/2006, de 20.11, publicado no D.R. II Série, n.º 223, de 20.11.2006);
- Documento que evidencie o cálculo do benefício fiscal;
- Declaração da inexistência de dívidas ao Estado e à Segurança Social, reportada ao mês anterior ao da entrega da declaração de rendimentos;

As entidades interessadas em recorrer ao SIFIDE devem disponibilizar atempadamente as informações solicitadas e aceitar submeter-se às auditorias tecnológicas que vierem a ser determinadas.

Este benefício não é acumulável, relativamente ao mesmo investimento, com benefícios fiscais da mesma natureza previstos noutros diplomas legais.

Para efeitos do disposto no SIFIDE, consideram-se:

- “*Despesas de investigação*” as realizadas pelo sujeito passivo de IRC com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos;
- “*Despesas de desenvolvimento*” as realizadas pelo sujeito passivo de IRC através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico.

• **Região Autónoma dos Açores (Art. 6.º do DLR n.º 2/99/A, de 20.01)**

1. Os sujeitos passivos do IRC podem deduzir à colecta, até ao limite da mesma, os lucros comerciais, industriais e agrícolas reinvestidos na importância correspondente a:
 - a) 20% para os investimentos realizados nas ilhas de São Miguel e Terceira, que terão ainda uma majoração de 25% nos investimentos concretizados nos concelhos de Nordeste e Povoação;
 - b) 30% para os investimentos realizados nas ilhas de São Jorge, Faial e Pico;
 - c) 40% para os investimentos realizados nas ilhas de Santa Maria, Graciosa, Flores e Corvo.
2. Para efeitos da aplicação do número anterior considera-se relevante todo o investimento em activo fixo directamente afecto à exploração, com excepção de bens de luxo, supérfluos, mera decoração e benfeitorias voluntárias.
3. O Governo Regional, em regulamento, especificará, nos termos do número anterior, os bens não elegíveis.
4. Anualmente, no decreto legislativo regional que aprova o

Orçamento serão determinados, entre os sectores estratégicos da economia da Região Autónoma dos Açores, os lucros comerciais, industriais e agrícolas beneficiários da dedução à colecta prevista no n.º 1.

Assim, para 2008, conforme previsto no art. 21.º do DLR n.º 30/2007/A, de 27.12, os lucros em questão serão os seguintes:

- Criação de novas unidades de alojamento no turismo rural e de habitação e ampliação e reforço das já existentes;
 - Aquisição de embarcações de pesca;
 - I & D com interesse relevante;
 - Tratamento de resíduos e efluentes e energias renováveis.
5. Os valores das deduções podem ser utilizados nos três anos subsequentes ao exercício em que foram apurados.
 6. Os incentivos previstos neste artigo são cumuláveis com os incentivos da mesma natureza que vigorem no sistema nacional.

• **Art. 35.º, n.º 6 do E.B.F. – Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 01.01.2003**

As entidades licenciadas a partir de 01.01.2003 e até 31.12.2006 que prossigam actividades industriais beneficiam de uma dedução de 50% à colecta do IRC desde que preencham, pelo menos, duas das seguintes condições:

- Contribuam para a modernização da economia regional;
- Contribuam para a diversificação da economia regional;
- Contribuam para a fixação na região de recursos humanos de elevado mérito e competência nos domínios técnico-científico;
- Contribuam para a melhoria das condições ambientais;
- Criem, pelo menos, 15 postos de trabalho, que deverão ser mantidos por um período mínimo de 5 anos.

• **Art. 36.º, n.º 5 do E.B.F. – Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 01.01.2007**

As entidades licenciadas a partir de 01.01.2007 e até 31.12.2013, que prossigam actividades industriais beneficiam ainda de uma dedução de 50% à colecta do IRC desde que preencham, pelo menos, duas das seguintes condições:

- Contribuam para a modernização da economia regional, nomeadamente através da inovação tecnológica de produtos e processo de fabrico ou de métodos de negócio;
- Contribuam para a diversificação da economia regional, nomeadamente através do exercício de novas actividades de elevado valor acrescentado;
- Promovam a contratação de recursos humanos altamente qualificados;
- Contribuam para a melhoria das condições ambientais;
- Criem, pelo menos, 15 postos de trabalho, que devem ser mantidos durante um período mínimo de 5 anos.

As entidades que estejam licenciadas ao abrigo dos regimes previstos nos arts. 33.º e 35.º do EBF podem beneficiar deste regime a partir de 01.01.2012.

3.5 - AMORTIZAÇÕES E REINTEGRAÇÕES

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

AMORTIZAÇÕES E REINTEGRAÇÕES

A correlação entre custos e proveitos, regra básica da imputação temporal de custos, determina o processo de repartição de uma forma racional e sistemática do custo do imobilizado, à medida que se vai depreciando, pelos diferentes exercícios que integram a sua vida útil.

Porém, não obstante os princípios contabilísticos e de gestão, para efeitos fiscais são impostas regras precisas (arts. 28.º a 33.º do CIRC e Dec. Regulamentar n.º 2/90, de 12.01), visando a obrigatoriedade de imputação a cada exercício das amortizações ou reintegrações que lhe dizem respeito, com alguma flexibilidade é certo (variação entre a taxa máxima e a taxa mínima), jamais permitindo que as quotas mínimas que não tenham sido contabilizadas no exercício a que respeitam possam ser recuperadas em qualquer outro exercício (*princípio das quotas perdidas*).

Aliás, sob pena de se permitir a recuperação das quotas perdidas no momento da alienação de um bem do imobilizado, serão as mesmas sempre levadas em consideração, quando não respeitado o princípio, para efeitos de cálculo das mais-valias ou menos-valias fiscais, como resulta da conjugação do disposto no n.º 2 do art. 43.º com a alínea *a*) do n.º 5 do art. 29.º, ambos do CIRC.

Esta questão está sempre presente independentemente do método de cálculo das amortizações e reintegrações utilizado (QUOTAS CONSTANTES OU QUOTAS DEGRESSIVAS), sendo certo que, em qualquer deles, as quotas mínimas são as calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes (n.º 6 do Art. 29.º do CIRC e art. 19.º do Dec. Reg. n.º 2/90):

Exemplo:		
QUOTAS PERDIDAS	(Mais ou Menos-Valias)	
Ano Aquisição	2004	
Valor Aquisição	10.000	
Ano Alienação	2008	
Valor Realização	6.000	
Taxa Amortização	20%	
AMORTIZAÇÕES PRATICADAS:	2004	2.000
	2005	500
	2006	500
	2007	2.000
MAIS-VALIA CONTABILÍSTICA	6.000 - (10.000 - 5.000) = 1.000	
MAIS-VALIA FISCAL		
	6.000 - (10.000 - 6.000) x 1,08 = 1.680	Certo
	6.000 - (10.000 - 5.000) x 1,08 = 600	Errado
	1.680 - 600 = 1.080 = 1.000 x 1,08	

Alguns casos concretos:

- **Início da amortização ou reintegração** - Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 1.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01, salvo razões devidamente justificadas e aceites pela DGCI, as amortizações ou reintegrações só podem praticar-se:
 - Relativamente aos elementos do activo imobilizado corpóreo, a partir da sua entrada em funcionamento;

– Relativamente aos elementos do activo imobilizado incorpóreo, a partir da sua aquisição ou do início de actividade, se for posterior, ou ainda, tratando-se de elementos especificamente associados à obtenção de proveitos ou ganhos, a partir da sua utilização com esse fim.

Por outro lado, conforme disposto no respectivo n.º 3, as reintegrações ou amortizações só são aceites para efeitos fiscais *quando contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam*.

- **Período de vida útil** – Dispõe o art. 3.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01, que a vida útil de um elemento do activo imobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor, sendo de considerar, qualquer que seja o método utilizado:
 - Período mínimo de vida útil, o que se deduz das taxas que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes;
 - Período máximo de vida útil, o que se deduz de uma taxa igual a metade das referidas no ponto anterior.

Tratando-se de despesas de instalação e de despesas de investigação e desenvolvimento o período máximo de vida útil é de 5 anos (n.º 3 do art. 3.º do Dec. Reg. n.º 2/90).

- **Bens adquiridos em estado de uso** – As taxas de reintegração são calculadas com base no correspondente período de utilidade esperada, susceptível de correcção quando inferior ao que objectivamente deveria ter sido estimado, sendo certo que, uma vez conhecido o ano em que pela primeira vez tiverem entrado em funcionamento, o período de utilidade esperada não pode ser inferior à diferença entre o período mínimo de vida útil do mesmo elemento em estado novo e o número de anos de utilização já decorridos (n.ºs 2 e 4 do art. 5.º do Dec. Reg. n.º 2/90), jamais podendo utilizar-se em relação aos mesmos o método das quotas degressivas (n.º 2 do art. 4.º do Dec. Reg. n.º 2/90 e alínea *a*) do n.º 2 do art. 29.º do CIRC).
- **Obras em edifício alheio** – Consideram-se como tal as que tendo sido realizadas em edifício de propriedade alheia e não sendo de manutenção ou conservação, ainda que de carácter plurianual, não dêem origem a elementos renováveis ou, dando-o, estes percam então a sua função instrumental, conforme previsto na alínea *b*) do n.º 5 do art. 5.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01.

Neste particular, não obstante o disposto no n.º 2 do art. 5.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01, as obras efectuadas deverão ser objecto de relevação contabilística de acordo com a respectiva natureza e, conseqüentemente, de reintegrar ou amortizar às taxas correspondentes constantes do anexo ao decreto referido.

- **Aplicação do método das quotas degressivas** – Para além de condicionado pelo disposto no n.º 2 do art. 4.º do Dec. Reg. n.º 2/90 e n.º 2 do art. 29.º do CIRC, a aplicação do disposto na parte final do n.º 2 do art. 6.º daquele diploma não funciona no caso do período de vida útil ser igual ou superior a 7 anos, chamando-se a atenção para os cuidados a ter com a salvaguarda do princípio das quotas mínimas.

Exemplo:

ART. 6.º, N.º 2 - D.R. N.º 2/90

10.000	35,7%	3.570	
6.430	35,7%	2.296	
4.134	35,7%	1.476	
2.658	35,7%	949	
1.709	35,7%	610	714 ⁽¹⁾
995		714	
281		281	

QUOTA MÍNIMA $10.000 \times 7,14\% = 714$

QUOCIENTE $2.658 : 4 = 665$

$1.709 : 3 = 570$

⁽¹⁾ Salvaguarda do princípio das quotas mínimas

- **Desvalorizações excepcionais** – Nos termos do disposto no art. 10.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01, com a redacção introduzida pelo Dec. Reg. n.º 16/94, de 12.07, no caso de se verificarem desvalorizações excepcionais (abates) provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, a aceitação como custo ou perda para efeitos fiscais do valor ainda não reintegrado ou amortizado encontra-se dependente de exposição a efectuar à DGCI, devidamente fundamentada, até ao fim do primeiro mês seguinte ao da ocorrência do facto que a determinou.

Com a entrada em vigor (12.12.2005) das alterações introduzidas ao art. 10.º do Dec. Regulamentar n.º 2/90, de 12.01, pelo Dec. Lei n.º 211/2005, de 07.12, a consideração das desvalorizações excepcionais como custo ou perda do exercício da sua ocorrência passa a depender da elaboração de auto, assinado por duas testemunhas, no exercício em que se verifique o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, cuja comunicação ao serviço de finanças da área do local onde estes se encontram deverá processar-se com a antecedência mínima de 15 dias.

No caso do abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens ocorrer em período de tributação posterior ao da ocorrência das desvalorizações excepcionais, para além da obrigação de elaboração do auto, a consideração do custo ou perda para efeitos fiscais, fica dependente de aceitação da DGCI, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinam as desvalorizações excepcionais.

A documentação considerada necessária à comprovação e justificação dos factos deve integrar o processo de documentação fiscal previsto no art. 121.º do CIRC.

Por outro lado, em conformidade com o determinado na alínea b) do n.º 2 do art. 16.º do citado diploma legal, não será aceite como custo para efeitos fiscais a parte do valor líquido contabilístico dos bens em questão, caso reavaliados, que corresponda à reavaliação efectuada.

- **Regime intensivo de utilização** – No caso do regime intensivo de utilização dos elementos patrimoniais, quando sujeitos a desgaste mais rápido do que o normal, consequência de laboração em mais do que um turno, o reforço da quota de reintegração ou amortização permitido (art. 9.º do Dec. Reg. n.º 2/90) tem as seguintes limitações:

- No caso de se utilizar o método das quotas degressivas, o reforço da quota de reintegração ou amortização não pode ser aplicado relativamente ao primeiro período nem dele pode decorrer, nos períodos seguintes, uma quota superior à que puder ser aplicada nesse primeiro período.
- Não é aplicável a edifícios e outras construções bem como a bens que, pela sua natureza ou tendo em conta a actividade económica em que especificamente são utilizados, estão normalmente sujeitos a condições intensivas de exploração (fornos na indústria vidreira, arcas congeladoras, silos, etc.).

Por despacho do Subdirector Geral do IR de 11.11.2005 no Proc. n.º 965/2005, foi considerado que, no caso de edifícios onde estão a funcionar hipermercados, a taxa de amortização a praticar é de 5%. dada a grande circulação de pessoas e máquinas.

- **Valorimetria dos elementos reintegráveis ou amortizáveis** – Para além da regra geral de valorização prevista no n.º 1 do art. 2.º do Dec. Reg. n.º 2/90, julgamos de interesse chamar a atenção para os seguintes aspectos:

- O custo de aquisição ou produção inclui o IVA não dedutível não podendo ser influenciado por eventuais regularizações ou liquidações efectuadas em exercícios posteriores ao da entrada em funcionamento (n.º 4 do art. 2.º do Dec. Reg. n.º 2/90)
- Não se consideram no custo de aquisição ou de produção os juros de empréstimos contraídos para financiar a sua aquisição ou produção, bem como as diferenças cambiais com eles relacionadas (n.º 5 do art. 2.º do Dec. Reg. n.º 2/90).

Porém, permite-se a inclusão dos juros de capitais alheios, destinados especificamente ao respectivo financiamento, desde que respeitem ao período de fabricação ou construção e este não tenha uma duração inferior a 2 anos (n.º 6 do art. 2.º do Dec. Reg. n.º 2/90).

- **Elementos de reduzido valor** – Em conformidade com o disposto no art. 32.º do CIRC e art. 20.º do Dec. Reg. n.º 2/90, os elementos do activo imobilizado sujeitos a deprecimento cujos valores unitários de aquisição ou de produção sejam iguais ou inferiores a €199,52 (40.000\$00) podem ser totalmente reintegrados no exercício da sua utilização, excepto quando façam parte integrante de um todo que deva como tal ser reintegrado.

- **Despesas de investigação e desenvolvimento** – Para além do facto de, no que respeita a este tipo de despesas, o período máximo de vida útil não poder ser superior a 5 anos (n.º 3 do art. 3.º do Dec. Reg. n.º 2/90) poderão as mesmas ser consideradas custo no exercício em que foram suporta-

das (n.º 1 do art. 18.º do Dec. Reg. n.º 2/90 e n.º 1 do art. 31.º do CIRC).

- **Reintegrações de imóveis** – No caso de imóveis, para efeitos de cálculo das respectivas quotas de reintegração é excluído o valor do terreno, devendo este, na falta de indicação expressa do respectivo valor, ser fixado em 25% do valor global (art. 11.º do Dec. Reg. n.º 2/90 e alínea *b*) do n.º 1 do art. 33.º do CIRC), a não ser que o contribuinte estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela DGCI, e terá como limite mínimo 25% do respectivo valor patrimonial constante da matriz à data da aquisição do imóvel [n.ºs 3 e 4 do art. 11.º e alínea *d*) do n.º 23.º do Dec. Reg. n.º 2/90].
- **Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aviões de turismo** – Em conformidade com o disposto na alínea *e*) do n.º 1 do art. 33.º do CIRC e art. 12.º do Dec. Reg. n.º 2/90, as reintegrações destes elementos não serão aceites como custo fiscal na parte correspondente ao valor de aquisição ou reavaliação excedente a € 29.927,87 (6.000.000\$00), bem como, independentemente do valor de aquisição, dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária (rent-a-car e escolas de condução).
- **Reintegrações e amortizações por duodécimos** – Nos termos dos n.ºs 6 e 7 do art. 30.º do CIRC e do art. 7.º do Dec. Reg. n.º 2/90, os contribuintes podem optar no ano de início de utilização dos elementos por uma taxa de reintegração ou amortização deduzida da taxa anual e correspondente ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento desses elementos.

Sendo esta a opção, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil, apenas serão aceites reintegrações e amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

Não obstante, a quota de reintegração e amortização que poderá ser aceite como custo do exercício é determinada ainda tendo em conta o número de meses em que os elementos estiverem em funcionamento nos seguintes casos:

- Relativamente ao exercício de cessação da actividade motivada por a sede e a direcção efectiva deixarem de se situar em território português, continuando, no entanto, os elementos patrimoniais afectos ao exercício da mesma actividade através de estabelecimento estável aí situado;
- Relativamente ao período de tributação referido na alínea *d*) do n.º 4 do art. 8.º do CIRC;
- Quando seja aplicável o disposto na alínea *b*) do n.º 4 do art. 68.º do CIRC relativamente ao número de meses em que, no exercício da transferência, os elementos estiveram em funcionamento nas sociedades fundidas ou cindidas ou na sociedade contribuidora e na sociedade para a qual se transmitem em consequência da fusão ou cisão ou entrada de activos;

- Relativamente ao exercício em que se verifique a dissolução da sociedade para efeitos do disposto na alínea *c*) do n.º 2 do art. 73.º do CIRC.

No ano em que ocorrer o abate, os bens amortizados por duodécimos devem constar, simultaneamente, dos mapas de Reintegrações e Amortizações relativos ao imobilizado corpóreo e aos elementos abatidos no exercício, com menção em “observações” do mês do abate (Proc. 986/97, da DSIRC).

- **Activos revertíveis** – Os elementos do activo imobilizado adquiridos ou produzidos por entidades concessionárias revertíveis no termo do contrato de concessão podem ser reintegrados ou amortizados em função do número de anos que restem do período de concessão sempre que inferior ao seu período mínimo de vida útil (n.º 1 do art. 13.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01).

Não obstante, em nossa opinião, será sempre de ponderar a existência de relações especiais entre concedente e concessionário (n.º 4 do art. 58.º do CIRC), o que poderá levar a que os bens devam ser reintegrados ou amortizados às taxas legais, podendo os não totalmente reintegrados ou amortizados no termo da concessão beneficiar, eventualmente, do previsto no art. 10.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01.

- **Regularização de reintegrações e amortizações tributadas** – Em conformidade com o disposto no art. 21.º do Dec. Reg. n.º 2/90, as reintegrações e amortizações que não sejam consideradas como custos ou perdas do exercício em que foram contabilizadas por excederem as importâncias máximas admitidas poderão ser tomadas como custos ou perdas **em exercícios seguintes, com observância das demais disposições** deste decreto regulamentar, desde que se efectue a adequada regularização contabilística.
- **Princípio das quotas mínimas** – Face ao estipulado na alínea *a*) do n.º 5 do art. 29.º do CIRC e no art. 19.º do Dec. Reg. n.º 2/90, as quotas mínimas de reintegração e amortização que não tiverem sido contabilizadas como encargo do exercício a que respeitam não podem ser deduzidas para efeitos da determinação do lucro tributável de outros exercícios.
Para este efeito, as quotas mínimas de reintegração e amortização são, qualquer que seja, o método utilizado, as que decorrem do método das quotas constantes, considerando para seu cálculo as taxas iguais a metade das taxas máximas legais.
- **Variabilidade das taxas de reintegração e amortização** – Em nossa opinião, sem que daí resulte qualquer penalização para efeitos fiscais, as taxas de reintegração e amortização podem variar entre o máximo e o mínimo, correspondente a metade da taxa, com salvaguarda do previsto no n.º 3 do art. 3.º do Dec. Regulamentar n.º 2/90, de 12.01.
Porém, para além do período mínimo de vida útil não poderá ser utilizada uma taxa de reintegração e amortização superior a metade da taxa máxima legalmente permitida.
- **Encargos de projecção económica plurianual** – Embora não sendo imobilizações incorpóreas, devem, contudo, ser

considerados como custos, em partes iguais, em mais do que um exercício, sendo a repartição feita durante um período mínimo de três anos (n.º 4 do art. 17.º do Dec. Reg. n.º 2/90, de 12.01).

A indemnização paga pelo novo arrendatário ao anterior na aquisição de um direito ao arrendamento, será de considerar um encargo de projecção económica plurianual, devendo, para efeitos fiscais, ser diferido e imputado, em partes iguais, durante um período mínimo de três anos, uma vez que se encontra directamente associada à obtenção de proveitos futuros (Saída Geral n.º 61976, de 06.10.00, da DSIRC).

- **Sociedades desportivas (Lei n.º 103/97, de 13.09)** – Aos direitos de contratação dos jogadores profissionais, desde

que inscritos em competições desportivas de carácter profissional e ao serviço da sociedade desportiva, será aplicável o seguinte:

- Serão de considerar elementos do activo imobilizado incorpóreo;
- As taxas de amortização a praticar serão determinadas em função da duração do contrato celebrado com o jogador;
- Na determinação do valor do direito de contratação serão de considerar as quantias pagas pela sociedade à entidade donde provém o jogador, como contrapartida da transferência, e as pagas ao próprio jogador, pelo facto de celebrar ou renovar o contrato;
- O cálculo das amortizações do exercício será efectuado de acordo com o método das quotas constantes.

3.6 - PROVISÕES / AJUSTAMENTOS

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

PROVISÕES / AJUSTAMENTOS

Não obstante as alterações introduzidas ao POC pelo Dec. Lei n.º 35/2005, de 17.02, designadamente no domínio das provisões, decidimos não alterar este texto, sendo certo que as normas já se encontram devidamente tratadas, para efeitos de IRC, nas notas aos campos 208, 270, 228 e 272 do Q. 07 da declaração mod. 22.

Assim, mostra-se necessário que o mesmo seja avaliado com as adaptações de tal facto decorrentes.

As provisões são uma consequência do princípio da especialização económica dos exercícios em conjugação com o princípio da prudência.

É por isso que a não constituição de provisões num determinado exercício ou a sua constituição por montantes insuficientes pode fazer deslocar para exercícios futuros custos ou perdas pertencentes àquele, e daí que as divergências entre a fiscalidade e a contabilidade se façam sentir com maior intensidade neste domínio.

Das provisões fiscalmente aceites (art. 34.º do CIRC):

- * Provisões para créditos de cobrança duvidosa
- * Provisões para depreciação de existências
- * Provisões para ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os custos do exercício
- * Outras

iremos procurar desenvolver alguns aspectos que reputamos de interesse:

A. Ajustamentos para dívidas de clientes

A novidade decorrente da actual Reforma Fiscal, um pouco a exemplo do verificado na generalidade dos países comunitários, consistiu em associar o regime das provisões (momento da sua constituição ou reforço, montantes permitidos e a sua utilização ou reposição) a uma avaliação individualizada dos créditos de cobrança duvidosa, permitindo um melhor ajustamento das provisões à sua exacta finalidade.

Em primeiro lugar, apenas os créditos resultantes da actividade normal da empresa, que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam como tal evidenciados na contabilidade [alínea a) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC] podem ser provisionados, com relevância para efeitos fiscais.

Em segundo lugar, o montante das provisões a constituir encontra-se associado à forma *como o risco de incobrabilidade se considera justificado*:

- * Devedor com pendência de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores, de processo de execução, falência ou insolvência -100%
- * Créditos reclamados judicialmente -100%
- * Créditos em mora há mais de seis meses e com prova de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento, não podendo o montante anual acumulado ser superior às seguintes percentagens:
 - mais de 6 meses até 12 meses - 25%
 - mais de 12 meses até 18 meses - 50%
 - mais de 18 meses até 24 meses - 75%
 - mais de 24 meses - 100%

Por último, serão excluídos do âmbito em análise os créditos (n.º 3 do art. 35.º do CIRC):

- * Sobre o Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais ou dispondo do seu aval
- * Cobertos por seguro, excepto na parte correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real
- * Sobre entidades ligadas (participação superior a 10%) ou sobre membros dos seus órgãos sociais, excepto nos casos de processos especiais de recuperação de empresa e protecção de credores, falência, execução ou insolvência pendentes ou de reclamação judicial dos créditos.

Do exposto, resulta que a constituição das provisões é obrigatória para efeitos fiscais face à definição de critérios objectivos de constituição e reforço constantes dos arts. 34.º e 35.º do CIRC e à periodização do lucro tributável conforme disposto no n.º 1 do art. 18.º do CIRC.

O desrespeito pelos critérios em questão, conduzindo à não constituição ou sua constituição por valores insuficientes, poderá determinar a não aceitação para efeitos fiscais, no exercício em que tal se vier a efectivar, do custo ou perda de crédito não provisionado, mesmo que tal resulte da sua incobrabilidade nos termos do art. 39.º do CIRC, com a excepção do previsto no n.º 3 do art. 119.º do Dec. Lei n.º 132/93, de 23 de Abril, como sancionado administrativamente na Circular n.º 12/96:

«A interpretação útil a dar ao n.º 3 do art. 119.º do C.P.E.R.E.F., na sua conjugação com o art. 39.º do CIRC, será a de permitir que o valor dos créditos objecto de redução, nos termos previstos naquele número, seja considerado como custo, de um ou mais dos cinco exercícios posteriores ao da data da homologação da decisão, quer relativamente aos créditos em que não seja admitida a constituição de provisão, quer relativamente àqueles em que o seja, ainda que, em relação a estes últimos, o credor não tenha constituído provisão.»

Com a redacção dada ao n.º 3 do art. 119.º do C.P.E.R.E.F. pelo Dec. Lei n.º 315/98, de 20 de Maio, esta Circular deixou de ter efeito útil, passando os créditos em questão a ser considerados custo do exercício respectivo, mantendo-se, porém, em nossa opinião, o disposto na parte final da mesma.

Com a entrada em vigor do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE), aprovado pelo Dec. Lei n.º 53/2004, de 18.03, o disposto na parte final da Circular n.º 12/96 continua a ter importância, dada a redacção do n.º 3 do art. 268.º do referido Código.

Reconhecemos que a importância das provisões para a especialização económica dos exercícios se mostra determinante, sendo mesmo uma das suas principais finalidades, uma vez que a sua não constituição num determinado exercício ou a sua constituição por montantes não suficientes pode fazer deslocar para exercícios futuros custos ou perdas àquele pertencentes.

Este aspecto terá especial acuidade e impacto de natureza financeira, com prejuízo evidente para a economia do imposto, designadamente quando:

- A tributação se faça a taxa proporcional e ocorra em exercício futuro o seu aumento;

- A tributação se faça a taxas progressivas por escalões de rendimentos.
- A ocorrência de regimes especiais de tributação de natureza temporária, tais como isenções, reduções de taxa, deduções à matéria colectável ou deduções à colecta.
- Regime de dedução de perdas fiscais, como actualmente consagrado no art. 47.º do CIRC.

Porém, com salvaguarda deste tipo de situações dada a sua relevância no eventual prejuízo para a economia do imposto e/ou retardamento na sua arrecadação, defendemos uma maior flexibilização na conjugação dos princípios da prudência e da especialização económica dos exercícios e respectiva subordinação ao “princípio do prejuízo para a economia do imposto”.

Essa flexibilização, que deveria igualmente contemplar a actual correlação entre o regime de constituição das provisões para créditos de cobrança duvidosa e dos créditos incobráveis (art. 39.º do CIRC), passaria por fazer convergir as atenções para o momento da constituição das provisões, este sim determinante para a relevância do inerente custo na determinação do lucro tributável, o que no caso dos créditos em mora pressuporia:

- Maior objectividade e rigor na prova das diligências efectuadas para o seu recebimento,
- Análise das contas correntes,
- Circularização de saldos,

relegando para plano secundário o momento da utilização das provisões, desde que os inerentes créditos se encontrem provisionados a 100%.

Resumindo, uma vez reconhecido o custo associado à constituição da provisão, se já existe provisão a 100% e desde que das diligências efectuadas resulte evidente que o devedor dificilmente pagará a dívida, poderá levar-se o crédito à conta 69.2 – Dívidas incobráveis e reduzir, se outros créditos não houver, em conformidade, a provisão.

Não existindo provisão a 100% e a incobrabilidade não vai resultar de nenhuma das situações previstas no art. 39.º do CIRC, deverá, anualmente, reforçar-se a provisão nos termos do disposto no n.º 2 do art. 35.º do CIRC até aquela percentagem e, depois, proceder-se-á como referido no parágrafo anterior, não exigindo o Código do IRC qualquer meio específico de prova relativamente aos créditos considerados incobráveis e para os quais existe provisão constituída a 100% (apenas é pedida a sua discriminação no mapa 30), pelo que a confirmação pelo advogado, ou qualquer outro meio, da inexistência de bens do devedor com a consequente impossibilidade de cobrança da dívida, sempre que esta se mostre relevante, deverá constituir prova considerada bastante.

Situação diferente será a dos créditos que sejam levados directamente a custos, sem que em relação aos mesmos tenha sido constituída provisão ou esta se mostre insuficiente (art. 39.º do CIRC), em que o documento comprovativo da incobrabilidade a emitir pelo Tribunal competente se mostra indispensável para a sua aceitação para efeitos fiscais.

Alguns casos concretos:

- **Créditos em mora provisionados a 100%** – Uma vez que se encontram em mora há mais de dois anos e provisionados a 100% e como tal a provisão aceite na sua totalidade como custo nos anos de constituição, possuindo a empresa fortes

razões para os considerar incobráveis e, *dada a sua insignificância individual ou qualquer outro motivo se não* justifique o levantamento de procedimentos para atestar a sua incobrabilidade nos termos do art. 39.º do CIRC, poderão ser abatidos no seu activo através da utilização da provisão constituída, sem prejuízo de no futuro, caso venham a ser recebidos, serem considerados como proveitos (Inf. n.º 1308/90, do SAIR e Saída Geral n.º 011412, de 27.02.98, da DSIRC), devendo os documentos justificativos da anulação integrar o processo de documentação fiscal.

Porém, a anulação do crédito dificilmente será justificada se o sujeito passivo continuar a manter relações comerciais ou financeiras com o devedor, devendo integrar no processo de documentação fiscal, previsto no art. 121.º do CIRC, todos os documentos justificativos da anulação dos créditos.

O mesmo raciocínio deverá ser tido em relação à percentagem dos saldos dos créditos incobráveis não cobertos por seguro, susceptíveis de serem provisionados apenas em função da mora, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do art. 35.º do CIRC (Proc. n.º 1759/93, da DSIRC e Proc. n.º 3783/02, DSIRC).

Os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência. Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no processo de documentação fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos (Proc. n.º 3783/02, com despacho da DSIRC, de 04.09.2004), nomeadamente a confirmação por parte do advogado da inexistência de bens do devedor com a consequente impossibilidade de cobrança da dívida.

- **Constituição de provisão por valores não reconhecidos para efeitos fiscais** – Nas situações em que a avaliação do risco para efeitos de gestão determine a constituição de provisões por valores que não são reconhecidos para efeitos fiscais, face aos requisitos estabelecidos no art. 35.º do CIRC, reconhece-se aos sujeitos passivos a possibilidade de, posteriormente, virem a ser reconhecidos esses valores, à medida que tais requisitos se venham verificando (Inf. n.º 45286 de 23.09.96 da DSIRC), mediante correcção no quadro 07 das declarações mod. 22 correspondentes.
- **Constituição de provisões por montantes inferiores às percentagens previstas no art. 35.º do CIRC** – De acordo com a avaliação que o sujeito passivo faça do risco de incobrabilidade poderá constituir a provisão por uma qualquer percentagem sobre os respectivos créditos, desde que o montante anual acumulado não exceda *as percentagens* fixadas, podendo, todavia, a Administração Fiscal proceder às correcções que se mostrem adequadas *quando fundamentadamente* demonstrar que a imputação de custos a exercícios futuros teve em vista a obtenção de um ganho fiscal (Inf. de 11.01.90 do SAIR).

Por outro lado, não deverá proceder-se ao registo contabilístico do crédito como de cobrança duvidosa, se com base na avaliação do risco de incobrabilidade e de acordo com as diligências efectuadas para a sua cobrança, se concluir que o mesmo, apesar de já se encontrar em mora, não é de cobrança duvidosa, não sendo, neste caso, aceite fiscalmente a constituição da provisão.

Nos exercícios seguintes e com base em elementos concretos, se o sujeito passivo considerar de cobrança duvidosa o crédito, constituirá a respectiva provisão, aceitando-se fiscalmente com base na mora, tendo em conta os limites do n.º 2 do art. 35.º do CIRC (Of. n.º 2248, de 19.01.98, da DSIRC).

- **Constituição de provisões de 100% de créditos de cobrança duvidosa com mais de 24 meses de mora** – O crédito deve ser considerado de cobrança duvidosa com base na avaliação do risco de incobrabilidade, tendo em conta as diligências efectuadas para o seu recebimento.

O facto de um crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses não é por si só, um factor determinante para o considerar de cobrança duvidosa.

Assim, deve ser aceite como custo, a constituição da provisão no exercício em que se considerem os créditos como de cobrança duvidosa, atendendo ao limite que compete a esse mesmo exercício.

Caso o crédito seja reconhecido como da cobrança duvidosa apenas ao fim de 24 meses em mora, deverá ser registado como tal na contabilidade e constituir a provisão em 100%, sendo a mesma aceite como custo (Saída Geral n.º 040645, Proc. n.º 1333/95, de 23.10.95 da DSIRC).

- **Diligências para recebimento de créditos em mora [art. 35.º, n.º 1, c)]** – A prova das diligências necessárias para o recebimento de um crédito, por forma a permitir a constituição da provisão com relevância fiscal em relação a crédito em mora, pode ser feita por qualquer documento que evidencie a realização das mesmas ou por qualquer outro meio legalmente admitido, nomeadamente o testemunhal (Saída Geral n.º 040645, Proc. n.º 1333/95, de 23.10.95 da DSIRC).
- **Créditos incobráveis** – Os créditos incobráveis só poderão ser directamente considerados como custos do exercício, nos termos do art. 39.º do CIRC, na medida em que tal resulte da decisão do Tribunal, tomada no âmbito de qualquer dos processos aí expressamente previstos, em que se reconheça a impossibilidade de recebimento dos créditos (Inf. n.º 9285, de 21.02.96 do SAIR).

Se o processo de execução, falência ou insolvência corre em tribunal estrangeiro, é através de documento emanado desse tribunal que deve provar-se a incobrabilidade, devendo o mesmo conter os elementos bastantes para tal prova (Despacho de 07.12.99, Proc. 1981/89, da DSIRC).

- **Processos especiais de recuperação de empresas e protecção de credores** – No caso do processo se encontrar concluído e os créditos provisionados a 100%, a partir do exercício da conclusão e se ainda estiverem a decorrer os novos prazos de pagamento acordados, a provisão entretanto reconhecida deixa de o ser, sendo o respectivo montante considerado proveito fiscal do exercício em que os pressupostos da sua constituição deixaram de se verificar.

Porém, no caso de cedência dos créditos em questão por valor inferior ao respectivo valor nominal, revestirá a diferença ocorrida a natureza de *encargo financeiro* susceptível de reconhecimento fiscal, em princípio, no âmbito da alínea c) do n.º 1 do art. 23.º do CIRC (Ofício n.º 51624 de 22.10.96 da DSIRC).

- **Créditos titulados por letras (contagem da mora) e eviden-**

ciação na contabilidade como cobrança duvidosa – Relativamente aos créditos titulados por letra para efeitos da contagem do período de mora, a data que releva é a do vencimento da letra; por outro lado, não é obrigatório, para efeitos de evidenciação na contabilidade, o registo de tais créditos em contas separadas, concretamente na conta 21.08 do POC, sendo aceitável outro tipo de evidenciação, nomeadamente menção na nota 23 do ABDR (Ofício n.º 45286, de 23.09.96, da DSIRC).

- **Conceito de actividade normal** – O Código do IRC não define o conceito de «actividade normal» para efeitos de demarcação dos créditos que entram na base de incidência do cálculo das provisões previstas na alínea a) do n.º 1 do art. 34.º pelo que administrativamente se assumiu que, para efeitos de constituição de provisões, apenas relevam os créditos decorrentes das operações de natureza comercial relacionadas com a venda de bens ou serviços respeitantes à actividade da empresa, ou seja, operações que envolvam transacções correntes.

Assim, embora gerador de alguma controvérsia, a Administração Fiscal entende que os adiantamentos a fornecedores, os créditos relacionados com juros moratórios, os créditos decorrentes de vendas do imobilizado, etc. não são provisionáveis para efeitos fiscais (Parecer n.º 115/95 do C.E.F).

Não obstante ser esta a posição da Administração Fiscal, julgamos ser de referir o conteúdo do Acórdão do STA de 18.10.2006 (Proc. 0668/2006) ao assumir que *não pode a mora deixar de estar intimamente conexcionada com a obrigação principal sendo dela consequência directa e imanente*, mais referindo que, *pese embora os juros serem acessórios da dívida, têm a mesma natureza desta*, para concluir que os juros de mora resultantes de créditos decorrentes da actividade normal da empresa são também eles créditos resultantes da actividade normal, pelo que as provisões constituídas serão de considerar fiscalmente dedutíveis.

- **Créditos sobre Hospitais Convertidos em Sociedades Anónimas** – As empresas do sector privado, que sejam fornecedoras de produtos ou serviços aos “Hospitais S.A.”, poderão constituir “provisões para créditos de cobrança duvidosa”, nos termos do n.º 1 do art. 35.º do Código do IRC, uma vez que se considera que os créditos não são sobre o Estado.

Caso o Estado preste aval a algum crédito, originado por fornecimentos ou serviços prestados por terceiros, então sobre estes não poderá ser constituída a provisão em causa, de acordo com a alínea a) do n.º 3 do art. 35.º do Código do IRC, devendo, nesta situação, os fornecedores fazerem uma análise casuística aos seus créditos de forma a verificarem se sobre esses mesmos créditos o Estado prestou aval.

Relativamente a créditos concedidos anteriormente à transformação dos hospitais em sociedades anónimas, também estes poderão ser provisionados, desde que cumpram os requisitos dos arts. 34.º e 35.º do Código do IRC, uma vez que, aquando da citada transformação, dos hospitais em sociedades anónimas, foram transferidos todos os direitos e obrigações existentes, de acordo com o art. 3.º dos Dec. Lei 272/2002 a 302/2002, de 9 de Dezembro (Proc. n.º 782/04, com despacho de 28.02.2008, do substituto do Director Geral dos Impostos).

B - Ajustamentos de existências

Se preocupações nos assistem na análise da problemática envolvente às provisões para créditos de cobrança duvidosa, as mesmas avolumam-se no caso das provisões para depreciação de existências.

Como resulta do disposto no n.º 1 do art. 36.º do CIRC, a provisão para depreciação de existências corresponderá à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, quando este for inferior àquele.

Por outro lado, como resulta do n.º 2 do referido artigo, entende-se por preço de mercado o custo de reposição ou o preço de venda, consoante se trate de bens adquiridos para a produção ou com destino à venda.

Precisamente no conceito de preço de mercado assenta grande parte das indefinições geradoras de potenciais conflitos entre a Administração Fiscal e os contribuintes, nomeadamente em sectores de actividade onde a sua comprovação se mostra difícil.

Assim, como decorre do disposto no n.º 3 do art. 26.º do CIRC, «são havidos como preço de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pela empresa ou ainda os que, no termo do exercício, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco».

Do exposto, de imediato ressalta a falta de objectividade do conceito para a generalidade dos sectores de actividade, cujo controlo e idoneidade se tornam tanto mais difíceis quanto se acentuam cada vez mais as tendências liberalizadoras dos mercados e a predominância da lei da oferta e da procura na determinação dos preços de mercado.

Quanto ao custo de reposição e na ausência de um conceito no âmbito do Código do IRC, dispõe o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Dec. Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que se entende «como custo de reposição de um bem o que a empresa teria de suportar para o substituir nas mesmas condições de qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização», o que de imediato reforça as dificuldades por nós salientadas no que se refere à caracterização do conceito de preço de venda.

Da conjugação do carácter subjectivo do conceito de preço de venda ou de custo de reposição com a especificidade de alguns sectores de actividade, por sinal aqueles onde com maior

frequência se encontram provisões com essa finalidade (moda, retomas, defeituosos, etc.) a que se associa alguma rigidez administrativa, cada vez mais nos inclinamos para a defesa, a exemplo do que acontece noutros países comunitários, do método estatístico de cálculo das provisões como alternativa ao actualmente consagrado na lei, embora com taxas inferiores às administrativamente permitidas no âmbito da Contribuição Industrial, sempre que o recurso às actuais disposições legais se não mostrar de fácil comprovação.

Neste contexto e sem que se precise melhor o enquadramento fiscal destas provisões, não reconhecemos grande interesse prático, salvo em sectores muito específicos, ao benefício constante do art. 51.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, permitindo majorar em 1,3 o valor da dotação da provisão para depreciação de existências pelos sujeitos passivos de IRS e IRC que adotem o sistema de inventário permanente.

Não obstante, cumpre referir que a jurisprudência nesta matéria tem sido no sentido de que *a desconsideração do valor destas provisões como custo fiscalmente relevante transporta para a Administração Fiscal o ónus da prova material dos pressupostos de facto da correspondente liquidação tributária, de harmonia com o disposto no art. 100.º do CPPT* (Acórdão do TCA de 29.01.02 – Recurso n.º 5939-01, publicado no CTF n.º 405).

C - Provisões destinadas a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso

Em primeiro lugar, como ressalta do disposto na alínea *c*) do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, apenas as provisões com aquela finalidade *e por factos que determinariam a inclusão das referidas obrigações e encargos como custos do exercício* (encargos certos de montante indeterminado), serão aceites como relevantes para a determinação do lucro tributável, tendo sempre subjacente a conjugação do princípio da especialização económica dos exercícios com o princípio da prudência.

Quanto ao valor da provisão a constituir, na sequência do Parecer n.º 115/95 do C.E.F, para cálculo dos custos estimados deverá levar-se em consideração as indemnizações e outros encargos, nomeadamente honorários a advogados, a pagar pela empresa a terceiros em consequência de desfecho (desfavorável) de acções judiciais, não exigindo a redacção do preceito que os processos judiciais em curso tenham sido instaurados por iniciativa de terceiros, impondo apenas a condição de se tratar de obrigações e encargos relacionados com processos judiciais em curso e *sejam derivados de factos que não afastem a sua consideração como custos do exercício*.

3.7 - DIFERIMENTOS

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

DIFERIMENTOS

Para além das imposições de natureza contabilística, compreendendo a conta 272 do POC os custos que devam ser reconhecidos nos exercícios seguintes (descontos de emissão de obrigações, diferenças de câmbio desfavoráveis, juros pagos antecipadamente, etc.) e a conta 274 do POC os proveitos que devam ser reconhecidos nos exercícios seguintes (prémios de emissão de acções, diferenças de câmbios favoráveis, subsídios ao investimento, etc.), algumas situações merecem a nossa particular atenção, tanto mais quanto algumas delas apenas assumem relevância para efeitos de determinação do lucro tributável:

A - Subsídios

Existe actualmente uma quase total convergência nos procedimentos contabilístico-fiscais no que concerne aos subsídios atribuídos às empresas.

Na realidade, tendo o Código do IRC adoptado um conceito de lucro que consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início no período de tributação, com as correcções estabelecidas no código (n.º 2 do art. 3.º do CIRC), os subsídios, quer sejam ou não destinados à exploração, serão sempre de tributar em IRC, quer pela via do resultado líquido quer pela via da variação patrimonial positiva.

Desde logo, porém, haverá que distinguir entre o momento da atribuição do subsídio e o do respectivo recebimento e, por outro lado, o destino ou objectivos do subsídio.

Em nossa opinião, no momento da atribuição do subsídio (data da celebração do contrato) constitui-se um direito (crédito) condicionado à execução futura de um determinado projecto, pelo que deverá o mesmo ser assumido contabilisticamente numa subconta apropriada da conta 274 – Proveitos diferidos por contrapartida do débito numa subconta da conta 268 – Devedores e credores diversos, sendo esta movimentada por contrapartida dos recebimentos.

Aliás, neste sentido se pronunciou também o Prof. Dr. M. H. Freitas Pereira, no JTCE n.º 306, de Março/91, ao definir como período relevante não o do recebimento mas antes aquele em que se adquire o direito ao recebimento de uma forma segura e inquestionável, que corresponderá, em princípio, àquele em que o subsídio é atribuído.

Quanto à movimentação da conta 274, encontra-se a mesma dependente da natureza e finalidade do subsídio, pelo que haverá que distinguir:

• Subsídios à aquisição de activos imobilizados

Dispõe o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Dec. Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, na conceituação da conta 2745 – Subsídios para investimento, que os subsídios deverão ser transferidos, numa base sistemática, para a conta 7983 – Outros proveitos e ganhos extraordinários – Em subsídios para investimento, à medida que forem contabilizadas as amortizações do imobilizado a que respeitam, devendo os subsídios que não se destinem a investimentos amortizáveis nem à exploração ser contabilizados na conta 575 – Reservas – Subsídios.

O tratamento fiscal destes subsídios encontra-se consagrado no art. 22.º do CIRC:

- *Tratando-se de elementos do activo imobilizado reintegráveis ou amortizáveis*, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio na mesma proporção da reintegração ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 6 do art. 29.º do CIRC (princípio das quotas mínimas);
- *Nos restantes casos*, deverão os subsídios ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os exercícios em que os elementos a que respeitam são inalienáveis nos termos da lei ou contrato de concessão ou, nos demais casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Logicamente, na eventualidade da alienação do elemento participado antes de reposta a totalidade do subsídio, deverá a parte ainda não reposta processar-se de uma só vez.

O mesmo deverá ocorrer no caso do abate ao imobilizado de bens subsidiados, devendo o remanescente do subsídio ainda não reposto ser levado a proveitos nesse exercício, sendo esta a lógica que está subjacente à especialização dos exercícios dos subsídios não destinados à exploração.

Por outro lado, no caso dos elementos do imobilizado participados terem sido adquiridos em anos anteriores ao da atribuição do subsídio e objecto de reintegração ou amortização nesses exercícios, deverá, no exercício da atribuição, repôr-se a parte correspondente à reintegração ou amortização do exercício bem como às dos exercícios anteriores.

• Subsídios à criação de postos de trabalho

No caso concreto, ainda que associados a subsídios ao investimento, não obstante revestirem a natureza de um subsídio à exploração, porque visa compensar o aumento de custos com o pessoal, estando a sua atribuição condicionada, por cláusula contratual, à sua manutenção por um determinado número de anos, deverá o mesmo ser periodizado, em partes iguais, por esse número de anos, mediante transferência para a conta 74 – Subsídios à exploração (doutrina aplicável aos subsídios atribuídos a partir do exercício de 2000, inclusive, conforme Circular n.º 6/2000, de 10.05, da DSIRC).

Para os subsídios atribuídos e contabilizados antes de 2000 e na eventualidade de os mesmos terem sido atribuídos no âmbito de sistemas de incentivos de base regional e desenvolvimento industrial, porque complementares de subsídio ao investimento, deverão os mesmos ser enquadrados na alínea *a*) do n.º 1 do art. 22.º do CIRC (Ofício n.º 41104, de 25.10.95, da DSIRC).

• Subsídios à formação profissional (F.S.E.)

No caso da acção de formação ter uma duração plurianual, do subsídio atribuído poder-se-á imputar a cada um dos exercícios em que a acção se desenvolve uma quota proporcional aos custos suportados em cada um dos exercícios,

ainda que o seu cálculo seja susceptível de correcção posterior.

Porém, nada obsta a que os custos suportados sejam imputados a uma conta de custos diferidos (centro de custos), o mesmo acontecendo ao subsídio atribuído através de uma conta de proveitos diferidos, até ao encerramento contabilístico da acção de formação, momento relevante para efeitos de tributação.

As correcções a efectuar posteriormente, em consequência da decisão definitiva com base no “dossiê de saldo” apresentado, reflectir-se-ão como custos ou proveitos nos exercícios em que sejam conhecidas (Circular n.º 6/91, de 15 de Fevereiro, da DGCI).

B – Diferenças de câmbio

Quanto à conversão das operações expressas em moeda estrangeira, adopta-se geralmente a *regra da separação*, isto é, as operações são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade, não sendo influenciado o seu valor por flutuações posteriores de câmbio que afetem os débitos ou créditos que fizeram nascer.

As diferenças de câmbio são, por isso, relevadas contabilisticamente de forma autónoma e não como correcção do valor das transacções que estiveram na sua origem.

A doutrina contabilístico-fiscal vigente, acompanhando as

normas internacionais de contabilidade e a generalidade dos regimes fiscais, impõe que à data do balanço as dívidas de ou a terceiros, em relação às quais não exista fixação ou garantia de câmbio, sejam actualizadas com base no câmbio dessa data, sendo reconhecidas como, regra geral, resultados do exercício e registadas nas contas 685 – Diferenças de câmbio desfavoráveis ou 785 – Diferenças de câmbio favoráveis.

Porém, tratando-se de diferenças de câmbio favoráveis *resultantes de dívidas a médio e longo prazo*, deverão ser diferidas (conta 2748 – Diferenças de câmbio favoráveis), caso existam expectativas razoáveis de que o ganho é reversível, sendo transferidas para a conta 785 no exercício em que se realizarem os pagamentos ou recebimentos.

No que respeita às diferenças de câmbio provenientes de financiamentos destinados a imobilizações não podem ser consideradas no custo de aquisição ou produção (n.º 5 do art. 2.º do Dec. Reg. n.º 2/90), embora as diferenças de câmbio desfavoráveis correspondentes a período anterior ao da entrada em funcionamento das imobilizações devam ser consideradas como custos, em partes iguais, por um período mínimo de três anos (conta 2728 – Diferenças de câmbio desfavoráveis), conforme disposto na alínea *c*) do n.º 4 do art. 17.º do Dec. Reg. n.º 2/90, contrariamente ao previsto na regra valorimétrica constante do ponto 5.2.3 do POC, permitindo que as diferenças de câmbio provenientes de financiamentos destinados a imobilizações possam ser imputadas a estas durante o período em que tais imobilizações estiverem em curso.

3.8 - AJUDAS DE CUSTO E SUBSÍDIOS DE DESLOCAÇÃO

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

AJUDAS DE CUSTO E SUBSÍDIO DE DESLOCAÇÃO

As ajudas de custo visam compensar os trabalhadores, órgãos sociais incluídos, das despesas por si suportadas quando deslocados do seu domicílio necessário ao serviço da entidade empregadora.

Assim, a atribuição de ajudas de custo pressupõe a deslocação efectiva do beneficiário, tendo por finalidade fazer face aos encargos por este suportados com refeições (almoço e jantar) e alojamento.

Considera-se **domicílio necessário**, sem prejuízo do estabelecido em lei especial, para efeitos de abono de ajudas de custo:

- A localidade onde o trabalhador aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço;
- A localidade onde exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior;
- A localidade onde se situa o centro da sua actividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções.

Sobre o conceito de domicílio necessário julgamos com interesse o referido na informação vinculativa no proc. n.º 3993/2002, com despacho concordante do Director Geral dos Impostos de 25.10.2003 sobre o enquadramento jurídico-tributário das remunerações auferidas pela celebração de contratos de trabalho temporário:

- *A actividade das empresas de trabalho temporário encontra-se regulada no D.L. n.º 358/89, de 17 de Outubro, alterado pela Lei n.º 39/96, de 31 de Agosto e pela Lei n.º 146/99, de 1 de Setembro. A Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto, que aprovou o Código do Trabalho, em vigor desde 2003-12-01, revogou os artigos 26.º a 30.º do Decreto-Lei n.º 358/89, de 17 de Outubro.*
- *A celebração de contrato de trabalho, ao abrigo deste diploma, encontra-se, desde logo, condicionada pela verificação de alguma das situações previstas para a celebração de contrato de utilização.*
- *O contrato de trabalho temporário é meramente instrumental do contrato de utilização: a empresa de trabalho temporário celebra os contratos de trabalho quando tem a perspectiva de celebração de um contrato de utilização e neste tem de ser identificado o local de trabalho.*
- *Assim, e ainda que estes trabalhadores não tenham qualquer vínculo contratual com o utilizador, é o local em que este pretende que seja cumprido o contrato de utilização que constitui o seu local de trabalho e que, como tal deve ser identificado no contrato de trabalho temporário, como a lei exige, devendo este ser assumido como o seu domicílio necessário.*
- *É, exactamente, este conceito de domicílio necessário que justifica o pagamento de ajudas de custo aos trabalhadores que, tendo o centro da sua actividade previamente definido, são ocasionalmente enviados pela entidade empregadora para fora da localidade onde o mesmo se situa, para aí realizarem a sua prestação, suportando encargos que a remuneração não tem em conta.*

- *Essencial para aferir a existência de uma deslocação está sempre uma prévia determinação de um local para a realização da prestação, pelo que, considerar que este corresponde à sede da empresa de trabalho temporário, constituiria uma forma de ficcionar uma deslocação.*
- *Tal entendimento levaria a que se considerasse que quase todos os trabalhadores contratados pelas empresas de trabalho temporário teriam direito a ajudas de custo, acabando por receber parte da contrapartida pelo seu trabalho sob aquela designação.*
- *Atendendo a que a celebração do contrato de trabalho temporário tem sempre como pressuposto a existência de um cliente com quem a empresa de trabalho temporário celebrou um contrato de utilização, no momento da celebração daquele, a Empresa de Trabalho Temporário já conhece o local de trabalho do trabalhador contratado pelo que a remuneração terá que ser acordada em função das despesas adicionais que o mesmo vai ter de suportar, nomeadamente, se o local de trabalho for em país diverso.*
- *A remuneração, assim determinada, é considerada retribuição e, como tal, está sujeita a tributação como rendimento da categoria A do IRS.*
- *Neste sentido, também, a recente Jurisprudência constante do acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, proferido no Processo n.º 01006/04.BEBRG, 2.ª Secção Contencioso Tributário, em 2007-11-08.*

Para efeitos fiscais, em conformidade com o disposto na alínea d) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, consideram-se rendimentos do trabalho dependente as ajudas de custo, na parte em que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

Por outro lado, em IRC, tendo em vista o disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 42.º do CIRC, não serão de considerar como encargos dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, as despesas com ajudas de custo, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem as ajudas de custo, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência e objectivo, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário.

As ajudas de custo que sejam de considerar encargo dedutível, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, serão tributadas autonomamente à taxa de 5%, sendo esta taxa também aplicável no caso dos referidos encargos, mesmo não sendo dedutíveis, serem suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam (n.º 9 do art. 81.º do CIRC).

Do exposto, poder-se-á tirar a seguinte conclusão:

- As despesas com ajudas de custo serão sempre de considerar encargo dedutível em IRC desde que facturadas aos clientes;
- Não sendo facturadas aos clientes, apenas serão de considerar encargo dedutível se devidamente documentadas e suportadas em mapa que permita controlar os pressupostos da sua atribuição;
- Para os beneficiários, apenas será de considerar rendimento do trabalho dependente a parte das ajudas de custo que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição.

Os limites legais são fixados anualmente por Portaria do Ministro das Finanças, enquanto que os pressupostos para a atribuição de ajudas de custo se encontram definidos no Dec. Lei n.º 106/98, de 24.04 e no Dec. Lei n.º 192/95, de 28.07.

Em conformidade com a referida legislação, apenas há direito a ajudas de custo nas deslocações diárias que se realizem para além de 5 Kms do domicílio necessário e nas deslocações por dias sucessivos que se realizem para além de 20Kms do mesmo domicílio, não podendo neste último caso o respectivo abono ter lugar para além de 90 dias seguidos, salvo em casos excepcionais e devidamente fundamentados em que poderá haver prorrogação por mais 90 dias.

Destinando-se a ajuda de custo a compensar o trabalhador das despesas por si suportadas com refeições (almoço e jantar) e alojamento, nas deslocações efectuadas nas condições referidas haverá que respeitar:

- **Nas deslocações diárias**, os abonos deverão ter em conta as seguintes percentagens:
 - * Se a deslocação abranger, ainda que parcialmente, o período compreendido entre as 13 e as 14 horas – 25%;
 - * Se a deslocação abranger, ainda que parcialmente, o período compreendido entre as 20 e as 21 horas – 25%;

- * Se a deslocação implicar alojamento, o que apenas se verificará se o beneficiário não dispuser de meios de transporte colectivos regulares que lhe permitam regressar antes das 22 horas – 50%.
- **Nas deslocações por dias sucessivos**, os abonos diários deverão respeitar o seguinte:
 - * No dia da partida, ocorrendo esta:
 - até às 13 horas – 100%; depois das 13 horas até às 21 horas – 75%; depois das 21 horas – 50%;
 - * No dia de chegada, ocorrendo esta: até às 13 horas – 0%; depois das 13 horas até às 20 horas – 25%; depois das 20 horas – 50%;
 - * Nos restantes dias – 100%.

Logicamente, os abonos em questão apenas terão razão de ser nos casos em que as despesas suportadas pelo beneficiário não sejam como tal repercutidas para a entidade empregadora, devendo o quantitativo correspondente ao abono diário do subsídio de refeição, quando devido, ser deduzido na ajuda de custo sempre que esta inclua o almoço.

- *Tratando-se de ajudas de custo por deslocações ao estrangeiro e no estrangeiro*, o beneficiário tem direito, em alternativa, a uma das seguintes prestações (Dec. Lei n.º 192/95, de 28.07);
 - * Abono de ajuda de custo diária, em todos os dias da deslocação, de acordo com a tabela em vigor;
 - * Alojamento em estabelecimento hoteleiro de três estrelas, ou equivalente, acrescido do montante correspondente a 70% da ajuda de custo diária, em todos os dias da deslocação, nos termos da tabela em vigor;
 - * No caso de na deslocação se incluir o fornecimento de uma ou de ambas as refeições diárias, a ajuda de custo será deduzida de 30% por cada uma, não podendo a ajuda de custo a abonar ser inferior a 20% do montante previsto na tabela em vigor.

Os limites fixados para 2008 (Portaria n.º 30-A/2008, de 10.01) foram de:

	Portugal	Estrangeiro
Membros do Governo	€67,24	€162,36
Outros	€60,98	€144,71

sendo que para 2009 (Portaria n.º 1553-D/2008, de 31.12) são de:

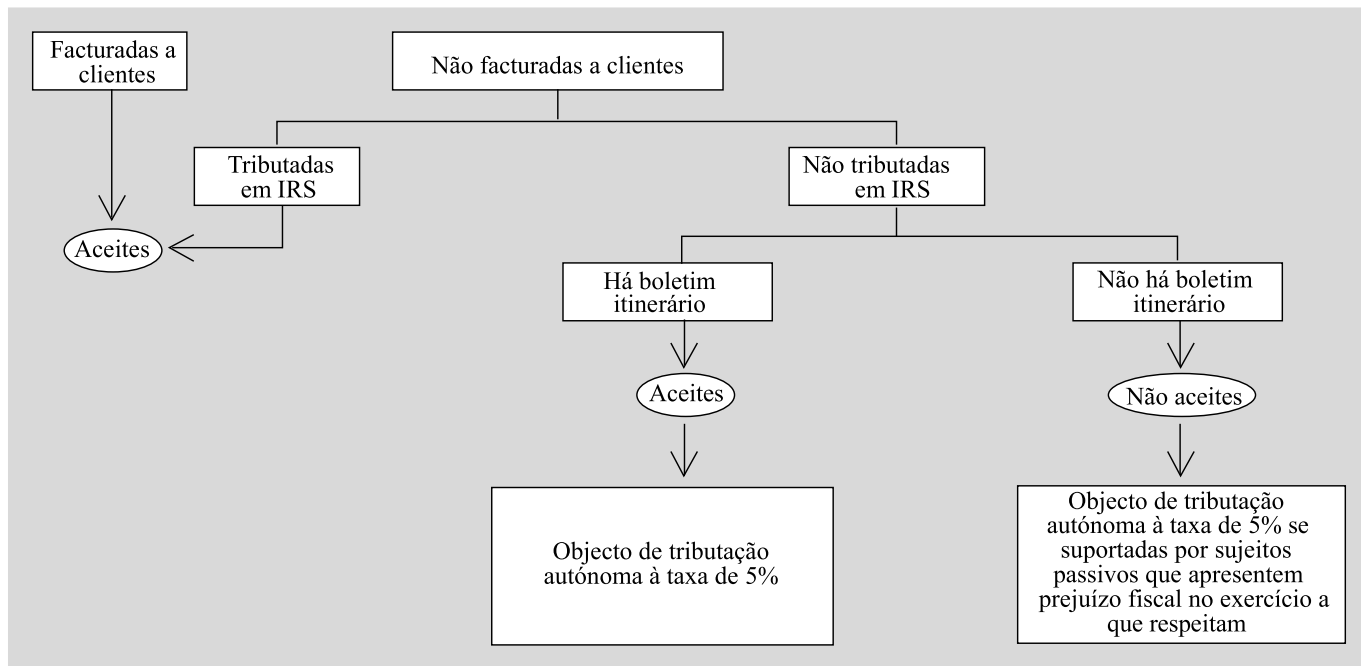
	Portugal	Estrangeiro
Membros do Governo	€69,19	€167,07
Outros	€62,75	€148,91

Estes limites não se aplicam a entidades abrangidas por instrumentos colectivos de trabalho em que se definam outras tabelas de ajudas de custo.

Em conformidade com a Circular n.º 12/91, de 29.04, da DGCI, na aplicação da tabela em vigor, no cálculo do excesso das ajudas de custo abonadas por entidades não públicas aos seus colaboradores e membros dos órgãos sociais, pode to-

mar-se como referência o valor das ajudas de custo atribuídas a membros do Governo, sempre que as funções exercidas e ou o nível das respectivas remunerações não sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias ou remunerações dos funcionários públicos, devendo, nos restantes casos, considerar-se que excedem os limites legais as ajudas de custo superiores ao limite mais elevado fixado para os funcionários públicos (“outros”, da tabela acima).

Esquemáticamente, o regime fiscal das ajudas de custo pode ser representado como segue, salvaguardando sempre o respeito pelos pressupostos da sua atribuição:



Não se verificando os pressupostos da atribuição das ajudas de custo, nomeadamente:

- Não havendo deslocação efectiva, ou
- Havendo deslocação efectiva, todas as despesas sejam su-

portadas pela entidade patronal, as importâncias atribuídas serão de considerar rendimentos do trabalho dependente, com todas as consequências legais.

O mapa de ajudas de custo poderá ter a seguinte estrutura:

BOLETIM DE AJUDAS DE CUSTO

Mês Ano

Funcionário

Função Contrato colectivo

RESUMO DAS AJUDAS DE CUSTO DISCRIMINADAS NO VERSO:

..... Dias a 100% (.....,) ,

..... Dias a 75% (.....,) ,

..... Dias a 50% (.....,) ,

..... Dias a 25% (.....,) ,

SUB-TOTAL ,

DEDUÇÕES:

..... Dias de subsídio de refeição ,

TOTAL ,

Recebi a importância de:

..... de de

Documento N.º
LANÇAMENTO
DÉBITO
648 ,
CRÉDITO
11/12 ,
Conferido/...../.....
.....
Lançado/...../.....
.....

Boletim de Ajudas de Custo (Frente)

DISCRIMINAÇÃO DAS DESLOCAÇÕES COM DIREITO A AJUDAS DE CUSTO

DIAS	LOCAL	MOTIVO	SAÍDA		CHEGADA	
			Dia	Hora	Dia	Hora

Boletim de Ajudas de Custo (Verso)

As despesas com compensação pela utilização de viatura própria do trabalhador ou membro dos órgãos sociais, ao serviço da entidade patronal, são igualmente de considerar encargo dedutível em IRC sempre que:

- Facturadas a clientes;
- Não sendo facturadas a clientes, se encontrem suportadas, por cada pagamento efectuado, em mapa através do qual seja possível o controlo das deslocações concretizadas, designadamente os respectivos locais, objectivo, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos.

As despesas em causa apenas serão de considerar rendimen-

to do trabalho dependente dos beneficiários na parte que exceda o limite legal do subsídio de deslocação fixado anualmente por Portaria do Ministro das Finanças:

2008	0,39/Km	(Portaria n.º 30-A/2008, de 10.01)
2009	0,40/Km	(Portaria n.º 1553-D/2008, de 31.12)

Estas despesas quando de considerar encargo dedutível, não facturadas a clientes e na parte que não exceda o limite legal, são tributadas autonomamente à taxa de 5%, taxa esta também aplicável no caso de, mesmo não sendo dedutíveis, sejam suportadas por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que respeitam (n.º 9 do art. 81.º do CIRC).

3.9 - DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADES

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

* ASPECTOS FORMAIS E FISCAIS

* TRIBUTAÇÃO DOS SÓCIOS

As sociedades têm uma duração indeterminada, o que não significa perpétua, e daí o elegerem-se três momentos fundamentais da sua “vida”: **Constituição, dissolução e liquidação.**

Em conformidade com o art. 141.º do CSC os casos de dissolução imediata de uma sociedade são os previstos no contrato e ainda:

- Pelo decurso do prazo fixado no contrato;
- Pela realização completa do objecto contratual;
- Pela ilicitude superveniente do objecto contratual;
- Pela deliberação dos sócios;
- Pela declaração de insolvência da sociedade.

Nos três primeiros casos, os sócios podem deliberar, por maioria simples dos votos produzidos na assembleia, o reconhecimento da dissolução.

Além destas ocorrências, existem causas de dissolução administrativa ou por deliberação dos sócios, sempre em facto previsto na lei ou no contrato, nomeadamente (art. 142.º do CSC):

- Existência de um número de sócios inferior ao mínimo legal, por período superior a um ano, salvo se um dos sócios for pessoa colectiva pública ou entidade a ela equiparada por lei para esse efeito;
- Impossibilidade de continuidade do exercício da actividade que constitui o objecto contratual;
- Não exercício de qualquer actividade durante dois anos consecutivos;
- Exercício de facto de actividade não compreendida no objecto contratual.

Nestes casos podem os sócios, por maioria absoluta dos votos expressos na assembleia, dissolver a sociedade com fundamento no facto ocorrido, produzindo efeitos a partir da data da deliberação ou, no caso da deliberação ser impugnada, do trânsito em julgado da sentença.

Pode ainda verificar-se a dissolução oficiosa, por parte do serviço de registo competente, caso ainda não iniciado o procedimento administrativo pelos interessados, quando (art. 143.º do CSC):

- Durante dois anos consecutivos, a sociedade não tenha procedido ao depósito dos documentos de prestação de contas e a administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a omissão de entrega da declaração fiscal de rendimentos pelo mesmo período;
- A administração tributária tenha comunicado ao serviço de registo competente a ausência de actividade efectiva da sociedade (art. 83.º do CPPT) ou a sua declaração oficiosa de cessação de actividade (n.º 6 do art. 8.º do CIRC).

Os procedimentos administrativos da dissolução encontram-se regulados em diploma próprio, não dependendo a dissolução da sociedade de forma especial nos casos em que tenha sido deliberada pela assembleia geral, devendo a inscrição da dissolução no serviço de registo competente ser requerida pela administração ou pelos liquidatários (art. 145.º do CSC).

Com a dissolução da sociedade, salvo quando a lei disponha de forma diversa, inicia-se imediatamente a liquidação, consistindo esta no conjunto de actos realizados com a finalidade de dar satisfação aos direitos de terceiros e realização de activos, assim se criando as condições para atribuição aos sócios dos valores a partilhar.

O processo de liquidação conduz à extinção da sociedade, nada impedindo que, se à data da dissolução a sociedade não tiver quaisquer dívidas, os sócios procedam imediatamente à partilha (n.º 1 do art. 147.º do C.S.C.), o que acaba por fazer coincidir no tempo os dois momentos (dissolução e liquidação e partilha), não obstante a tal a eventual ocorrência de dívidas fiscais ainda não exigíveis à data da dissolução, ficando por elas ilimitada e solidariamente responsáveis todos os sócios, embora reservem, por qualquer forma, as importâncias que estimarem para o seu pagamento (n.º 2 do art. 147.º do C.S.C.).

As contas reportadas à data da dissolução deverão ter tratamento semelhante às contas anuais e ser aprovadas nos 60 dias seguintes à dissolução da sociedade, devendo esta, a partir da data da dissolução, passar a fazer acompanhar a respectiva designação social da expressão “Sociedade em liquidação” ou “em liquidação” (n.º 3 do art. 146.º do CSC).

Não sendo possível a dissolução e liquidação em simultâneo, a liquidação deverá estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de dois anos a contar da data da dissolução, sem prejuízo de prazo inferior convencionado no contrato ou fixado por deliberação dos sócios, prorrogável por um período não superior a um ano se assim for deliberado pelos sócios (n.ºs 1 e 2 do art. 150.º do CSC).

Decorridos os prazos referidos sem que tenha sido requerido o registo do encerramento da liquidação, o serviço de registo competente promove officiosamente a liquidação por via administrativa (n.º 3 do art. 150.º do CSC).

No exercício em que se inicia a liquidação haverá que proceder à separação, em termos contabilísticos, das operações até à data da dissolução e das ocorridas após essa data, dada a obrigatoriedade da sua apresentação separada, devendo as contas finais ser organizadas de modo a discriminar os resultados das operações de liquidação e o mapa da partilha (n.º 3 do art. 157.º do C.S.C.), sem prejuízo de anualmente deverem ser prestadas contas acompanhadas de relatório pormenorizado do estado da liquidação (art. 155.º do C.S.C.).

Os liquidatários deverão pagar todas as dívidas da sociedade para as quais seja suficiente o activo social devendo em relação às dívidas litigiosas ser acautelados os eventuais direitos do credor por meio de caução, prestada nos termos do Código de Processo Civil (art. 154.º do CSC), e começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas (n.º 1 do art. 26.º da LGT).

Se depois de feito o reembolso integral se registar saldo, este deve ser repartido na proporção aplicável à distribuição dos lucros, devendo, caso contrário, o activo existente ser distribuído pelos sócios, por forma que a diferença para menos

recaia em cada um deles na proporção da parte que lhes competir nas perdas da sociedade, podendo excluir da partilha as importâncias estimadas para encargos da liquidação até à extinção da sociedade (art. 156.º do CSC).

Após deliberação dos sócios, com indicação do depositário dos livros, documentos e demais elementos da contabilidade, a conservar pelo prazo de 5 anos (n.º 4 do art. 157.º do C.S.C.), deverá ser requerido o registo do encerramento da liquidação, após o qual a sociedade se considera extinta (art. 160.º do C.S.C.).

O regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais é regulado em diploma próprio, aprovado pelo Dec. Lei n.º 76-A/2006, de 29.03.

O encerramento da liquidação e consequente pedido de registo na Conservatória do Registo Comercial determina a cessação da actividade para efeitos de IRC (Ofício Circulado n.º 20063, de 05.03.02, da DSIRC), conforme disposto no n.º 5 do art. 8.º do CIRC, chamando-se a atenção para o facto da cessação de actividade para efeitos de IVA poder anteceder aquela data (arts. 33.º a 35.º do CIVA).

No caso de se estar perante uma insolvência, a respectiva declaração de insolvência é causa imediata de dissolução da sociedade, entrando esta, por força do n.º 1 do art. 146.º do CSC, em fase de liquidação do seu património, com vista à realização do activo e ao pagamento do passivo.

Uma vez que a cessação da actividade apenas ocorre com o encerramento da liquidação, o exercício dos direitos e o cumprimento das obrigações que subsistem durante a fase de liquidação competem ao liquidatário ou administrador da insolvência nomeado, na sua qualidade de representante da sociedade e no âmbito dos poderes ordinários de administração que lhe estão atribuídos (n.º 9 do art. 109.º do CIRC).

Neste particular, reputa-se do maior interesse, para efeitos fiscais, o conteúdo das informações vinculativas que se transcrevem:

• **Obrigações dos Administradores da Insolvência** (Proc. n.º 1111/2006, com despacho de 21.07.2007 do Sub-Director Geral, na qualidade de substituto legal do Director Geral dos Impostos e Proc. n.º 967/2007, com despacho de 22.05.2007 da Directora de Serviços do IRC, proferido por subdelegação):

“O facto de a sociedade ser declarada insolvente não obsta a que se mantenham, com as necessárias adaptações e em tudo o que não for incompatível com o regime processual de liquidação, as disposições que regem as sociedades não dissolvidas, visto que se mantém a personalidade jurídica, nos termos do n.º 2 do artigo 160.º do Código das Sociedades Comerciais.

Aliás, face ao que dispõem a alínea e) do n.º 1 do artigo 141.º e o n.º 1 do artigo 146.º, ambos do Código das Sociedades Comerciais, não pode este diploma ser afastado relativamente às sociedades declaradas insolventes.

A liquidação no processo de insolvência substitui a liquidação nos termos gerais, mas não deixa de consubstanciar uma operação (ou conjunto de operações) que visa a liquidação do património, no caso de insolvência em be-

nefício dos credores e nos outros casos em benefício dos sócios.

Uma vez declarada a insolvência, deixa de se conceber o exercício em comum de uma actividade económica com o fim de repartir lucros, mas não deixam de se verificar as condições de sujeição ao IRC, pois estas não derivam apenas do exercício efectivo de uma actividade económica.

Com efeito, para além dos proveitos ou ganhos ligados à prática de operações, que surgem enumerados no artigo 20.º, n.º 1 do Código do IRC, há ainda que ter em conta as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício (artigo 21.º do Código do IRC).

Acrescendo que, nos termos dos artigos 156.º, n.º 2 e 234.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, pode decidir-se a manutenção da actividade após a declaração de insolvência ou a sua retoma.

Em termos fiscais e designadamente para a aplicação dos mecanismos estruturais do IRC, o que é decisivo não é a ausência de prossecução do objecto social, mas sim a cessação de actividade a qual ocorre nas situações expressamente previstas no n.º 5 do artigo 8.º do Código do IRC.

Verificada, pois, a continuidade da sua qualidade de sujeito passivo de IRC, nos termos do artigo 2.º do respectivo Código, deverá ser mantida, à luz do n.º 1 do artigo 115.º, contabilidade organizada conforme a lei comercial e fiscal, embora com a derrogação de alguns princípios contabilísticos, como, por exemplo, o da “Continuidade” ou o da “Especialização do exercício”.

Inerente à contabilidade organizada, está a obrigatoriedade de dispor de um Técnico Oficial de Contas, parecendo que a sua falta pode ser colmatada, a pedido do Administrador da Insolvência, junto do Juiz, de acordo com o artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Dec. Lei n.º 452/1999, de 5.11, o qual atribui aos TOC, entre outras competências, as de perito nomeado pelos Tribunais ou outras entidades públicas ou privadas.

Inexistindo, pois, qualquer excepção prevista na lei, mantêm-se todas as obrigações, designadamente as declarativas, sendo a sua responsabilidade dos respectivos Administradores da Insolvência, nos termos do n.º 9 do artigo 109.º do Código do IRC, que, aliás, expressamente o refere. Assim, nos termos do n.º 5 do artigo 110.º do Código do IRC, deverá ser apresentada a correspondente declaração com as alterações verificadas, aditando-se, nomeadamente, à designação social “sociedade em liquidação” ou, simplesmente, “em liquidação”, conforme decorre do n.º 3 do artigo 146.º do Código das Sociedades Comerciais.

Quanto à declaração periódica de rendimentos, a mesma deve ser submetida electronicamente, conforme Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Dezembro, através do Técnico Oficial de Contas.

Caso o sujeito passivo não disponha de senha ou sendo necessário proceder à sua recuperação, deve o Administrador da Insolvência proceder ao respectivo registo ou procedimento, no sítio das declarações electrónicas, conforme previsto no n.º 3 da Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Dezembro”.

- **Obrigação de nomeação de liquidat rio de sociedade dissolvida** (Proc. n.é 215/2006, com despacho de 07.02.2008 do Subdirector Geral substituto legal do Director Geral dos Impostos):

“Nos termos do n.  1 do artigo 151.  do Código das Sociedades Comerciais, salvo cláusula do contrato de sociedade ou deliberação em contrário, no caso da deliberação de dissolução da sociedade não proceder à nomeação de liquidatários, os membros da administração da sociedade passam a ser liquidatários desta a partir do momento em que ela se considere dissolvida.

Ou seja, a nomeação de liquidat rio, no momento da deliberação da dissolução da sociedade, não   obrigatória, desde que inexistir, no contrato de sociedade, uma cláusula inibidora dos efeitos do n.  1 do artigo 151.  do Código das Sociedades Comerciais.

Por vários motivos, nomeadamente pela responsabilidade pessoal e solidária em que o liquidat rio incorre, é muito importante que a administração tributária tenha conhecimento da sua identidade.

No entanto, visto que esta conhecer , ab initio, através da declaração de inscrição e de alterações, a identidade dos membros dos corpos gerentes da sociedade, estará em condições de reconhecer quem, e a partir de que momento, são os liquidatários da sociedade em presença, no caso de não existir cláusula do contrato de sociedade ou deliberação em contrário (n.  1, do artigo 151.  C.S.C.).

O Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (SGRC) encontra-se preparado para assumir como liquidatários os membros da administração existentes   data da dissolução na falta da sua indicação expressa.

Assim, na impossibilidade dos serviç os receptores das declarações confirmarem a inexistência da cláusula inibidora referida no n.  1 do artigo 151.  do Código das Sociedades Comerciais, quando não haja identificação dos liquidatários no momento da dissolução, presume-se que são liquidatários os membros da administração.

O n.  9 do artigo 109.  do Código do IRC, que relativamente às sociedades em liquidação impõe que as obrigações declarativas que ocorram posteriormente   dissolução sejam da responsabilidade dos respectivos liquidatários, também se revela de alguma importância neste caso, na medida que, em última análise, presumimos que quem apresenta a declaração, sendo membro da administração, considera-se, portanto, liquidat rio.

Não obstante, nos casos em que a acta de dissolução não nomeia qualquer liquidat rio, apesar do contrato de sociedade afastar a aplicação do n.  1 do artigo 151.  do Código das Sociedades Comerciais,   obrigatória a nomeação de liquidatários em acta e, conseqentemente, a sua identificação na declaração de alterações”.

As pessoas colectivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a actividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional (n.  4 do art. 19.  da LGT).

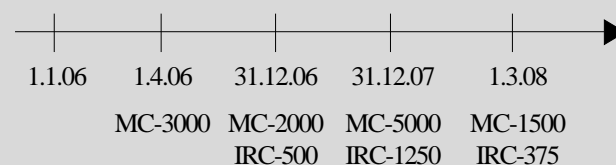
Esta designação deverá processar-se na declaração de cessação prevista no n.  6 do art. 110.  do CIRC, sendo o espaço apropriado, enquanto não forem reformulados os impressos disponíveis, o campo destinado às observações.

Tributação em IRC

O lucro tributável das sociedades em liquidação será determinado com referência a todo o período de liquidação, pelo que deverão ser observados os procedimentos enumerados no n.  2 do art. 73.  do CIRC:

- Encerramento das contas   data da dissolução, com vista   determinação do lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a dissolução até à data desta;
- Durante o período de liquidação e até ao fim do exercício imediatamente anterior ao seu encerramento, haverá que, anualmente, determinar o lucro tributável respectivo, que terá natureza provisória e será corrigido face   determinação do lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação;
- No exercício em que ocorre a dissolução, o lucro tributável deverá ser determinado separadamente, contemplando o período decorrido entre o início do exercício e a data da dissolução e o período que decorre entre esta e o termo do exercício, não obstante a entrega de uma única declaração mod. 22 respeitante a todo o período de tributação.

Exemplo:



01.04.06 – Data da dissolução

01.03.08 – Data da cessação (encerramento da liquidação e consequente registo na Conservatória do Registo Comercial)

Obrigações declarativas:

a) Declaração de alterações (n.  5 do art. 110.  do CIRC):

No prazo de 15 dias a contar da data da alteração (data da dissolução) deverá ser apresentada, em qualquer serviç os de finanças, uma declaração de alterações, indicando no Q. 17 a identificação dos liquidatários e fazendo aditar no Q. 04   designação social a expressão “sociedade em liquidação”, ou simplesmente, “em liquidação” (n.  3 do art. 146.  do CSC).

b) Declaração periódica de rendimentos (art. 112.  do CIRC):

- Até ao último dia útil do mês de Maio de 2007, declaração referente ao exercício de 2006, devendo o sujeito passivo, porém, possuir elementos que permitam a separação e controle do disposto na alínea a) do n.  2 do art. 73.  do CIRC.
- Até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação (01.03.08):
 - Declaração referente ao exercício de 2007
 - Declaração (obrigatória), referente ao período de 01.01.08 a 01.03.08 (declaração do período de cessação)
 - Declaração (facultativa), referente ao período de 01.04.06 a 01.03.08 (declaração do período de liquidação)

Na declaração do período de liquidação (facultativa), a determinação da matéria colectável e cálculo do imposto fazem-se do seguinte modo:

<u>Matéria colectável:</u>	<u>Cálculo do imposto:</u>
2006 (01.04.06 a 31.12.06) (1000)	IRC liquidado (campo 358/Q.10):
2007 5000	5500 x 25% = 1375
2008 (01.01.08 a 01.03.08) <u>1500</u>	Pag. Conta (campo 360/Q. 10):
<u>5500</u>	(1250 - 250) + 375 = <u>1375</u>
	IRC a pagar/recuperar <u><u>0</u></u>

A declaração do período de liquidação apenas tem interesse quando, nos períodos de liquidação provisória que o integram, com especial relevância para o último, haja descida da taxa de IRC ou prejuízos fiscais que não seja possível reportar “para a frente” mas sim “para trás”.

c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 113.º do CIRC)

No caso de cessação de actividade, nos termos do n.º 5 do art. 8.º do CIRC, a declaração relativa ao exercício em que a mesma se verificou deve ser apresentada no prazo referido no n.º 3 do art. 112.º do CIRC, ou seja, até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação (pedido do registo do encerramento da liquidação na Conservatória do Registo Comercial).

d) Processo de documentação fiscal (art. 121.º do CIRC)

No mesmo prazo previsto para a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal deve ser organizado um processo de documentação fiscal com os elementos contabilísticos e fiscais constantes da Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho, nomeadamente todos os elementos relacionados com a dissolução, liquidação e partilha, com especial relevo para a informação decorrente do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 73.º do CIRC e para o mapa da partilha.

e) Declaração de cessação (n.º 6 do art. 110.º do CIRC)

No prazo de 30 dias a contar da data da cessação da actividade, deverá o sujeito passivo proceder à entrega da declaração de cessação, indicando a data da cessação no Q. 07 e o respectivo motivo no Q. 08, bem como designando um representante com residência em território nacional (n.º 4 do art. 19.º da LGT).

Quanto aos prejuízos fiscais anteriores à dissolução e na data desta ainda dedutíveis nos termos do art. 47.º do CIRC, podem ser deduzidos ao lucro tributável correspondente a todo o período de liquidação, *se este não ultrapassar dois anos* (n.º 4 do art. 73.º do CIRC).

Porém, dado que, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 8.º do CIRC, no exercício em que ocorre a dissolução não existem dois períodos de tributação, os prejuízos nele verificados globalmente podem ser deduzidos nos seis exercícios seguintes, atendendo ao disposto no n.º 1 do art. 47.º do citado Código.

Generalizando, do enquadramento fiscal referido decorrem as seguintes *obrigações declarativas*:

1 – Dissolução e liquidação ocorrem no mesmo exercício

- Entrega da declaração de alterações no prazo de 15 dias a contar da data da alteração (n.º 5 do art. 110.º do CIRC),

se dissolução e liquidação ocorrerem em datas diferentes, ainda que no mesmo exercício.

- Apresentação de uma única declaração de rendimentos (declaração mod. 22), a entregar até ao último dia útil do prazo de 30 dias a contar da data da cessação, sinalizando o campo 3 e indicando a data da cessação no campo 6 ambos do subquadro 4 do quadro 04.

Este prazo aplica-se igualmente para a apresentação da declaração de rendimentos relativa ao exercício imediatamente anterior, quando ainda não tenha decorrido o respectivo prazo legal (n.º 3 do art. 112.º do CIRC).

- Entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal (art. 113.º do CIRC) e elaboração do processo de documentação fiscal (art. 121.º do CIRC), no prazo previsto para a entrega da declaração do período de cessação bem como da referente ao exercício anterior no caso previsto no parágrafo precedente.
- Entrega da declaração de cessação (n.º 6 do art. 110.º do CIRC)

2 – Dissolução e liquidação ocorrem em exercícios diferentes

- Entrega da declaração de alterações (n.º 5 do art. 110.º do CIRC).
- Sem prejuízo da observância do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 73.º do CIRC, deverá ser entregue uma única declaração de rendimentos referente ao exercício em que ocorreu a dissolução, abrangendo a totalidade do período de tributação, não devendo ser assinalado nenhum dos campos do subquadro 4 do quadro 04.
- Apresentação de uma declaração de rendimentos por cada exercício completo posterior ao da dissolução até àquele em que se verificar a liquidação, nos respectivos prazos legais (n.º 1 do art. 112.º do CIRC).
- No exercício do encerramento da liquidação *e desde que o período de liquidação não ultrapasse dois anos*, podem ser entregues duas declarações de rendimentos, respeitando o prazo previsto no n.º 3 do art. 112.º do CIRC, sendo a primeira (obrigatória) referente ao período decorrido entre o início do exercício e a data do encerramento da liquidação (declaração do período de cessação), sinalizando o campo 3 e indicando a data da cessação no campo 6, ambos do subquadro 4 do quadro 04, e respeitando a segunda (facultativa) a todo o período de liquidação (período compreendido entre a data da dissolução e a data do encerramento da liquidação), sinalizando o campo 2 do referido subquadro 4 e indicando no campo 2 do quadro 01 o ano do encerramento da liquidação.

Nesta última declaração (período de liquidação), o imposto pago correspondente ao período entre a data da dissolução e o termo do exercício em que a mesma ocorreu bem como os pagamentos por conta e as autoliquidações efectuadas nos exercícios seguintes, deverão ser assumidos como pagamentos por conta a mencionar no campo 360/Q. 10.

Na eventualidade do período de liquidação ultrapassar dois anos, o lucro tributável determinado anualmente, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art. 73.º do CIRC, deixará de ter natureza provisória (n.º 3 do art. 73.º do CIRC), passando a ter natureza definitiva e, como tal, não pode ser entregue a declaração correspondente ao período de liquidação.

- Em relação a cada um dos exercícios deve ser apresentada a declaração anual de informação contabilística e fiscal e elaborado o processo de documentação fiscal correspondente, até ao último dia útil do mês de Junho, sendo, em relação ao exercício do encerramento da liquidação, de respeitar o referido no ponto anterior.

No caso de ser entregue declaração correspondente ao período de liquidação (facultativa), a declaração anual de informação contabilística e fiscal deve conter apenas os Anexos A ou B ou C.

- Entrega da declaração de cessação (n.º 6 do art. 110.º do CIRC).
- Tendo ocorrido a cessação da actividade, a parte dos pagamentos especiais por conta ainda não deduzida à colecta nos termos do n.º 1 do art. 87.º do CIRC, quando existir, e que, nos termos aí referidos, possa ser recuperada (pagamentos especiais por conta efectuados durante o terceiro exercício imediatamente anterior ao da cessação e seguintes), será reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe de serviço de finanças competente, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade (n.º 2 do art. 87.º do CIRC).

Quanto à declaração anual de informação contabilística e fiscal cumpre referir ainda:

- No caso da liquidação da sociedade e a data do pedido de inscrição de registo na CRC ocorrerem no mesmo ano/exercício, os valores a inscrever nos Anexos A ou B ou C da declaração anual de informação contabilística e fiscal, devem reflectir também as operações de liquidação, imediatamente antes da partilha, devendo a declaração ser considerada de cessação.
- No caso da liquidação da sociedade e a data do pedido de registo na CRC ocorrerem em anos/exercícios diferentes:
 - Para o(s) ano(s)/exercício(s) anterior(es) ao referido re-

gisto, os valores a inscrever nos Anexos A ou B ou C da declaração anual, devem reflectir as operações de liquidação, imediatamente antes da partilha, devendo esta ser considerada de “NORMAL”;

- Para o ano/exercício em que ocorreu o pedido de registo na CRC, aqueles anexos podem ser apresentados sem qualquer valor, devendo a declaração ser considerada de “CESSAÇÃO” (campo 2 do Q. 06 da declaração anual).
- Os restantes anexos da declaração deverão deixar de ser apresentados sempre que não sejam efectuadas as operações que aí deveriam ser mencionadas.

Tributação nos sócios

Na determinação do resultado da liquidação, havendo partilha dos bens patrimoniais pelos sócios, considera-se como valor de realização daqueles o respectivo valor de mercado (art. 74.º do CIRC).

Quanto ao resultado da partilha, englobado para efeitos de tributação dos sócios no exercício em que for posto à sua disposição, é dado pelo valor atribuído a cada um deles deduzido do valor de aquisição das respectivas partes sociais (n.º 1 do art. 75.º do CIRC), a qual:

- *Se positiva*, é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para a realização de capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável.
- *Se negativa*, é considerada como menos-valia, sendo dedutível apenas quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução.

A partir de 01.01.2008, a menos-valia deverá ser considerada apenas pelo montante que exceder os prejuízos fiscais transmitidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação de grupos de sociedades, sendo ainda afastada a sua dedutibilidade quando a sociedade liquidada esteja domiciliada num país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n.º 150/2004, de 13.02).

No conceito de entradas *efectivamente verificadas* para a realização do capital pretende-se contemplar o valor correspondente às aplicações dos sócios no capital da sociedade, o que não inclui, logicamente, os eventuais acréscimos de capital em virtude de incorporação de reservas.

Exemplo:

Valor da partilha	15.000
Valor nominal	6.000
a) valor de aquisição	8.000
b) valor de aquisição	4.000
Na hipótese da alínea a), o ganho tributável será de:	15.000 – 8.000 = 7.000
sendo, considerado na sua totalidade rendimento de aplicação de capitais.	
Na hipótese da alínea b), o ganho tributável será de:	15.000 – 4.000 = 11.000
sendo:	15.000 – 6.000 = 9.000, rendimento de aplicação de capitais
	6.000 – 4.000 = 2.000, mais-valia

Verificando-se as condições previstas no n.º 1 do art. 46.º do CIRC, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais será deduzida na sua totalidade para efeitos da determinação do lucro tributável da participante (eliminação da dupla tributação económica); não reunidas aquelas condições, ocorrerá a atenuação da dupla tributação económica (n.º 8 do art. 46.º do CIRC), mediante dedução, para efeitos da determinação do lucro tributável da participante, de 50% daquele valor (n.º 3 do art. 75.º do CIRC).

A parte do resultado da partilha considerada como mais-valia ou menos-valia, concorrendo esta em apenas 50% para a determinação do lucro tributável em IRC (n.º 3 do art. 42.º do CIRC), segundo entendimento administrativo não está abrangida pelas disposições dos arts. 43.º a 45.º do CIRC, uma vez que o disposto no art. 75.º do CIRC não se limita a qualificar a natureza do ganho mas também a definir o respectivo regime tributário, pelo que no seu cálculo não há lugar à correcção monetária do custo de aquisição das partes sociais nem será aplicável o regime do reinvestimento previsto no art. 45.º do CIRC (Parecer n.º 103/96 do CEF, sancionado por Despacho do Director Geral dos Impostos de 12.03.97).

O mesmo se passará, em nossa opinião, no que se refere ao regime transitório das mais-valias e das menos-valias previsto no art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11, na medida em que este se refere à operação que lhes dá origem (*transmissão de partes sociais* cuja aquisição tenha ocorrido antes da entrada em vigor do CIRC), não integrando como facto relevante a *extinção das partes sociais*.

No caso do participante no capital da sociedade liquidada ser uma pessoa singular, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais, tipificada na alínea *i*) do n.º 2 do art. 5.º do CIRS é tributada por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 20%, prevista na alínea *c*) do n.º 3 do art. 71.º do CIRS, com opção pelo englobamento nos termos do preceituado no art. 40.º-A do CIRS.

Por outro lado, a diferença considerada como mais-valia en-

contra-se tipificada na alínea *b*) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, sendo o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias referidas:

- *Se positivo*, tributado à taxa de 10%, sem prejuízo do seu englobamento por opção (n.º 4 do art. 72.º do CIRS);
- *Se negativo*, só pode ser reportado para os dois anos seguintes aos rendimentos da mesma natureza, quando o sujeito passivo opte pelo englobamento (n.º 6 do art. 55.º do CIRS).

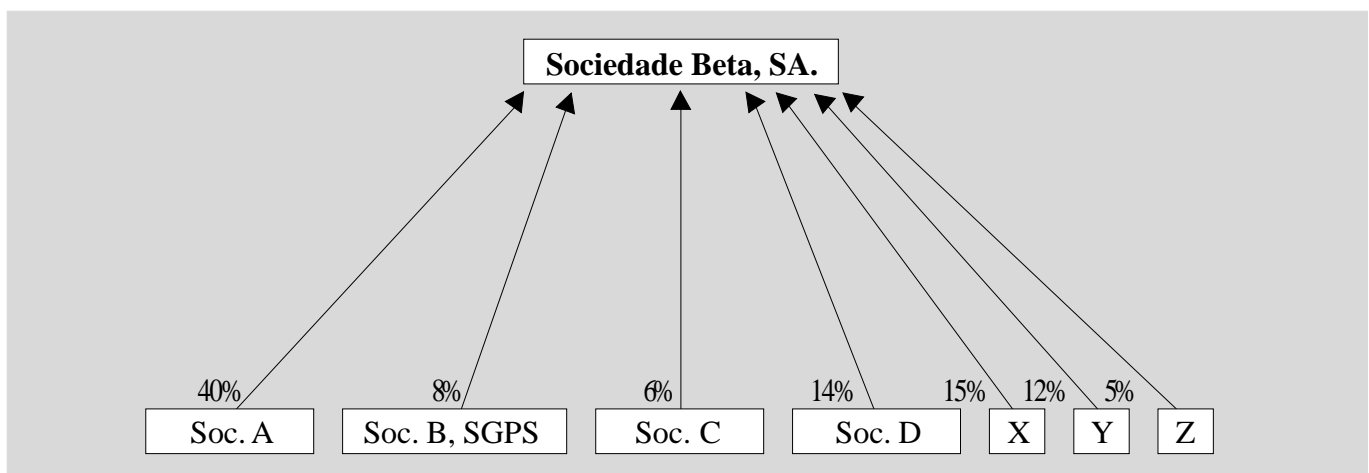
Sempre que seja exercida a opção pelo englobamento, fica o sujeito passivo, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos no n.º 6 do art. 71.º e no n.º 4 do art. 72.º do CIRS (n.º 5 do art. 22.º do CIRS).

Porém, sendo a titularidade das partes de capital anterior à entrada em vigor do Código do IRS, em nossa opinião, a mais-valia ou menos-valia apurada não estará abrangida pelas regras de incidência, face ao disposto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30.11.

Quanto a *retenções na fonte*, a diferença considerada rendimento de aplicação de capitais, no momento do pagamento ou colocação à disposição (n.º 3 do art. 7.º do CIRS), é passível de uma retenção à taxa liberatória de 20%, conforme resulta da conjugação do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do art. 101.º com a alínea *c*) do n.º 3 do art. 71.º, ambos do CIRS (redacção do Dec. Lei n.º 192/2005, de 07.11), independentemente do tipo de sociedade liquidada e da natureza do sujeito passivo titular do rendimento, sendo certo que no caso deste ser um sujeito passivo de IRC abrangido pelo disposto no n.º 1 do art. 46.º do CIRC, não obstante tal não resultar directamente da letra da lei mas sim, em nossa opinião, do seu espírito, lhe ser aplicável a dispensa de retenção prevista na alínea *c*) do n.º 1 do art. 90.º do mesmo Código.

Exemplo:

A sociedade Beta, SA, constituída em 1983, vai dissolver-se (2008), sendo a seguinte a composição do seu capital social:



O capital social da Sociedade Beta, SA no montante de 500.000 euros foi realizado do seguinte modo:

– Em numerário e em espécie (1983)	180.000
– Por incorporação de reservas	320.000
– Houve prémios de emissão de (1983)	120.000

Após a liquidação (2008), procedeu-se à partilha, tendo sido colocado à disposição dos sócios o valor de 800.000 euros.

Os dados respeitantes às participações de capital dos vários sócios para efeitos de tributação são os seguintes (valores em euros):

Sócios	Valor Nominal da Participação (1)	Custo de Aquisição (2)	Data de Aquisição (3)	Valor atribuído na Partilha (4)
Soc. A	200.000	100.000	1985	320.000
Soc. B, SGPS	40.000	40.000	1983	64.000
Soc. C	30.000	32.000	1987	48.000
Soc. D	70.000	140.000	2006	112.000
X	75.000	75.000	1983	120.000
Y	60.000	102.000	1997	96.000
Z	25.000	10.000	1985	40.000
	500.000			800.000

Sócios	Resultado da partilha (5) = (4) – (2)	Entradas para Realização do capital (6)	(7) = (4) – (6)	Natureza do Rendimento		
				Capitais	Mais-Valias	Menos-Valias
Soc. A	220.000	120.000	200.000	200.000 (a)	20.000 (d)	–
Soc. B, SGPS	24.000	24.000	40.000	24.000 (a)	–	–
Soc. C	16.000	18.000	30.000	16.000 (b)	–	–
Soc. D	(28.000)	42.000	–	–	–	28.000 (f)
X	45.000	45.000	75.000	45.000 (c)	–	–
Y	(6.000)	36.000	–	–	–	6.000 (g)
Z	30.000	15.000	25.000	25.000 (c)	5.000 (e)	–
		300.000				

(a) Aplicável o regime previsto no n.º 1 do art. 46.º do CIRC, mesmo no caso da SGPS dado o disposto do n.º 1 do art. 32.º do EBF (eliminação da dupla tributação económica), havendo dispensa de retenção na fonte, conforme alínea c) do n.º 1 do art. 90.º do CIRC.

(b) Aplicável o regime previsto no n.º 8 do art. 46.º do CIRC (atenuação da dupla tributação económica), havendo retenção na fonte à taxa de 20%.

(c) Aplicável o regime previsto no art. 40.º-A do CIRS por opção, havendo retenção na fonte à taxa liberatória de 20%.

(d) Mais-valia tributável, não abrangida pelo regime fiscal previsto nos arts. 43.º a 45.º do CIRC nem pelo regime transitório do art. 18.º-A do Dec. Lei n.º 442-B/88, de 30.11.

(e) Mais-valia tributável, porque tipificada na alínea b) do n.º 1 do art. 10.º do CIRS, abrangida pelo disposto no art. 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30.11 e, como tal, não sujeita a IRS.

(f) Menos-valia não dedutível para efeitos fiscais, dado as acções não se encontrarem na titularidade do sujeito passivo durante, pelo menos, três anos à data da dissolução.

(g) Menos-valia dedutível, nas condições referidas no n.º 6 do art. 55.º do CIRS.

Cumpra, porém, salientar que, relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo *regime da transparência fiscal*, nos termos do art. 6.º do CIRC, ao valor que for atribuído em virtude da partilha é abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime (n.º 4 do art. 75.º do CIRC).

Na realidade, os sócios daquelas sociedades já foram tributados nos exercícios em questão na sequência da imputação prevista no n.º 1 do art. 6.º do CIRC, independentemente do pagamento ou colocação à disposição dos lucros realizados.

Por último, de acordo com o disposto no art. 76.º do CIRC, à liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades é aplicável o disposto nos arts. 73.º a 75.º, com as necessárias adaptações, sendo entendimento administrativo a respectiva extensão às *Sociedades Irregulares*.

Na verdade, é inequívoca a intenção do legislador de abranger nas regras de incidência subjectiva em IRC (art. 2.º do CIRC)

todas as sociedades comerciais afectadas formalmente e que não reúnam as condições de validade previstas na lei (art. 5.º do C.S.C.), não se mostrando relevante para o Direito Fiscal a circunstância de as sociedades serem ou não dotadas de personalidade jurídica, não se questionando a tributação das sociedades irregulares em IRC, excluindo-as, desde logo, do regime da transparência fiscal, porque sociedades com um objecto comercial, mas cujo processo constitutivo está incompleto ou viciado, não se admitindo a sua qualificação como sociedades civis mas tão somente a remissão para o regime destas, consagrado nos arts. 980.º a 1021.º do Código Civil.

Assim, o processo de liquidação das sociedades não regularmente constituídas deverá ser tratado nos termos dos arts. 1010.º e seguintes do Código Civil, não obstante, do ponto de vista fiscal, embora não estejamos na presença de uma entidade dotada de personalidade jurídica, se considerem aplicáveis as disposições dos arts. 73.º a 75.º do CIRC.

Em consequência, após a liquidação da sociedade irregular deverá proceder-se à partilha dos valores a atribuir aos sócios,

devendo esta obedecer ao regime previsto no art. 76.º do CIRC, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o art. 75.º do mesmo Código.

Sendo não residente o titular da participação na sociedade liquidada, haverá que distinguir se se trata de pessoa colectiva ou pessoa singular:

a) *Pessoa Colectiva*

O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do art. 75.º do CIRC, seja considerado rendimento de capitais, não imputável a estabelecimento estável situado em território nacional, encontra-se sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 20%, conforme disposto na alínea b) do n.º 3 do art. 88.º do CIRC e na alínea c) do n.º 2 do art. 80.º do CIRC, dada a remissão do n.º 5 daquele artigo.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, sendo considerada rendimento obtido em território português por força da conexão prevista na alínea b) do n.º 3 do art. 4.º do CIRC, não se encontrando abrangida pela isenção constante do art. 26.º do EBF dado não resultar de transmissão onerosa, tal implica a obrigação de entrega da declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 5 do art. 112.º do CIRC, sendo de 25% a taxa de tributação (n.º 2 do art. 80.º do CIRC).

b) *Pessoa Singular*

O valor atribuído aos associados em resultado de partilha que, nos termos do art. 75.º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, considera-se obtido em território português, face ao previsto na alínea g) do n.º 1 do art. 18.º do CIRS, encontrando-se sujeito a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 20%, por força do disposto na alínea c) do n.º 3 do art. 71.º do CIRS.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, sendo considerada rendimento obtido em território português por força da conexão prevista na alínea i) do n.º 1 do art. 18.º do CIRS, não se encontrando abrangida pela isenção constante do art. 26.º do EBF, implica a entrega da declaração de rendimentos mod. 3, sinalizando o campo 4 do Q. 06 e indicando o representante, nomeado obrigatoriamente nos termos do art. 130.º do CIRS, e respectivo NIF (campo 5), sendo tributado à taxa de 10% (n.º 4 do art. 72.º do CIRS).

A obrigação de nomeação de representante é extensiva às pessoas colectivas, face ao disposto no art. 118.º do CIRC, encontrando-se previstas no art. 124.º do RGIT as penalidades para o incumprimento.

Existindo Convenção sobre Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e o país de residência do sujeito passivo, uma vez que o direito das convenções se sobrepõe ao direito interno, haverá que enquadrar os rendimentos associados à liquidação de sociedades no âmbito da mesma.

Assim, no que se refere ao valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do art. 75.º do CIRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, resulta evidente (n.º 3 do art. 75.º do CIRC) ter sido preocupação do legislador a opção pela sua equiparação, em termos de tributação, aos lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à dis-

posição dos respectivos titulares, pelo que, no caso de CDT, haverá fixação de limites ao exercício do poder de tributação pelo Estado da fonte, caracterizada pela limitação do imposto na fonte, cumpridos os requisitos de fundo e de forma (art. 90-A do CIRC e art. 18.º do Dec. Lei n.º 42/91, de 22.01), não se pretendendo com tal prática servir os interesses financeiros do Estado da residência mas, antes pelo contrário, beneficiar o investidor, de forma a tornar possíveis incentivos ao investimento oferecido pelo Estado da fonte.

Não obstante, sendo o titular uma pessoa colectiva residente num Estado membro da União Europeia, independentemente da existência ou não de CDT, chama-se a atenção para a isenção prevista no n.º 3 do art. 14.º do CIRC, uma vez efectuada a prova referida no respectivo n.º 4, com a particularidade do disposto no art. 89.º do CIRC, ou seja:

“Estão isentos de IRC os lucros que uma entidade residente em território português, nas condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, coloque à disposição de entidade residente noutra Estado membro da União Europeia que esteja nas mesmas condições e que detenha directamente uma participação no capital da primeira não inferior a 15% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante dois anos.”

Com a entrada em vigor da Lei n.º 67-A/2007 de 31.12 (Orçamento do Estado para 2008) o n.º 3 do art. 14.º do CIRC foi objecto de alteração, passando a participação no capital de 15% para 10% ou, se inferior, desde que o valor de aquisição não seja inferior a €20.000.000, e a permanência na titularidade de 2 para 1 ano.

Esta isenção é igualmente aplicável quando a participante é uma sociedade residente na Confederação Suíça nos termos e nas condições referidas no art. 15.º do Acordo entre a Comunidade Europeia e a Confederação Suíça, sempre que reunidas as condições previstas nos n.ºs 8 e 9 do art. 14.º do CIRC, chamando-se a atenção para o disposto no art. 89.º do CIRC.

Quanto à parte do valor atribuído qualificada como mais-valia, não nos parece ser de aplicar a disciplina relacionada com os ganhos associados à alienação de participações de capital, pelas razões já explicitadas, mas antes a prevista para a tributação de “Outros rendimentos” na CDT, pelo que, em relação a rendimentos desta natureza, será de aplicar o princípio da tributação exclusiva no Estado da residência, devendo o estado da fonte abster-se de qualquer tributação.

Contabilisticamente, recomendamos a leitura atenta da obra “A Contabilidade das Sociedades” – Prof. Gonçalves da Silva e Dr. Esteves Pereira, relembrando as exigências decorrentes do disposto no art. 149.º do CSC e no art. 73.º do CIRC, sendo certo que, finda a liquidação (realização de activos e satisfação de passivos), o Balanço de Liquidação terá, em princípio, como componentes:

<i>No activo:</i>	– Caixa e/ou Depósitos à Ordem
<i>No passivo:</i>	– Nada
<i>Na Sit. Líquida:</i>	– Capital
	– Reservas
	– Resultados

devendo seguir-se a operação de partilha pelos sócios.

4.^a PARTE

INVENTÁRIO PERMANENTE E SUAS IMPLICAÇÕES

Por: – DR. JORGE MANUEL TEIXEIRA DASILVA
DR. ANTÓNIO RODRIGUES NETO

Dezembro/1999
Revisto em Fevereiro de 2009

INVENTÁRIO PERMANENTE E SUAS IMPLICAÇÕES

0 – INTRODUÇÃO

O “Fisco não dorme”! Mas também não “deixa os contribuintes dormir”.

Uma das suas recentes “invenções” foi a obrigatoriedade da adoção do sistema de inventário permanente e da elaboração da demonstração dos resultados por funções, bem como a definição dos elementos básicos que a listagem do inventário físico das existências deverá conter.

Não temos dúvida alguma de que as vantagens atribuídas ao inventário permanente, neste momento, se resumem à possibilidade de aumentar a receita fiscal.

Cada vez mais somos obrigados a cumprir determinações legais que, ao contrário do que é referido nos preâmbulos dos Decretos, tem apenas uma única finalidade: aumentar as receitas fiscais (veja-se o caso do novo Código do Imposto do Selo).

Estamos perante um Estado que não conhece a palavra poupança (a não ser para tributar a dos outros) e que não controla os seus gastos. Então, tem de arranjar “mil e uma” formas de sobrecarregar quem já paga impostos de mais.

Estamos certos de que com medidas de controlo mais simples, fazendo pagar impostos a quem não os paga (e tal é mais simples do que se pensa, não havendo, no entanto, vontade de o fazer) se evitariam trabalhos e custos para as empresas.

Estamos também convencidos de que cada vez há mais cidadãos, que nunca trabalharam de verdade, com poder de mandar nos outros, pois só assim se explica que não tenham a mínima noção da realidade das nossas empresas e do custo que as suas “invenções” acarretam.

Nunca se falou tanto no Inventário Permanente. Mas quantas empresas (das que são obrigadas a implementá-lo) o vão fazer a partir de 1 de Janeiro de 2002.

Pela nossa experiência e por conversas que mantemos com colegas de profissão, mesmo muito poucas.

Então e que sucede a quem não cumprir a lei? Será penalizado?

Concerteza! Mas esta penalidade terá sabor a injustiça, porque o tempo concedido para a preparação das empresas foi manifestamente insuficiente. Só quem não tem a noção do que significa a medida agora tornada obrigatória, não consegue perceber que 10 meses é tempo insuficiente.

Mas, uma questão de fundo se levanta. O que é o Inventário Permanente? Sinceramente no ordenamento jurídico português, não conseguimos saber o que é.

Diz o POC nos comentários à classe 3 – Existências:

“Esta classe serve para registar, consoante a organização existente na empresa:

- a) As compras e os inventários inicial e final;
- b) O Inventário Permanente”.

Está bem! Nos livros que consultamos não descortinámos uma definição de Inventário Permanente, retirando a ilação de que

será uma forma de contabilizar os movimentos das existências em quantidade e valor.

Mas, se o POC nos diz que o registo do Inventário Permanente é feito na classe 3 – Existências, no caso das empresas industriais como fazer?

À primeira vista, parece que o POC nos aponta para a organização de uma contabilidade com vista à elaboração da demonstração dos resultados por funções, em sistema monista.

Porém o decreto-lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, que nos deixa a impressão de que foi “mexido” por quem não terá a noção do que é o Inventário Permanente, preocupa-se seriamente com a demonstração dos resultados por funções e diz que “perante a diversidade das situações empresariais e o progresso dos meios de tratamento de informação, entende-se não ser justificável a normalização de uma listagem de contas e a sua articulação com as respectivas contas, tendo em vista a obtenção desta demonstração”¹.

Tudo bem! Então e o Inventário Permanente? Como organizar a contabilidade das empresas industriais para o implementar? Esta resposta, infelizmente, o D.L. n.º 44/99, nem o Dec. Lei 79/2003, não dão, nem até agora alguém responsável disse alguma coisa a este respeito.

No caso de empresas comerciais, o Inventário Permanente, poderá funcionar sem necessidade de implementação de contabilidade analítica. No entanto, e no sentido de facilitar a discriminação dos custos por funções poderá ser organizada contabilidade analítica com autonomia em relação à contabilidade geral.

No caso de empresas industriais, o problema é mais complexo. A organização dum sistema de informação, baseado numa contabilidade analítica (não necessariamente digráfica) contribuiria para resolver o problema. Mas quanta burocracia desnecessária vai criar esse sistema? E como valorizar a produção?

Numa empresa nossa cliente, andamos há três anos a organizar um sistema de informação com recurso à digrafia, e ainda não conseguimos apurá-lo. E não se pense que a culpa é dos profissionais de contabilidade. Não! É que esse sistema necessita de circuitos documentais rígidos e sem falhas e de todo um conjunto de dados que não se obtém no escritório. Estão envolvidas dezenas de pessoas e aqui começa a dificuldade. É por isso que dizemos que há muita gente que antes de legislar devia trabalhar na prática sobre as matérias em questão.

É costume ver-se escrito que:

- 1) Em sistema de Inventário Intermitente, só é possível apurar resultados periódicos se forem determinadas as existências iniciais e finais e as compras. Os valores das existências são apurados “fora da contabilidade”.
- 2) Em sistema de Inventário Permanente, é possível obter resultados periódicos, porque a contabilidade nos permite obter a informação necessária, nomeadamente os valores das existências em determinada data.²

Mas será isto que verdadeiramente se pretende?

1 O legislador não pode saber de tudo.

2 Isto não invalida que se deixe de proceder ao cotejo entre os elementos contabilísticos e a realidade.

1 – CRITÉRIOS VALORIMÉTRICOS APLICÁVEIS ÀS EXISTÊNCIAS

1.1 – Plano Oficial de Contabilidade

I – Enquadramento

De acordo com a norma internacional de contabilidade (do IASC) n.º 2, a classe das existências engloba a classe dos artigos tangíveis que:

- sejam detidos para venda no decurso regular das operações empresariais.
- Estejam no processo de produção para venda.
- Se destinarem a ser consumidos na produção de bens e serviços para venda.

No POC a seriação das contas de razão desta classe é:

- 31 – Compras
- 32 – Mercadorias
- 33 – Produtos Acabados e Intermédios
- 34 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
- 35 – Produtos e trabalhos em curso
- 36 – Matérias primas
- 37 – Adiantamentos por conta de compras
- 38 – Regularização de existências
- 39 – Provisões para depreciação de existências

Esta classe serve para registar, consoante a organização existente na empresa:

- As compras e os inventários inicial e final (inventário intermitente);
- O inventário permanente.

A nota explicativa a conta 31 – Compras, refere-se na sua parte final que, “esta conta saldará, em todas as circunstâncias, por débito das contas de existências”.

Vejamos, através de pequenos exemplos, como funcionam os sistemas de Inventário Permanente e Intermitente, numa empresa comercial:

A empresa X, Lda., que se dedica ao comércio grossista efectuou durante o ano de 1999, as seguintes transacções:

1) Compra a dinheiro de mercadorias	10.000 u.m.
2) Vendas a dinheiro	13.000 u.m.
3) Custos diversos pagos a dinheiro (operacionais)	2.000 u.m.
4) A existência inicial do exercício era de	1.000 u.m.
5) A existência final do exercício era de	1.500 u.m.
O custo das mercadorias vendidas foi de	9.500 u.m.

Pretende-se que se apure o Resultado Operacional.

⇒ Em Sistema de Inventário Intermitente

1 Pelas Compras

- 312 Compras de mercadorias
- a 111 Caixa 10.000 u.m.

2 Pelas vendas:

- 111 Caixa
- a 711 Vendas de mercadorias 13.000 u.m.

3 Custos diversos a dinheiro:

- 6x Custos diversos
- a 111 Caixa 2.000 u.m.

4 Apuramento do custo das mercadorias vendidas:

$$CMV = E_i + C - E_f$$

A conta de Mercadorias tinha a débito o saldo correspondente à existência inicial no montante de 1.000 u.m..

Assim os lançamentos a fazer seriam:

- Transferência do saldo da conta 311 por débito da conta de existências conforme parte final da nota explicativa.
 - 32 Mercadorias
 - a 312 Compra de mercadoria 10.000 u.m.

- Regularização do saldo da conta de existências por forma a que corresponda às existências finais apuradas por inventariação directa: o débito da conta 61 expressa o custo das matérias vendidas (e/ou consumidas) relativo ao período em questão:
 - 612 CMV
 - a 32 Mercadorias 9.500 u.m.

5 Transferência das vendas para resultados operacionais:

- 711 Vendas de mercadorias
- a 81 Resultados Operacionais 13.000 u.m.

6 Transferência do CMV para resultados operacionais:

- 81 Resultados Operacionais
- a 612 CMV 9.500 u.m.

7 Transferência de “Outros Custos” (operacionais) para Resultados Operacionais:

- 81 Resultados Operacionais
- a 6x Custos diversos (operacionais) 2.000 u.m.

Em alternativa ao lançamento n.º 4, podemos encontrar quem efectue os seguintes lançamentos:

- Transferência do saldo de compras para a conta de Mercadorias:
 - 32 Mercadoria
 - a 312 Compras de mercadorias 10.000 u.m.
- Transferência para a conta 61 das existências iniciais e das compras para efeitos de apuramento do CMV:
 - 612 CMV
 - a 32 Mercadorias 11.000 u.m.
- Registo da existência final de cada período contabilístico conforme inventariação física e sua valorização:
 - 32 Mercadorias
 - a 612 CMV 1.500 u.m.

Vejamos então:

1.ª Hipótese de Contabilização:

		32 Mercadorias	
		DÉBITO:	CRÉDITO:
E. inicial	1.000	de CMV	9.500
a Compras	10.000		

		61 CMV	
		DÉBITO:	CRÉDITO:
a Mercadorias	9.500	de Resultados Operacionais	9.500

2.ª Hipótese de Contabilização:

		32 Mercadorias	
		DÉBITO:	CRÉDITO:
E. inicial	1.000	de CMV	
a Compras	10.000	(E. inicial + Compras)	11.000
E. final	1.500		

		61 CMV	
		DÉBITO:	CRÉDITO:
a Mercadorias (Ei + C)	11.000	de Mercadorias (Ef)	1.500
		a Resultados Operacionais	9.500

⇒ *Em sistema de Inventário Permanente*

Vamos assumir que a empresa optou por registar o inventário permanente na contabilidade geral.

Assim:

1 **Pelas Compras:**

312 Compras de mercadorias
a 111 Caixa 10.000 u.m.

2 **Pela transferência da conta 31 para a conta de Inventário Permanente 32 – Mercadorias:**

32.1 Mercadorias
a 31.9 Compras de mercadorias – transferência 10.000 u.m.

3 **Pelas Vendas:**

11.1 Caixa
a 71.1 Vendas de mercadorias 13.000 u.m.
e simultaneamente, ou no fim do período de registo (exemplo mês), a empresa regista a saída das mercadorias de armazém, ao custo.

4 **Registo da saída por venda ao custo das mercadorias vendidas:**

61.2 CMV - Mercadorias
a 32.1 Mercadorias 9.500 u.m.

5 **Registo dos custos operacionais:**

6x Custos operacionais
a 11.1 Caixa 2.000 u.m.

No final do exercício os lançamentos dos resultados seriam

6 **Transferência do saldo da conta “Vendas”:**

71.1 Venda de mercadorias
a 81 Resultados operacionais

7 **Transferência dos saldos das contas de custos:**

81 Resultados operacionais
a Diversos
a 61.2 CMV - Mercadorias 9.500 u.m.
a 6x Custos operacionais 2.000 u.m.

No sistema de Inventário Permanente, a conta 32 – Mercadorias apresenta permanentemente o saldo das mercadorias em existência, já que é debitado pelas entradas e creditada pela saída de mercadorias.

Não há assim (neste caso) necessidade de efectuar, no final do exercício, qualquer lançamento relacionado com as existências, com excepção de, eventualmente, regularizar diferenças entre as quantidades constantes dos registos e as quantidades que na realidade existem.

II) Valorimetria

Os princípios contabilísticos ligados à valorimetria das existências são:

- Princípio da Prudência (daí a criação do ajustamento de existências)
- Princípio da Uniformidade ou Consistência
- Princípio do Custo Histórico

A valorimetria é matéria tratada na capítulo V do POC.

No que respeita à valorimetria das existências é de salientar:

A – Custo Histórico

As existências serão valorizadas a custo histórico, sendo este o custo de aquisição = preço de compra + gastos acessórios de compra (estes, mesmo que contabilizados na conta 62 – FSE,

devem onerar os stocks para efeitos de inventário), ou custos de produção = Mão-de-Obra + Matéria-prima + Gastos gerais de fabrico.

NOTA: O custo de produção não engloba os custos de administração, os custos de distribuição e os custos financeiros.

B – Reafirmação do Princípio da Prudência

Se o custo histórico é maior que o preço de mercado, então funciona o princípio da prudência (isto é, as existências são avaliadas ao mais baixo do custo de aquisição ou preço de mercado, sendo a diferença entre eles expressa pelo ajustamento de existências).

Preço de mercado é o:

Custo de reposição – se ligado a matérias-primas, subsidiárias e de consumo

Valor realizável líquido – se ligado a bens destinados a venda

O valor realizável líquido corresponde ao preço esperado de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e de venda.

C – Situações de Excepção no Caso de Custos ou Encargos Excessivos para determinar o Custo Histórico, ou Ligadas à Necessidade de Critérios Expeditos

– Ligadas à necessidade de critérios expeditos:

- Explorações agrícolas, silvícolas e pecuárias
- Indústrias extractivas
- Indústrias piscatórias

– Nestes casos o P.O.C. permite a valorização ao valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.

– Estabelecimentos de venda a retalho de grande variedade de mercadorias:

É permitida a valorização ao preço ilíquido de venda deduzido da margem de lucro exacta ou aproximada.

– Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos:

Serão avaliados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.

D – Existências de Reduzido Valor

As matérias-primas, subsidiárias e de consumo podem ser consideradas no activo, por uma quantidade e um valor fixos, desde que simultaneamente satisfaçam as seguintes condições:

- a) sejam frequentemente renovadas;
- b) representem um valor global de reduzida importância para a empresa;
- c) Não haja variação sensível na sua quantidade, no seu valor e na sua composição.

E – Métodos de Custeio de Saídas

Com o método de custeio de saídas o POC adopta os seguintes:

- Custo específico
- Custo médio ponderado
- FIFO
- LIFO
- Custo Padrão

As existências poderão ser avaliadas ao custo padrão se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos

adequados; de contrário, haverá ajustamentos que considere os desvios verificados, o que equivale a custos reais, já que os desvios são imputados à produção vendida e ao stock final.

Permite assim o POC, que nas empresas industriais as existências sejam valorizadas a custos reais e/ou custos pré-determinados.

Os custos pré-determinados são custos que, terminada a produção, se vão comparar com os custos históricos (reais) para apurar desvios entre as previsões efectuadas e a realidade verificada.

Na bibliografia especializada é normal, no que toca aos custos pré-determinados, distinguir entre custos estimados e custos padrões.

Enquanto que os custos estimados não passam de previsões de custo mais ou menos fundamentadas e fálveis, (por exemplo, o custo real do ano anterior, uma estimativa do custo dos diversos componentes do produto, etc.), os custos padrões resultam de estudos técnicos fundamentados e/ou das sucessivas rectificações de custos estimados.

Assim, as diferenças de valor entre o custo histórico e o custo padrão são, do ponto de vista teórico, muito pequenas.

Daí o POC permitir a avaliação ao custo padrão, se este fôr apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados. No caso da avaliação a meros custos estimados, deverão ser feitos ajustamentos que considerem os desvios verificados, devendo tais desvios ser imputados à produção vendida e aos stocks.

F – Actividades Plurienais

Nas actividades de carácter plurienal (construção de edifícios, pontes, estradas, barragens, etc.), os produtos e trabalhos em curso podem ser avaliados pelos seguintes métodos:

- 1 - Método da manutenção / acumulação de custos, ou
- 2 - Método da percentagem de acabamento.

O desenvolvimento da problemática contabilística dos contratos de construção consta da Directriz Contabilística n.º 3 aprovada pelo conselho geral da Comissão de Normalização Contabilística em 19 de Dezembro de 1991.

Esta norma aplica-se aos contratos de construção que satisfaçam as seguintes características:

- a) Respeitem a construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único, tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento;
- b) As datas de início e de conclusão da respectiva obra situarem-se em períodos contabilísticos diferentes.

A directriz respeita ainda aos contratos de prestação de serviços que estiverem directamente relacionados com um contrato de construção, nos termos definidos.”

A determinação dos resultados nos contratos de construção poderá ser efectuada pelo método da percentagem de acabamento ou pelo método do contrato completado (método do encerramento, método de acumulação de custos).

No método da percentagem de acabamento os resultados são apurados à medida que a obra se vai executando e em função

do seu grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos inerentes.

No método do contrato completado o resultado da obra só é aplicado quando esta estiver concluída ou substancialmente concluída.

A directriz refere que o grau de acabamento é obtido a partir da relação entre os custos incorridos até à data do apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra.

Ainda de acordo com a Directriz é importante referir:

- “O método de percentagem de acabamento não deve ser aplicado se não houver possibilidade de estabelecer estimativas fiáveis.
- Se a obra estiver substancialmente concluída, os custos que faltarem para a sua conclusão devem ser estimados e considerados como acréscimo de custos.
- Devem constituir-se provisões para as perdas previsíveis decorrentes da realização do contrato, no termo de cada período contabilístico, independentemente do método adoptado.
- Deverão ainda estabelecer-se provisões para contingências que surjam durante o período de garantia da obra.”

“Deve ser divulgado na nota 48 do anexo o seguinte:

- a) Os custos e os proveitos dos contratos de construção em curso que já tiverem contribuído para a determinação de resultados;
- b) As quantias recebidas e a receber relativamente aos contratos de construção em curso.”

Vejamos um exemplo de aplicação do método da percentagem de acabamento³:

Início da Obra	Janeiro de 1997
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 contos
Custo total estimado	80.000 contos

	Custos Incorporados	Facturação	Custos Estimados p/ Completar a Obra
Até 31.12.97	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.98	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.99	86.000	100.000	—

Vejamos:

Ano de 1997

$$\% \text{ Facturação} = \frac{55.000}{100.000} = 55\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste exercício, os Proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento.

O resultado seria:

Proveitos	100.000 x 47%	47.000
Custos incorridos		40.000
Resultado		7.000

Transitariam como Proveitos diferidos 13.000 contos

3 Adaptado da pág. 151 e 152 do CIRC, edição de 1990 da DGCI.

Ano de 1998

$$\% \text{ Facturação } = \frac{60.000}{100.000} = 60\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

De acordo com a Directriz atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos.

Assim:

Proveitos: 100.000 x 70,5%	= 70.500
Proveitos já considerados	= 47.000
Proveitos do Exercício	= 23.500

Provenientes de 13.000 de “Proveitos Diferidos” e 10.500 contos resultantes de acréscimos de proveitos, assim obtidos:

$$\text{Grau de Acabamento} \times \text{Facturação Global} - \text{Facturação Emitida} \\ 0,705 \times 100.000 - 60.000 = 10.500$$

Assim o Resultado seria:

Proveitos	= 23.500
Custos incorridos	= 20.000
Resultado	= 3.500

Ano de 1999

Facturação Total	100.000
Proveitos considerados em anos anteriores	<u>70.500</u>
Proveitos do exercício	29.500
Custos Incorridos	<u>26.000</u>
Resultado	3.500

Como veremos adiante para efeitos fiscais o cálculo dos resultados é efectuado de forma diferente.

1.2. – Código do IRC

1.2.1 – Aspectos Gerais

Os critérios valorimétricos previstos no artigo 26.º do Código do IRC são sensivelmente idênticos aos preconizados pelo POC.

Assim, “os valores das existências a considerar nos proveitos e custos a ter em conta na determinação do resultado do exercício são os que resultam da aplicação dos critérios que utilizam:

- Custos efectivos da aquisição ou produção;
- Custos padrões apurados de acordo com os princípios e técnicas contabilísticas adequadas;
- Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- Valorimetrias especiais para as existências tidas como básicas ou normais”.

Vimos que o custo de aquisição engloba não só o preço de compra mas também os gastos adicionais de compra. O custo de produção engloba o custo das matérias primas e outras matérias consumidas, da mão-de-obra directa, dos custos fi-

xos e variáveis. Os custos fixos poderão ser imputados ao custo de produção tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção (sistema de imputação racional).

Não é permitido quer pelo POC quer pelo CIRC a utilização do sistema de “Custeio Variável”

No que se refere à utilização dos custos padrões o Fisco permite-os, desde que apurados de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados. Contudo, sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, poderá a DGI efectuar as correcções adequadas tendo em conta o montante das vendas e das existências finais e grau de rotação das existências.

É aceitável do ponto de vista fiscal a utilização da valorimetria a custos estimados?

Em nossa opinião, sim. A utilização de custos pré-determinados tem em vista, nomeadamente, facilitar o trabalho contabilístico relacionado com o inventário permanente. Contudo porque se trata de custos estabelecidos sem o grau de rigor dos custos padrões, os desvios verificados em relação aos custos reais devem, no final do período contabilístico, ser repartidos pela produção vendida e pelo stock final. Assim sendo, poderemos afirmar que estamos a trabalhar com existências finais valorizadas a custos reais⁴.

A utilização de valorimetria a preços de venda deduzidos da margem normal de lucro, só será aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne “excessivamente oneroso” ou “não possa ser apurado com razoável rigor”. Contudo, nos casos em que a margem normal de lucro não seja facilmente determinável, a dedução ao preço de venda não pode ser superior a 20%.

Nas empresas industriais, não sujeitas a inventário permanente, em relação ao exercício de 2.003 e seguintes, e porque se torna excessivamente oneroso o cálculo de custos de produção, propomos, como critérios valorimétricos:

- para matérias primas e mercadorias, o custo de aquisição;
- para produtos acabados, o preço de venda deduzido de 20%
- para produtos e trabalhos em curso, a percentagem de acabamento de produto multiplicado por 80% do preço de venda.

A partir de 1 de Janeiro de 2002 para as empresas (com algumas excepções), que até ao fim de 2000, ultrapassaram dois dos três limites previstos no artigo 262 do Código das Sociedades Comerciais⁵, é obrigatória a adopção do sistema de inventário permanente.

1.2.2 – Obras de Carácter Plurienal

Reza o artigo 19.º do CIRC que, para as obras cujo ciclo de produção ou período de construção seja superior a um ano, a determinação dos resultados poderá ser efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento ou segundo o critério do encerramento da obra.

4 Haverá na verdade Custo Real? Pensamos que não. Os custos reais são custos “perto do real”

5 A partir de 01/01/2002 relativamente às sociedades constituídas antes de 1/1/99; Para as sociedade constituídas a partir de 1.1.99;

Actualmente

A partir da data em que se torne eficaz a denominação do capital p/ euros.

Volume de vendas = 3 000 000 de Euros => 601 446 contos

600.000 contos

Total de activo = 1 500 000 de Euros => 300 723 contos

350.000 contos

50 trabalhadores

50 Trabalhadores

Entre as obras referidas inclui-se, nomeadamente, a construção de edifícios, construção e empreitadas de obras públicas.

De acordo com o critério de encerramento da obra (também designado de “acumulação de custos”) o resultado só é apurado quando a obra se considerar concluída, o que acontece quando:

- estabelecido o preço no contrato ou sendo conhecido o preço de venda o grau de acabamento seja igual ou superior a 95%;
- no caso de obras públicas em regime de empreitada, tenho lugar a recepção provisória nos termos da legislação em vigor.

Sempre que sejam apurados resultados em relação a uma obra em que ainda não tenham sido suportados todos os custos necessários para o seu acabamento, poderá ser considerada como receita diferida uma parte dos proveitos correspondentes aos custos a suportar.

No critério do grau de acabamento, o resultado da obra é determinado à medida que ela é executada, distribuindo-se assim a carga fiscal ao longo do tempo da sua duração.

De acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do CIRC, o método da percentagem de acabamento é obrigatório nos seguintes casos:

- “Nas obras públicas ou privadas efectuadas em regime de empreitada, quando se verificarem facturações parciais do preço estabelecido, ainda que não tenham carácter sucessivo, e as obras realizadas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados.
- Nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais.”

A Circular n.º 5/90 da D.G.I. veio esclarecer, do ponto de vista fiscal, esta matéria:

⇒ No respeitante às empreitadas:

- Para fazer face aos custos com garantias, poderá considerar-se como proveitos diferidos uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos relativamente àquelas obras.

Os proveitos referidos afectarão os resultados dos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção qualitativa da obra.

- Nas empreitadas por percentagem, todos os valores facturados são considerados como proveitos do exercício, podendo diferir-se os 5% referidos.
- Nas restantes empreitadas a determinação dos resultados é feita com base nos valores facturados e no grau de acabamento da obra. O grau de acabamento é dada pela relação entre o total dos custos já incorporados na obra e a soma desses custos com os estimados para completar a sua execução.

Assim, no final do período de tributação, três situações se podem verificar:

a) O grau de acabamento é superior à percentagem de facturação:

Neste caso o proveito do exercício corresponde à totalidade da facturação do exercício (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos), abatidos os proveitos já con-

siderados em anos anteriores, sendo considerado como custos os correspondentes a um grau de acabamento igual à percentagem de facturação, devendo deduzir-se os custos já considerados em anos anteriores. Os restantes custos transitam em “obras em curso”.

b) O grau de acabamento é inferior à percentagem de facturação:

Neste caso o proveito do exercício é o valor da facturação correspondente ao grau de acabamento da obra (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos), deduzida da facturação já considerada em exercícios anteriores, e são considerados como custos a totalidade dos já incorridos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores.

c) O grau de acabamento é igual à percentagem de facturação:

Neste caso são proveitos do exercício a totalidade dos valores facturados que não tenham sido incluídos nos exercícios anteriores (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos) e como custos do exercício a totalidade dos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores.

Considera-se percentagem de facturação a relação entre os montantes facturados até final do período de tributação, com exclusão das revisões de preços, e o preço estabelecido para o total da obra, eventualmente corrigido por preços de trabalhos adicionais.

⇒ No respeitante às obras por conta própria e vendidas por fracções:

- Os resultados da fracção são dados pela diferença entre o valor da venda e os custos imputáveis à fracção vendida.
- A repartição dos custos indirectos da obra pelas fracções deve ser feita tendo em conta a respectiva percentagem ou área ou de acordo com outro critério adequado e que seja devidamente justificado.

Vejamos um exemplo de aplicação do disposto na circular 5/90.⁶

Início da Obra	Janeiro de 1997
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 contos
Custo total estimado	80.000 contos

	Custos Incorporados	Facturação	Custos Estimados p/ Completar a Obra
Até 31.12.97	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.98	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.99	86.000	100.000	—

Vejamos:

Ano de 1997

$$\% \text{ Facturação} = \frac{55.000}{100.000} = 55\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste caso os proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento, deduzidos do valor estimado de 5% para ocorrer a custos com garantias.

⁶ Adaptado da pág. 151 e 152 do CIRC, edição de 1990 da DGCI.

Proveitos

$$47\% \times 100.000 = 47.000$$

$$5\% \times 47.000 = \underline{2.350} \quad 44.650$$

Resultado da Obra no ano de 1998

$$44.650 - 40.000 = 4.650$$

Transitam como proveitos diferidos:

$$(55.000 - 47.000) + 2.350 = 10.350 \text{ contos}$$

Ano de 1998

$$\% \text{ Facturação } \frac{60.000}{100.000} = 60\%$$

$$\text{Grau de Acabamento } \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

Neste caso os proveitos a considerar serão os relacionados com a percentagem de facturação, que não tenham sido deduzidos em anos anteriores, podendo ser considerados 5% de s/ total com proveito diferido.

Custos

$$85.000 \times 60\% = 51.000 \quad \text{Custos Incorridos} \quad 60.000$$

$$\text{Custos já considerados} = \underline{40.000} \quad \text{Custos totais no fim do exercício} \quad \underline{51.000}$$

$$\text{Custos do exercício} = 11.000 \quad \text{A transitar c/ obras em curso} \quad 9.000$$

Proveitos

$$\text{Valor facturado} \quad 60.000$$

$$\text{Proveitos considerados em anos anteriores} \quad \underline{44.650}$$

$$\quad \quad \quad 15.350$$

A deduzir:

$$\text{Proveito diferido } 5\% \times 60.000 \quad \underline{3.000}$$

$$\text{Proveito do exercício} \quad 12.350$$

$$\text{Custos} \quad \underline{11.000}$$

$$\text{Resultado} \quad 1.350$$

Ou de modo correcto:

$$\text{Proveitos} \quad 12.350$$

$$\text{Var. Produção} \quad \underline{9.000}$$

$$\quad \quad \quad 21.350$$

$$\text{Custos incorridos} \quad \underline{20.000}$$

$$\text{Resultado} \quad 1.350$$

Ano de 1999

$$\text{Facturação} = 40.000$$

$$\text{Custos incorridos} = 26.000$$

$$\text{Proveito diferido } 100.000 \times 5\% = 5.000$$

Proveitos

Custos

$$\text{Total de facturação } 100.000 \quad \text{Incorridos no exercício} \quad 26.000$$

Proveitos já considerados:

$$\text{Ano de 1998} \quad 44.650$$

$$\text{Ano de 1999} \quad \underline{12.350} \quad \underline{57.000}$$

$$43.000$$

A deduzir:

$$\text{Proveitos diferidos} \quad \underline{5.000}$$

$$\text{Proveitos do Exercício} \quad 38.000$$

Resultado

$$\text{Proveitos} \quad 38.000$$

$$\text{Variação Produção} \quad \underline{(9.000)}$$

$$29.000$$

$$\text{Custos Incorridos} \quad \underline{26.000}$$

$$\text{Resultado} \quad 3.000$$

Transitam para anos seguintes como Proveitos Diferidos 5.000 contos, que serão considerados nos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção definitiva da obra.

2 – BREVE ANÁLISE DO DEC. LEI N.º 44/99 DE 12 DE FEVEREIRO E DO DEC. LEI N.º 79/2003 DE 23 de Abril.

O decreto-lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, veio tornar obrigatória a adopção do sistema de Inventário Permanente e a elaboração da Demonstração dos resultados por funções para as entidades às quais é aplicável o Plano Oficial de Contabilidade⁷, com excepção de:

- Entidades que não atinjam dois de três parâmetros previstos no art. 262.º do Código das Sociedades (dispensa automática);
- Entidades, que o requeram ao Ministério das Finanças, relativamente às seguintes actividades:
 - Agricultura, produção animal e caça;
 - Silvicultura e exploração florestal;
 - Indústria piscatória e aquicultura;
 - Sectores, ramos ou pontos de venda a retalho sem relevância na actividade normal da empresa.

A obrigatoriedade referida torna-se efectiva a partir do segundo ano seguinte (inclusive) àquele em que forem atingidos dois dos três limites previstos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais.

A Comissão de Normalização Contabilística, através do seu ofício n.º 023/2000 de 1 de Março, veio esclarecer que “os critérios de dispensa e de obrigatoriedade, quer da adopção do sistema de inventário permanente, quer da elaboração da demonstração de resultados por funções, devem ter em atenção as situações verificadas nos dois exercícios anteriores ao ano 2000.

Assim:

- a) Se a entidade não ultrapassou os limites referidos no n.º 2 do art. 1.º do Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2, em 1998, nem em 1999, deve considerar-se dispensada, quer da adopção do sistema de inventário permanente quer da elaboração da demonstração de resultados por funções, até ao termo do exercício seguinte aquele em que tais limites foram ultrapassados. Ou seja, uma entidade que esteja nestas circunstâncias está dispensada, pelo menos até ao ano 2001, inclusivé;
- b) Se a entidade não ultrapassou os referidos limites em 1998, mas os ultrapassou em 1999, fica dispensada no ano 2000 e passará a estar obrigada a partir de 1 de Janeiro de 2001;
- c) Se os limites em causa foram ultrapassados em 1998 e 1999, a entidade está obrigada a partir de 1 de Janeiro de 2000;
- d) Se a entidade ultrapassou os limites em 1998, mas o mesmo não aconteceu em 1999, fica dispensada nos mesmos moldes da alínea a)”.

Por outro lado, para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a obrigatoriedade implementação do sistema de inventário permanente, apenas se verifica, se fôr caso disso, a partir de 1 de Janeiro de 2002.

⁷ Trata-se de um processo gradual para a introdução deste tipo de inventário.

Por outro lado, o Dec. Lei n.º 79/2003 de 23 de Abril⁸, que alterou o Dec. Lei n.º 44/99, veio tornar obrigatória:

- a adopção do sistema de inventário permanente na contabilização das existências,
- a elaboração da demonstração de resultados por funções,
- a elaboração da demonstração de fluxos de caixa,
- a realização de contagens físicas com vista ao inventário das existências.

Se bem que o balanço, a demonstração de resultados por naturezas e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados são de elaboração obrigatória para as entidades às quais é obrigatória a aplicação do POC, a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de resultados por funções não é de obrigação automática.

Em relação às três demonstrações financeiras sempre obrigatórias, é importante ainda referir a existência de peças mais desenvolvidas e peças sintéticas ou menos desenvolvidas.

Assim, uma entidade só fica obrigada, num determinado exercício, à elaboração de balanço analítico, demonstração de resultados analítica e anexo ao balanço e à demonstração de resultados mais desenvolvido, se nos dois anos anteriores ultrapassou dois dos três parâmetros referidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais.⁹

Deixa de ser obrigada à elaboração dessas peças desenvolvidas a partir do exercício seguinte àquele em que, após dois exercícios consecutivos não ultrapassou dois dos três limites referidos.

Quanto à elaboração da demonstração de resultados por funções e da demonstração de fluxos de caixa, existe obrigação para as entidades a quem seja aplicável o POC, a partir do segundo ano seguinte àquele em que se ultrapassar dois dos três limites referidos no art. 262.º do código das sociedades comerciais. A título de exemplo, se no ano de 2003 forem ultrapassados dois dos três limites referidos, a obrigação existe a partir do exercício de 2005, inclusive.

A obrigação, quer para da elaboração da demonstração de resultados por funções, quer da demonstração de fluxos de caixa, pode existir já em 2003, se em 2000 ou 2001, os referidos limites forem ultrapassados.

As regras de obrigação da adopção do sistema de inventário permanente são idênticas às referidas. Isto é, a sua obrigação existe, se num ano forem ultrapassados dois de três limites do art. 262.º do código das sociedades comerciais, somente a partir do segundo ano seguinte. A título de exemplo, se em 2000 ou 2001, os referidos limites foram ultrapassados, já em 2003 era obrigatória a contabilização das existências pelo sistema de inventário permanente.

Quanto às situações em que deixam de ser obrigatórias as exigências do Dec. Lei n.º 79/2003, importa referir o seguinte:

- uma vez obrigatória a adopção do sistema de inventário permanente, a obrigação cessa sempre que durante três anos consecutivos deixem de observar-se dois dos três parâmetros referidos. A obrigação cessa a partir do ano seguinte ao termo daquele período;
- A obrigação de inventariação física das existências, é uma obrigação permanente;
- Em relação à demonstração de resultados por funções e à demonstração de fluxos de caixa, parece-me que uma vez

caídos na obrigação, não mais se poderá sair dela. Isto é o que se depreende do citado normativo, que apenas estabelece regras para o abandono da obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente.

A Demonstração dos resultados por funções passa a fazer parte do POC, e os conceitos subjacentes à sua elaboração são os constantes da Directriz Contabilística n.º 20.

Na elaboração dos inventários das existências devem ser observados os seguintes procedimentos: (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro)

- a) Quando se utilize o sistema de inventário intermitente, as contagens físicas devem ser efectuadas com referência ao final do exercício (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro)
- b) Quando se utiliza o sistema de inventário permanente, as contagens físicas devem ser efectuadas: (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro)
 - Com referência ao final do exercício; ou (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro)
 - Ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício; (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro)
- c) Os inventários físicos respeitantes às existências devem identificar os bens, em termos da sua natureza, quantidade e custo unitário. O sistema usado para o inventário permanente deve permitir a verificação da correspondência entre as contagens e os registos contabilísticos. (Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril)

Deve ser elaborada, em todas as situações, uma lista de inventário com referência ao final do ano, devendo tal lista conter os seguintes elementos:

- Código do artigo, se existir;
- Descrição do artigo;
- Unidade de contagem;
- Quantidade à data da contagem;
- Quantidade constante do registo contabilístico¹⁰;
- Custo unitário;
- Custo total.

A Demonstração dos resultados por funções passa a fazer parte do POC, e os conceitos subjacentes à sua elaboração são os constantes da Directriz Contabilística n.º 20.

Nota-se aqui alguma não concordância de conceitos utilizados na Demonstração dos resultados por funções e na Demonstração dos resultados por naturezas.

Assim, para efeitos da elaboração da Demonstração dos resultados por funções, os resultados extraordinários, correspondem aos ganhos e perdas que sejam simultaneamente, materialmente relevantes e não usuais por natureza e de ocorrência não frequente.

Ora, desta definição se infere que não há, na maior parte das situações, correspondência entre os resultados extraordinários na Demonstração dos resultados por funções e na Demonstração dos resultados por naturezas.

O mesmo acontece em relação a alguns custos financeiros que passam a ser classificados para efeitos de Demonstração dos resultados por funções como custos operacionais.

⁸ Este normativo que alterou o Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2 e o Plano Oficial de Contabilidade, eliminou do POC a obrigatoriedade da elaboração da demonstração de origem e aplicação de fundos.

⁹ Estes parâmetros são: Total do balanço: 1.500.000 euros; Total de vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

¹⁰ Só aplicável no caso de inventário permanente.

Esta disparidade nos conceitos, em nada contribui para a comparabilidade, e compreensão da informação financeira ao contrário do que é apregoado.

Outras alterações ao POC, traduzem-se na introdução duma nova Demonstração consolidada de resultados por funções e

pela introdução de uma nova nota n.º 42 do anexo, sempre que a entidade seja obrigada à elaboração da Demonstração dos resultados por funções.

A Demonstração dos resultados por funções, obrigatória para as entidades a quem é aplicável o POC, nas condições acima referidas, passa a ter a seguinte estrutura:

Demonstração dos Resultados por Funções

	Exercícios	
	N	N - 1
Vendas e prestações de serviços	X	X
Custos das vendas e das prestações de serviços	-X	-X
Resultados Brutos	+/-X	+/-X
Outros proveitos e ganhos operacionais	X	X
Custos de distribuição	-X	-X
Custos administrativos	-X	-X
Outros custos e perdas operacionais	-X	-X
Resultados Operacionais	+/-X	+/-X
Custo líquido de financiamento	-X	-X
Ganhos (perdas) em filiais e associadas	+/-X	+/-X
Ganhos (perdas) em outros investimentos.....	+/-X	+/-X
Resultados Correntes	+/-X	+/-X
Impostos sobre os resultados correntes.....	-X	-X
Resultados Correntes após Impostos	+/-X	+/-X
Resultados extraordinários.....	+/-X	+/-X
Impostos sobre os resultados extraordinários	-X	-X
Resultados Líquidos	+/-X	+/-X
Resultados por acção	+/-X	+/-X

Para terminar, não resistimos a tecer alguns comentários sobre o Ofício n.º 068200 de 30/11/99, Proc. n.º 1140/99, emitido pela Direcção de Serviços do IRC e dirigido à Confederação da Indústria Portuguesa, e que transcrevemos:

“Assunto: *Obrigatoriedade de Adopção do Sistema de Inventário Permanente e da Elaboração da Demonstração dos Resultados por Funções.*”

Relativamente ao assunto em epígrafe, informo V. Exas. que, por despacho de 99.10.25, de S. Exa. o Ministro das Finanças, o pedido de prorrogação da data de entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro não mereceu deferimento, uma vez que:

1. *A obrigatoriedade de inventário permanente das existências, medida essencial para a melhoria dos instrumentos contabilísticos e para a luta contra a evasão e fraude fiscais é uma medida que tem vindo a ser publicitada há muito, em particular aquando da aprovação da Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho e da aprovação do orçamento do Estado para 1998.*

O Diploma é de 12 de Fevereiro de 1999, tendo sido divulgado através de diversas acções de formação.

2. *Além disso, as empresas obrigadas ao cumprimento de tal norma são, na sua maioria, entidades cujas contas estão sujeitas a revisão legal, dispondo já de uma estrutura contabilística adequada.*

Informa-se ainda que os limites previstos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais apenas foram tomados como referência para evitar impor, numa primeira fase, todas as obrigações previstas no art. 1.º do referido Decreto-Lei a um conjunto de empresas que, pelas suas dimensões ou características, sentirá maiores dificuldades em se adaptar às novas exigências contabilísticas, não sendo intenção do legislador existir coincidência entre aquele preceito e o n.º 2 do artigo 1.º do citado Decreto-Lei.”

Não há dúvida que o Fisco reconhece que a obrigatoriedade do inventário permanente das existências é uma medida essencial para a luta contra a evasão e fraude fiscais.

Quanto às acções de formação que divulgam o D.L. n.º 44/99, sinceramente gostaríamos de saber quantas é que o Fisco promoveu. Se as promoveu, a que conclusões sobre o modo de dar cumprimento a esse decreto se chegaram e qual a sua divulgação. Normalmente andamos atentos a estas coisas e nada vimos ou lemos.

É importante a transcrição de entendimento emanado da Comissão de Normalização Contabilística que procurou esclarecer dúvidas existentes sobre a obrigatoriedade da adopção do sistema de inventário permanente e elaboração da demonstração de resultados por funções e da demonstração de fluxos de caixa:

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA COMISSÃO EXECUTIVA

RESPOSTAS A CONSULTAS- 21.05.2003

Assunto:

CONDIÇÕES GENÉRICAS DE APLICABILIDADE DO DL 44/99, COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELO DL 79/2003

ENTENDIMENTO

Nos dois quadros que se seguem é expresso, de forma esquemática, o entendimento da Comissão Executiva da CNC quanto às condições de aplicação dos diplomas em epígrafe.

Naturalmente que a leitura desses quadros não dispensa a consulta dos diplomas em apreço, nem tampouco tal entendimento pode ser considerado um acto administrativo, tendo apenas carácter informativo sobre como a Comissão Executiva da CNC interpreta esses textos legais.

D.L. N.º 44/99 COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELO D.L. N.º 79/03

ARTIGO 1.º * Condições de obrigatoriedade de adopção do SIP (Sistema de Inventário Permanente) * Condições de obrigatoriedade de elaboração da DRF (Demonstração Resultados por Funções) e DFC (Demonstração Fluxos de Caixa)		Obrigações referidas no n.º 1 do artigo 1.º		
		a) Adoptar SIP	b) Obrigaçã elaborar DRF	c) Obrigaçã elaborar DFC
	ENTIDADES ÀS QUAIS É APLICÁVEL O POC:			
N.º 2	Se não ultrapassarem no período de um exercício dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do CSC.	Não se aplica	Não se aplica	Não se aplica
N.º 2	Se não ultrapassarem no período de um exercício (N) dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo do CSC.	Aplica-se no Exercício (N+2)	Aplica-se no Exercício (N+2)	Aplica-se no Exercício (N+2)
N.º 3	Se deixarem de ultrapassar durante 3 exercícios consecutivos (N; N+1; N+2) dois dos três limites no n.º 2 do artigo 262.º do CSC.	Cessa a obrig. no exercício (N+3)	S	S
	ACTIVIDADES:			
N.º 4	a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça.	Dispensada	S	S
N.º 4	b) Silvicultura e exploração florestal.	Dispensada	S	S
N.º 4	c) Indústria piscatória e aquicultura.	Dispensada	S	S
	PONTOS DE VENDA A RETALHO (de entidades) QUE NO SEU CONJUNTO:			
N.º 4	d) Não apresentem no período de um exercício volume de negócios superior a 300,000 € nem 10% do volume de negócios global da entidade.	Dispensada	S	S
N.º 6	Caso num exercício (N) sejam ultrapassados os limites referidos acima.	Cessa a dispensa no final do exercício (N+1) Aplica-se no exercício (N+2)	S	S
N.º 7	Se posteriormente e durante 3 exercícios consecutivos (N; N+1; N+2) o volume de negócios dos pontos de venda a retalho que, no seu conjunto, não exceda 300,000 € nem 10% do volume de negócios global da entidade.	Dispensada a partir do exercício seguinte (N+3)	S	S
	ENTIDADES CUJA ACTIVIDADE PREDOMINANTE CONSISTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS:			
N.º 5	Consideram-se como tais, para efeitos deste diploma, as que apresentem no período de um exercício um CMVMC que não exceda 300,000 € nem exceda 20% dos respectivos custos operacionais.	Dispensada	S	S
N.º 6	Caso num exercício (N) sejam ultrapassados os limites referidos acima.	Cessa a dispensa no final do exercício (N+1) Aplica-se no exercício (N+2)	S	S
N.º 7	Se posteriormente e durante 3 exercícios consecutivos (N; N+1; N+2) o CMVMC não exceder 300,000 € nem 20% dos custos operacionais.	Dispensada a partir do exercício seguinte (N+3)	S	S

CONDIÇÕES GENÉRICAS DE APLICAÇÃO

Ultrapassagem de dois dos limites indicados N.º 2 do Art. 262.º do CSC			OBRIGAÇÕES DE ADOPTAR OU ELABORAR								
			SIP	DRF	DFC	SIP	DRF	DFC	SIP	DRF	DFC
2000	2001	2002	2002			2003			2004		
N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
N	N	S	N	N	N	N	N	N	S	S	S
N	S	S	N	N	N	S	S	S	S	S	S
N	S	N	N	N	N	S	S	S	S	S	S
S	S	S	S	S	N	S	S	S	S	S	S
S	S	N	S	S	N	S	S	S	S	S	S
S	N	S	S	S	N	S	S	S	S	S	S
S	N	N	S	S	N	S	S	S	a)	S	S

Nota: O quadro não inclui as dispensas de aplicação referidas nos números 4, 5, 6 e 7 do artigo 1.º.

a) Depende do que acontecer em 2003 quanto à ultrapassagem dos limites (N, se os limites não forem ultrapassados e S se o forem).

3 – CONSEQUÊNCIAS DA NÃO OBSERVÂNCIA DO DECRETO-LEI N.º 44/99, ALTERADO PELO DEC. LEI N.º 79/03.

Pensamos que não vale a pena falar dos elementos que devem constar da lista de inventário. Uma lista de inventário tem de ter aqueles elementos básicos, se não, não é inventário nenhum.

Se não fôr elaborada a Demonstração dos resultados por funções, já que não é peça obrigatória de apresentação ao Fisco e de depósito de contas, o que poderá acontecer é o ROC referir o facto da sua não elaboração, na Certificação Legal das Contas.

Em relação à adopção do sistema de Inventário Permanente, é importante analisar até que ponto a sua não adopção é motivo para a aplicação de métodos indirectos de tributação por parte do fisco.

Reza o art. 17.º do CIRC que, para a determinação do lucro tributável a contabilidade deverá “estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste código”.

Pensamos que não observando a obrigatoriedade da adopção de Inventário Permanente, e porque o POC contempla tal adopção que se torna obrigatória para os sujeitos passivos, quer de IRS, quer de IRC, nos termos do DL n.º 44/99, não estará a contabilidade a observar a normalização contabilística em todos os seus aspectos.

Em IRS, IRC e conseqüentemente em IVA e outros impostos, os motivos para a aplicação de métodos indirectos de tributação são os referidos nos art.(s) 87 a 90 da Lei Geral Tributária.¹¹

Assim, a determinação do lucro tributável por métodos indirectos só pode efectuar-se em caso de:

- Regime Simplificado de Tributação;
- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e

exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;

- A matéria tributável do sujeito passivo se afaste, sem razão justificativa, mais de 30% para menos, ou durante 3 anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação de indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na lei (art. 87 da Lei Geral Tributária).
- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciada pelo sujeito passivo nos termos do art. 89-A de LGT;
- Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termos do terceiro ano, ou em três anos dentro dum período de cinco.
- Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. (Aditada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro - OE)

A impossibilidade da quantificação directa e exacta da matéria tributável, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da Matéria Tributável:

- Inexistência ou insuficiência de elementos da contabilidade¹² ou falta de actualização da contabilidade após o decurso do prazo dado para tal;
- Recusa de exibição da escrita e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- Existência de contabilidades “paralelas” com o propósito de simulação e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridas no prazo legal (art. 88 da LGT).
- Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de

11 Alterações aos arts. 38.º do CIRS e 52.º do CIRC pelo DL n.º 472/99 de 8 de Novembro.

12 Poderá ser este o motivo para o Fisco aplicar métodos indirectos de tributação.

factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior que a declarada.

Quando a entidade através da sua declaração de rendimentos declarar indicadores de actividade inferiores aos indicadores de base técnico-científica definidos anualmente pelo Ministro das Finanças, deve, desde que decorridos mais de três anos sobre o início da sua actividade, apresentar razões justificativas para tal situação (art. 89 LGT).

Em caso de impossibilidade da quantificação e comprovação directa e exacta da matéria colectável, deve o Fisco atender aos seguintes elementos:

- margens médias de lucro s/ volume de negócios ou compras e fornecimentos e serviços externos;
- taxas médias de rentabilidade do capital investido;
- coeficientes técnicos de consumos ou utilização de matérias primas ou outros custos directos;
- elementos de prova externa à empresa de que a administração fiscal disponha;
- custos presumidos em função das condições em que é exercida a actividade;
- a localização e dimensão da actividade exercida;
- a matéria colectável dos anos mais próximos (n.º 1, do art. 90);
- O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Infere-se ainda do n.º 2 do art. 90, que quando a razão que impõe o recurso à avaliação indirecta é o afastamento injustificado dos indicadores declarados pelo sujeito passivo, em relação aos indicadores objectivos de actividade definidos pelo Ministro das Finanças, a determinação da matéria tributável efectuar-se-á de acordo com esses indicadores de actividade, não se atendendo aos factores referidos no n.º 1 do art. 90.

Do exposto, é nossa opinião:

Se a entidade não adoptar o sistema de Inventário Permanente, e os seus indicadores de actividade forem aproximados a:

- margens de lucro de anos anteriores;
- coeficientes técnicos de consumos de anos anteriores e coeficientes técnicos do sector de actividade;
- indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica;
- taxas médias de capitais investidos para o ramo de actividade;

não existe qualquer motivo para a Administração Fiscal realizar avaliação indirecta da matéria tributável.

Note-se que as diferenças que poderiam verificar-se pela não adopção do sistema de Inventário Permanente, seriam diferenças na valorimetria das existências. Mas, se a entidade provar que a valorimetria está devidamente suportada, isto é, as diferenças a verificarem-se não seriam materialmente relevantes, então, não vemos motivo algum para, só por isso, a Administração Fiscal utilizar métodos indirectos de tributação.

No entanto, temos conhecimento de que a Administração Fiscal está a utilizar o facto de as empresas não utilizarem o sistema de inventário permanente, como motivo para a utilização de métodos indirectos.

No caso de existência de outros motivos justificativos para a tributação por métodos indirectos, a inexistência de sistema de Inventário Permanente, vem concertemente reforçar a posição da Administração Fiscal.

No entanto, incorrerá a empresa na penalidade prevista no art. 121.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Mas será esta a posição da Administração Fiscal, caso a entidade não adopte o sistema de inventário permanente?

Pode ser que não. Aliás pensamos que o D.L. n.º 44/99 a não ser cumprido abrirá as portas à aplicação de métodos indirectos de tributação com os seguintes fundamentos:

1. Não observância da normalização contabilística na sua plenitude;
2. Impossibilidade de quantificação directa e exacta da matéria tributável, já que o sistema contabilístico a que a empresa está obrigada não fornece todos os elementos que o Fisco venha a considerar necessários, nomeadamente, quantidades, entradas, saídas, existências e respectiva valorização.

E mesmo que a Administração Fiscal após a aplicação dos métodos indirectos chegue ao mesmo resultado tributável que o sujeito passivo declarou, as consequências poderão ser as seguintes:

- Em relação ao exercício em que a empresa declara prejuízo fiscal, a utilização de métodos indirectos de tributação implica a inexistência de prejuízos fiscais reportáveis para o futuro;
- Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável por métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período legal para a sua compensação, não ficando, porém, prejudicada a dedução de prejuízos que não tenham sido anteriormente dedutíveis, desde que dentro do período referido;¹³
- A perda de benefícios fiscais, nomeadamente créditos fiscais ao investimento e reserva fiscal de investimento.

E que consequências para o Técnico Oficial de Contas (TOC) se o seu cliente não cumprir com a obrigação de inventário permanente e vierem a ser aplicados definitivamente¹⁴ métodos indirectos de tributação?

Em nossa opinião dependerá da responsabilidade do TOC pelo não cumprimento da obrigação.

Caso o TOC alerte o cliente, ou entidade patronal, e este não estiver disposto a cumprir a lei, deve o TOC munir-se de declaração da entidade, ilibando-o de responsabilidade por tal. Pode conseguir tal, desde que na declaração de responsabilidade insira um parágrafo deste tipo:

“– O órgão de gestão da empresa está consciente da obrigatoriedade de implementação do sistema de inventário permanente por força do Dec. Lei n.º 44/99 de 12/2. Contudo reconhece não existirem condições técnicas para tal.”

Caso o TOC não alerte o cliente e viole conscientemente a lei, pensamos que poderá incorrer em responsabilidade civil profissional por danos causados ao seu cliente ou entidade patronal, situação esta que não é coberta pelo seguro de responsabilidade civil profissional.

Chamamos a atenção do Técnico Oficial de Contas para esta situação que a não ser acautelada lhe poderá trazer significativos problemas futuros.

13 Seis anos para os prejuízos fiscais apurados a partir de 1996 (inclusive) e 5 anos para os prejuízos anteriores.

14 Após a utilização pelo contribuinte de todos os meios de defesa ao seu alcance para contestar a utilização de métodos indirectos de tributação.

4. BREVES NOÇÕES DE CONTABILIDADE ANALÍTICA

4.1 - CUSTOS, GASTOS, DESPESAS, PAGAMENTOS E PROVEITOS, RECEITAS, RECEBIMENTOS

Convirá fazer uma rápida digressão por estes conceitos.

A empresa para a prossecução do seu objecto necessita adquirir bens e serviços (inputs) transformá-los para posteriormente os vender (outputs). Este é o chamado circuito real.

A este circuito contrapõe-se o circuito financeiro, de sentido inverso, em que a empresa recebe dos seus clientes bens monetários com os quais paga aos seus fornecedores.

Utilizando estes dois circuitos vamos dar a noção do que entendemos por Custos, Gastos, Despesas, Pagamentos, por um lado e Proveitos, Receitas e Recebimentos por outro.

Assim, a empresa ao adquirir, junto dos diversos fornecedores nos quais devemos considerar incluído o pessoal, bens e serviços poderá fazê-lo a crédito ou pagando de imediato. Estamos então neste caso, quando a empresa compra a crédito, perante uma despesa que definiremos muito sucintamente como sendo o nascimento de uma obrigação a pagar.

Estes serviços serão utilizados pela empresa (consumidos) no decurso da sua actividade e os bens serão armazenados aguardando a sua entrada no processo produtivo da empresa. Quando este momento chegar a empresa irá ficar sem o bem inicial; diremos que o bem foi consumido contribuindo esse consumo para o custo de um produto, de um serviço ou de uma actividade.

Quando esse produto fôr vendido diremos que a empresa incorreu num gasto que definiremos como sendo uma diminuição ocorrida no valor do património.

A empresa consome recursos (bens e serviços) para alcançar os objectivos a que se propôs. O objectivo principal das empresas é a produção e fornecimento de bens e serviços. Ao produzir estes bens e serviços, independentemente da sua venda, diremos que a empresa está a obter proveitos definindo então estes como benefícios obtidos com a realização dos objectivos prosseguidos pela empresa.

Como dissemos as produções de bens e serviços destinam-se a fornecer os clientes da empresa. Tal como vimos no início deste ciclo, as vendas de bens e serviços podem ser feitas a crédito ou contra a respectiva contraprestação.

No primeiro caso estamos perante a receita, que tem carácter financeiro e que podemos definir como sendo o nascimento de um direito de receber.

Para terminar o ciclo faltam-nos duas fases do fluxo financeiro que são os recebimentos das vendas perante os clientes definindo-os como um fluxo monetário de entrada e os pagamentos aos fornecedores de bens e serviços definindo-os, então, como um fluxo monetário de saída.

4.2 - OS CUSTOS E AS FUNÇÕES DA EMPRESA

Numa óptica tradicional podemos dividir os custos funcionalmente obtendo uma classificação do tipo:

- Custos de Aprovisionamento
- Custos Industriais
- Custos de Distribuição¹⁵
- Custos Financeiros
- Custos Administrativos

Numa óptica, mais actual, de “Cadeia de Valor” (sequência das funções do negócio que contribuem para acrescentar valor aos produtos e/ou serviço duma organização) podemos considerar:

- Custos de Investigação e Desenvolvimento
- Custos de Design
- Custos de Produção
- Custos de Marketing
- Custos de Distribuição
- Custos de Apoio ao Cliente
- Custos Administrativos e Financeiros
- Outros

4.3 - CUSTOS DOS PRODUTOS E CUSTOS DO PERÍODO

Custos dos produtos são custos suspensos, capitalizáveis ou inventariáveis.

São elementos incluídos no custo dos produtos quando do seu cálculo, o custo das matérias primas consumidas, da mão de obra directa utilizada e dos gastos gerais de fabrico.

São custos inventariáveis pois mantêm-se em “stock” até os produtos serem vendidos, altura em que passam a fazer parte do custo dos produtos vendidos.

Gastos do período são custos extintos não imputáveis ao processo produtivo pelo que são imputados ao período em que ocorrem contrabalançando com os proveitos do mesmo período. Os custos de distribuição, administrativos e financeiros, são normalmente gastos do período.

Os componentes do custo industrial dos produtos, que acima referimos, em face da relação que mantêm com o produto podem ser considerados custos directos quando são directamente imputáveis aos produtos, concorrendo directamente para o seu fabrico ou, pelo contrário, custos indirectos quando só indirectamente concorrem para a produção dos produtos.

Esta classificação dos custos tem interesse com vista à imputação da quota parte destes custos a cada produto ou série de produtos fabricados.

Resumindo podemos apresentar o seguinte quadro:

	Classificação	Balanço	Dem. Resultados
CUSTOS	CUSTOS DO PRODUTO	EXISTÊNCIAS (custo suspenso)	CUSTO (custo extinto)
TOTAIS	CUSTOS DO PERÍODO	C. DIFERIDO (custo suspenso)	C. EXERCÍCIO (custo extinto)

4.4 - O CUSTO E OS PRODUTOS

4.4.1 – Componentes do custo industrial

A “extensão” do custo industrial depende do sistema de custeio utilizado. No entanto, qualquer que seja o sistema de custeio utilizado, o custo industrial (custo à saída da fabricação) inclui os custos com:

- Matérias Primas
- Mão de Obra Directa
- Gastos Gerais de Fabrico

As matérias primas são bens destinados a transformação com vista a obtenção dos produtos.

¹⁵ De acordo com o POC, os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção.

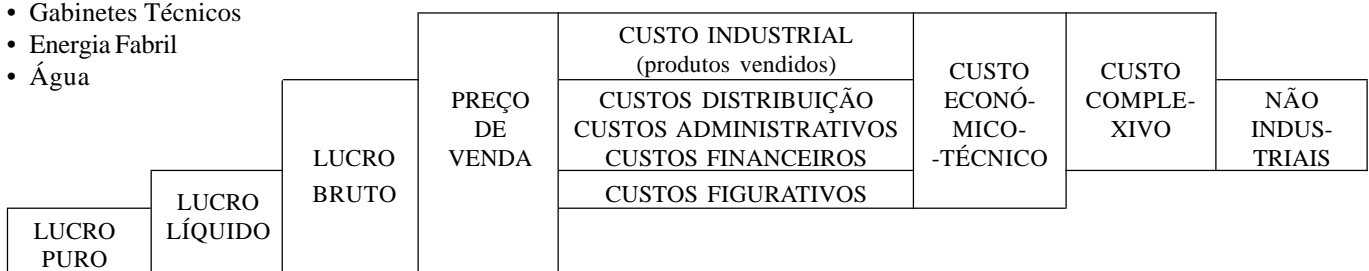
As matérias subsidiárias não são incorporáveis directamente nos produtos, pelo que são classificáveis como gastos gerais de fabrico.

No que respeita às embalagens, se o produto não poder sair de fabricação sem embalagem, então o custo em embalagem é um custo do produto; caso contrário, o custo de embalagem assume natureza comercial.

A mão de obra directa é constituída pelos salários e respectivos encargos devidos ao pessoal directamente produtivo. A mão de obra indirecta é classificável como gastos gerais de fabrico.

Os gastos gerais de fabrico englobam todos os outros custos que não são matérias primas nem mão de obra directa e que são necessários ao processo produtivo. São exemplos deste tipo de gastos:

- Amortização do Imobilizado Fabril
- Gabinetes Técnicos
- Energia Fabril
- Água



4.5 - CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Os custos que uma empresa suporta podem classificar-se de acordo com a sua relação com o volume de produção.

Assim, os custos variáveis são custos que acompanham necessariamente e no mesmo sentido a variação da actividade da empresa. É o caso das matérias primas utilizadas na fabricação, da energia eléctrica consumida pelas máquinas, das comissões a vendedores, etc..

Conforme a reacção do custo variável a uma alteração do volume da produção assim poderemos ter custos variáveis proporcionais, se os custos variam proporcionalmente à produção, custos variáveis progressivos e custos variáveis regressivos quando a variação dos custos não é proporcional ao acréscimo ou decréscimo do volume de produção.

Existem custos, que, para um certo intervalo de actividade da empresa, são quase invariáveis, mantendo-se praticamente constantes ou fixos. Estes custos tendem a variar com o tempo e não com a actividade da empresa, e denominam-se custos fixos. É o caso de por exemplo a amortização do imobilizado ou a renda de edifício fabril.

Mas, se se quiser aumentar a produção para níveis superiores aos que a actual estrutura produtiva comporta, há necessidade de novos investimentos, aumentando assim os custos fixos. Daí afirmar-se que estes custos fixos só o são dentro de determinado intervalo de actividade e relativamente a um certo período de tempo. Assim, atingido aquele limite, os custos fixos variam de forma quase descontínua.

A tarefa de classificação dos custos em fixos e variáveis não é fácil. Existem determinados custos compostos por uma parte fixa e outra variável, não sendo constantes nem proporcionais ao volume de actividade. Estes custos designam-se de custos semi-fixos ou semi-variáveis. Assim, a referida classificação exige alguns pressupostos simplificadores, dado que a sepa-

- Conservação e Reparação Fabril
- Mão de Obra Indirecta
- Matérias Subsidiárias e Materiais Diversos, Etc.

Por vezes e por uma questão de simplificação de cálculo de custos de produção agrega-se a mão de obra directa e os gastos gerais de fabrico, chamando-se a este agregado Custos de Transformação.

4.4.2 – A Hierarquia dos Custos

O custo dum produto é, como vimos o somatório dos custos dos elementos que o compõem.

No cálculo deste custo podemos ser mais ou menos exaustivos na inclusão dos elementos constituintes do custo dos produtos.

Assim e apenas graficamente vamos apresentar os vários estádios do custo do produto:

ração, ainda que aproximada em custos fixos e variáveis, tem bastante interesse para a tomada de decisões na empresa. Vejamos o tratamento dos custos variáveis e fixos em relação à sua imputação ao custo dos produtos nos dois sistemas de custeio que iremos abordar.

	CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO VARIÁVEL
Custos Industriais Variáveis	Custo do Produto	Custo do Produto
Custos não Industriais Variáveis	Custo do Período	Custo do Período
Custos não Industriais Fixos	Custo do Período	Custo do Período
Custos Industriais Fixos	Custo do Produto	Custo do Período

Como veremos adiante a diferença entre os dois sistemas de custeio resulta da diferença de tratamento dos custos industriais fixos.

4.6 – MÉTODOS DE APURAMENTO DE CUSTOS

Tendo em conta o tipo de produto fabricado podemos distinguir dois métodos de apuramento dos custos dos produtos:

- Método Directo ou por Encomenda
- Método Indirecto ou por Processo

De salientar que estes métodos não são mutuamente exclusivos podendo coexistir numa mesma empresa.

O método directo caracteriza-se pelo facto de:

- o produto ser identificável durante toda a fase de produção; e
- são identificados e determinados todos os custos directos relativos ao produto ou lote de produtos durante todo o processo produtivo.

É o método aplicado por excelência na indústria da construção civil e obras públicas, estaleiros navais, etc..

O método indirecto caracteriza-se pelo facto de não ser possí-

vel identificar o produto durante todo o processo produtivo pois aplica-se a produções contínuas ou ininterruptas de objectos homogéneos.

MÉTODO DIRECTO

Somos de opinião de que poderemos utilizar o método directo para quase todas as actividades, desde que, consideremos a produção de grande número de artigos iguais (apesar de a empresa produzir um número ilimitado de bens), como uma encomenda ou lote a produzir.

No caso de, por exemplo, uma fábrica de ferragens que fabrique fechaduras de diversos tipos e espécies, se pretender fabricar 1000 fechaduras, pode considerar estas 1000 fechaduras como uma encomenda a fabricar, imputando os custos de produção ao lote de 1000 fechaduras, tal como uma empresa de fabrico de grandes equipamentos, imputa todos os custos a um grande equipamento que está a produzir.

O método directo funciona do seguinte modo:

- Os custos dos produtos são apurados por “ordens de produção”;
- A essa ordem de produção, que é numerada para efeitos de controlo, são imputados todos os custos com matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico;
- Depois de concluída a produção apuram-se os custos totais imputados e divide-se o custo total pelo número de unidades produzidas, obtendo-se o custo unitário;
- O valor obtido é transferido para a conta de “Armazém de Produtos Acabados”;
- O valor dos custos imputados às ordens de fabrico ainda não terminadas no final do período contabilístico, constitui o valor dos produtos e trabalhos em curso.

MÉTODO INDIRECTO OU DE CUSTOS POR PROCESSOS

O método indirecto aplica-se nomeadamente, nos seguintes casos:

- Fabricação de um produto único, a partir de uma ou várias matérias primas, percorrendo várias fases de transformação;
- Fabricação de vários produtos a partir de uma matéria prima comum, diferindo os produtos em apenas peso ou volume.

Neste método, também denominado de “método de produção mensal”, os componentes do custo de produção (matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico) são acumulados mensalmente nas fases de produção em que interesse apurar os custos dos produtos.

Apurado o custo de produção e a produção efectiva determina-se o custo médio das unidades acabadas em cada fase.

Este método apresenta algumas dificuldades quando, no final do período contabilístico, a produção dum sector não se encontra totalmente concluída. Temos então de avaliar o grau de acabamento dos produtos em vias de fabrico, estabelecendo tais produtos em vias de fabrico em “unidades equivalentes a produtos acabados”.

Tal como no método directo, o método indirecto poderá recorrer ao método das secções homogéneas para imputação dos gastos gerais de fabrico, ou dos custos de transformação (mão de obra + gastos gerais de fabrico).

4.7 - SISTEMAS DE CUSTEIO

4.7.1 – Momentos do cálculo

Dependendo do momento de cálculo dos custos estes podem classificar-se em:

- Custos Reais o que implica a valorização dos produtos tendo em conta as quantidades de factores efectivamente consumidas, valorizadas aos preços de custo efectivos. São calculados “à posteriori”.
- Custos Básicos que são custos teóricos calculados “à priori”.

De acordo com Horngren, quer o custeio por absorção quer o custeio variável podem ter as seguintes variantes de cálculo de acordo com o momento do cálculo do custo:

	CUSTOS REAIS	CUSTOS NORMAIS	CUSTOS ORÇADOS	CUSTOS PADRÕES
MP + MOD	Qr.Cr	Qr.Cr	Qr.Co	Qp.Cp
GGF (V)	Qr.Cr	Qr.Co	Qr.Co	Qp.Cp
GGF (F)	Qr.Cr	Qr.Co	Qr.Co	Qp.Cp

Qr: quantidade real

Cp: custo padrão

Cr: custo real

Qp: quantidade padrão

Co: custo orçado

O custo normalizado acaba por ser de acordo com as definições dadas um custo semi-real (ou semi-básico).

É, na tradição portuguesa, o método do custeio por absorção com a imputação dos gastos gerais de fabrico por quotas teóricas.

4.7.2 – Tratamento dos Custos

Um dos objectivos da contabilidade é o apuramento e explicação dos resultados da empresa.

Para este fim a contabilidade utiliza várias etapas de apuramento a que correspondem outros tantos resultados e correspondentes margens parciais antes da obtenção do resultado final.

As diferentes fases do apuramento do resultado do exercício dependem do modelo de custos que a empresa utilize no seu processo de formação dos resultados.

A análise dos custos, como elemento essencial à formação dos resultados, pode ser feita sob várias ópticas que darão origem aos respectivos modelos de contas de resultados.

Os modelos de custos mais frequentes pela sua utilidade para a gestão empresarial podem ser agrupados em dois grandes grupos com dois modelos cada um o que corresponderá a quatro modelos de custos.

Os dois grandes grupos classificam os custos pela natureza dos factores económicos (modelo de custos por natureza e o modelo de valor acrescentado) e pela função empresarial que afectam (modelo de custo por absorção e o modelo de custo variável). Esquemáticamente:

Natureza dos factores económicos	Modelo de custos por natureza
	Modelo de valor acrescentado
Função empresarial que afectam	Modelo de custo por absorção
	Modelo de custo variável

O modelo de custos por natureza é o utilizado pela totalidade das empresas portuguesas como consequência da obrigatoriedade imposta pelo POC ao impor como modelo de Demonstração dos resultados aquele que apresenta os custos e os proveitos classificados por naturezas.¹⁶

¹⁶ POC ponto 2 Considerações técnicas; 2.2 Demonstração dos resultados.

O modelo de valor acrescentado dá ênfase ao cálculo do valor acrescentado pela empresa aos produtos agrupando, para esse feito, os custos em externos (aquisições de bens e serviços necessários à produção e venda) e internos (retribuição dos factores económicos produtivos: capital e trabalho).

Os outros dois modelos são objecto de estudo neste nosso trabalho. Poderemos, no entanto, adiantar que a diferença entre estes dois modelos de custos está no volume de custos incorporados nos produtos.¹⁷

4.7.2.1 – Custeio por absorção e custeio racional

Em custeio por absorção¹⁸ todos os custos industriais são custo dos produtos.

Assim, as matérias primas, a mão de obra directa e os gastos gerais de fabrico, quer fixos quer variáveis, são imputáveis na totalidade ao custo dos produtos.

Importa analisar, ainda que sucintamente, um caso particular do sistema de custeio por absorção que é o custeio racional.

Este sistema de custeio visa neutralizar as consequências das variações da actividade sobre o custo de produção.

Assim, todos os custos variáveis industriais são imputados ao produto mas os custos fixos industriais são imputados apenas em relação à actividade real.

Isto implica a definição e a escolha de um nível de actividade que irá permitir calcular o coeficiente de imputação dos gastos gerais de fabrico fixos e que será determinado do seguinte modo:

$$\text{Custos fixos} \times \frac{\text{Actividade Real}}{\text{Actividade Escolhida}}$$

Os custos fixos não imputados (custos da subactividade) são considerados custos do período. Podem gerar-se, obviamente, proveitos por sobreactividade.

Assim, no que respeita aos gastos gerais de fabrico, o custo de produção unitário é sempre o mesmo independentemente do volume de actividade da empresa.

Dissemos acima que a utilização do custeio racional implicava a escolha dum nível de actividade de referência. Vamos ver que tipos de actividades a empresa pode escolher:

- **Capacidade Teórica:** corresponde à máxima capacidade de produção, sem avarias, sem interrupção para manutenção, etc..
- **Capacidade Prática:** capacidade teórica reduzida por factores tais como operações de manutenção, dias de descanso, etc..
- **Capacidade Normal:** corresponde à capacidade de produção de acordo com a procura média de um período.
- **Capacidade Orçamentada (Master Budget Utilization):** capacidade de utilização de acordo com orçamento – mestre para o período futuro.

No custeio racional, quanto mais aproximado da actividade real estiver o denominador, mais aproximados são os resultados obtidos em custeio racional e em custeio por absorção.

Portanto não é indiferente a escolha da capacidade de produção que deve constar do denominador. O resultado em custeio racional é tanto maior (no caso de produção > venda) quanto menor for a capacidade de produção escolhida, já que maior é a quota parte dos custos inventariáveis imputados.

A utilização da capacidade teórica ou da capacidade prática, na generalidade dos casos, conduzem a custos de subactividade que são custos do período, conduzindo por isso a resultados mais baixos.

O resultado em custeio racional só será igual ao obtido em custeio por absorção se a produção real for igual à produção escolhida para o cálculo do coeficiente de imputação e que constitui denominador da fracção. Isto é, se o coeficiente de imputação racional for igual a 1.

4.7.2.2 – Custeio Variável¹⁹

Em custeio variável os custos são reclassificados em fixos e variáveis e só a componente variável é imputada ao custo dos produtos sendo a componente fixa custo do exercício.

Assim, no sistema de custeio variável inclui-se no custo dos produtos apenas os custos variáveis industriais (matérias primas, mão de obra directa e gastos gerais de fabrico variáveis), isto é, aqueles custos que variam de acordo com a variação de produção, expurgando todos os custos fixos.

4.8 – DETERMINAÇÃO DO CUSTO DOS RESÍDUOS, SUBPRODUTOS E CO-PRODUTOS

Em certas produções obtêm-se juntamente com o produto principal, resíduos e subprodutos. Os subprodutos são produtos secundários e os resíduos são considerados os bens derivados do processo produtivo que não sejam de considerar na conta 34.1.²⁰

Noutros casos, obtêm-se, obrigatoriamente, mais de um produto principal com a mesma importância, e neste caso, são chamados de co-produtos.

Vejam os:

4.8.1 – Custo dos Resíduos

Se o resíduo não tiver valor pode acarretar uma despesa com vista ao seu transporte e tratamento. O custo respectivo é incorporável no custo dos produtos.

No caso de resíduos que sejam vendidos, deveremos valorizá-los pelo seu valor realizável líquido.

Se o resíduo for novamente utilizado na produção, o seu valor (ou valor realizável líquido, se existir mercado, ou outro) é deduzido no custo do produto que o gerou e simultaneamente é incluído no custo de produção do(s) produto(s) em que é utilizado.

4.8.2 - Subprodutos

O subproduto é um produto secundário, obtido a partir da fabricação de um outro, denominado produto principal.

É muito subjectiva a repartição dos custos entre o produto principal e o subproduto. Utilizam-se vários métodos, de acordo com cada situação concreta.

17 A Demonstração dos resultados por Funções (modelo de custo por absorção) é obrigatória nas condições definidas no DL n.º 44/99.

18 Também denominado por “Custeio Completo”.

19 Não permitido em Portugal.

20 Conta 34.1 – Subprodutos.

– **Venda do Subproduto:**

Deduzir o proveito da venda (deduzidos dos custos comerciais) ao custo do produto principal (critério do lucro nulo).

– **Utilização do Subproduto na Empresa:**

NESTE CASO O SEU VALOR (RELACIONADO COM O PREÇO DE MERCADO), CONSTITUI UM COMPONENTE DO CUSTO DE PRODUÇÃO DO NOVO PRODUTO.

– **Venda do Subproduto após Transformação:**

CONHECIDO O PREÇO DE VENDA DO SUBPRODUTO APÓS TRANSFORMAÇÃO HÁ QUE DETERMINAR O CUSTO INICIAL, PARA O DEDUZIR AO CUSTO DE PRODUÇÃO DO PRODUTO PRINCIPAL. O CUSTO INICIAL DETERMINA-SE DO SEGUINTE MODO:

- Do preço de mercado deduz-se a estimativa do lucro e gastos comerciais.
- Do montante obtido deduzem-se os custos com a transformação (matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico).

4.8.3 – Co-Produtos

Os co-produtos são produtos diferentes e de valor diferente, mas com importância económica equivalente, que se obtêm simultaneamente num processo produtivo.

Os custos conjuntos são os custos inerentes até um determinado ponto do processo produtivo (ponto de separação) do qual resultam dois ou mais produtos, que até ao ponto de separação não se podem identificar como produtos distintos.

A valorização dos co-produtos determina-se através da divisão dos custos comuns e sua imputação ao custo de cada produto obtido.

Vejamos quais os métodos mais utilizados:

• **Método do Custo Unitário Médio**

Por este método o valor dos produtos pode ser representado através duma unidade comum. Assim os custos são repartidos em função das quantidades produzidas.

• **Método do Preço de Mercado**

É um método que atende ao valor de mercado dos produtos. Quando os produtos têm um valor de mercado muito diferente, admite-se que os custos estão na razão directa do preço de venda.

Assim o custo total de produção será então repartido entre os co-produtos, na proporção do valor de cada produção a preços de mercado.

Exemplo: Fabrico de Farinhas de 1.^a e 2.^a

	Produção Kg	Preço de Venda Kg	Valor da Prod. a Preços de Mercado
Farinha 1. ^a	40.000	100\$00	4.000.000
Farinha 2. ^a	40.000	80\$00	3.200.000
Sêmea	20.000	20\$00	400.000

Os custos totais de produção foram de 4.400.000\$00.

As farinhas de 1.^a e 2.^a são co-produtos. A sêmea pode ser considerada um subproduto.

Supondo que utilizamos o critério do lucro nulo para o subproduto e o método do preço de mercado para os co-produtos, viria:

Custo dos Co-produtos = Custo Total = 4.400.000\$00
Dedução (Sêmea) = 400.000\$00
Custo Imputável aos Co-produtos = 4.000.000\$00

Assim:

	Valor de mercado	% Valor de mercado	Custo	Custo Unitário
Farinha de 1. ^a	4.000.000\$00	55,5%	2.220.000\$00	55\$50
Farinha de 2. ^a	3.200.000\$00	45,5%	1.820.000\$00	45\$50
TOTAL	7.200.000\$00	100%	4.000.000\$00	

4.9 – REPARTIÇÃO E IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS

Se é fácil imputar ao custo dos produtos os custos com matérias e mão de obra directa, não é fácil a imputação dos gastos gerais de fabrico. Por vezes também a mão de obra é de difícil imputação.

Assim, os gastos gerais de fabrico e, por vezes também, os custos com a mão de obra directa, são imputados aos custos dos produtos de forma indirecta, através do chamado método das secções homogéneas²¹. Em muitas actividades entendemos aconselhável o tratamento dos custos de transformação por este método.

A filosofia deste método é a seguinte:

1. Os custos de transformação são repartidos por secções homogéneas

A secção homogénea, do ponto de vista contabilístico constitui um grupo de custos que pode ser imputado ao custo dos produtos através duma unidade de medida da actividade da secção homogénea.

Assim, a empresa é dividida em secções, de modo a relacionar os custos dum período com as secções que os originaram, conhecendo-se assim o custo periódico dessas secções.

A secção homogénea é assim “uma divisão real da empresa compreendendo um agrupamento de meios que concorre para um objectivo comum e cuja actividade pode medir-se em unidades físicas denominadas de unidades de obra”²².

2. As secções são classificadas de modo a permitir a divisão funcional dos custos, e ao nível da produção são classificadas como principais e auxiliares.

Assim, as secções ou centros de custo serão de:

- Aprovisionamento
- Administração
- Produção
 - * Principais
 - * Auxiliares
- Distribuição

Poderá optar-se por outra classificação de acordo com a realidade de cada empresa.

3. Os custos do período são repartidos por todas as secções (repartição primária).

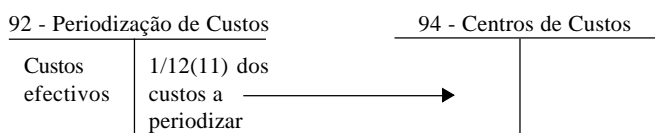
Há que ter em atenção que há gastos que na contabilidade geral só se registam no final do exercício, tais como amortiza-

21 Ou Método do Centro de Custos. Conceptualmente Secção Homogénea e Centro de Custos são diferentes, mas na prática tudo funciona do mesmo modo.

22 Rapin A. e Poly J.; Contabilidade Analítica de Exploração; Cassica Editora, Lisboa 1975.

ções, seguros, subsídios de férias e de Natal, conservação e reparação, e que ao nível da contabilidade analítica devem ser considerados mensalmente.

Assim, a estimativa desses custos deve ser debitada a contas de centros de custos auxiliares e principais, sendo creditada uma conta de “periodização de custos”. Esta última conta será debitada pelos custos efectivos e no final o saldo é levado à conta de “Diferenças de Incorporação”.



Existem custos comuns a várias secções que serão repartidos através de coeficientes chamados de “chaves de repartição”. É o caso de por exemplo a energia eléctrica gasta na iluminação da fábrica.

4. Após a repartição (primária) pelas secções, há que proceder à repartição dos custos das secções auxiliares pelas secções principais, em função das prestações efectuadas.²³

5. Estamos assim em condições de conhecer a totalidade dos custos com as secções principais.

Os produtos ao serem transformados nas secções consomem recursos gerados por essas secções. Esses recursos são traduzidos na unidade de obra e no seu custo.

6. A actividade das secções é medida através das chamadas “unidades de obra”.

Normalmente a unidade de obra nas secções de produção depende da importância dos factores de produção consumidos.

Assim:

- Numa secção com mão de obra intensiva ou em que haja uma ligação entre a mão de obra e o tempo de trabalho das máquinas é normal que a unidade de obra seja o tempo de trabalho efectivo (ex. a Hora/Homem);
- No caso de secções com pouca mão de obra e máquinas de elevada tecnologia, poderá ser, por exemplo, a Hora/Máquina;
- Na secção de aprovisionamentos, por exemplo, a encomenda tratada;
- Na secção distribuição, por exemplo, \underline{x} contos de vendas.

7. Conhecidas as unidades de obra “geradas” pela secção e o custo total da secção, determina-se o custo unitário da unidade de obra.

8. Como os produtos ao serem transformados nas secções consomem unidades de obra, imputa-se ao custo dos produtos o valor do custo das unidades de obra consumidas por determinado produto ou lote.

Assim a utilização do custo da unidade de obra, tem uma dupla função:

- 1.^a Em períodos sucessivos comparar os custos das unidades de obra das secções, melhorando o controlo de gestão.
- 2.^a Permite a imputação ao custo dos produtos, dos custos das secções em função do número de unidades de obra utilizadas para cada produto.

Ilustremos o funcionamento do método com um pequeno exemplo:

Uma empresa de fabricação de equipamentos de pintura de grande porte, tem a sua produção dividida em:

- Centro de Manutenção
- Centro de Corte e Quinagem de Chapa
- Centro de Soldadura e Acabamentos

Os custos da secção de manutenção são repartidos na proporção de 20% para a “Corte e Quinagem” e 80% para a “Soldadura”.

As unidades de obra de todas as secções são a Hora/Homem.

No mês de Janeiro de 1999, os custos e os tempos de trabalho efectivo das secções foram:

	Manutenção	Corte	Soldadura
MOD	1000	2001	4000
GGF	500	600	1000
Tempos de Trabalho	600h	1000h	2001h

A empresa no início do mês não tinha produtos e “trabalhos em curso” e colocou em produção 2 equipamentos A e B.

No final do mês o equipamento A estava concluído e consumiu 800h da secção de corte e 1500h da soldadura.

Determinemos o custo do equipamento A e do produto em curso B.

Os consumos de matéria foram: Produto A = 2001 contos; Produto B = 1000 contos.

Cálculo do custo da unidade de Obra

	Manutenção	Corte	Soldadura
Mão de Obra	1000	2001	4000
GGF	500	600	1000
	1500	2600	5000
Repartição Secundária	-1500	300	1200
	0	2900	6200
Unidade Obra		1 Hora/Homem	1 Hora/Homem
N.º de Unidade Obra		1000	2001
Custo da Unidade Obra		2.900\$00	3.100\$00

Cálculo do Custo dos Produtos

	A	B
Matérias	2001	1000
Custos de Transformação	6970	2130
TOTAL	8970	3130

Custo de Transformação

	Produto A	Produto B
Corte	800x2.900\$ = 2.320.000\$	200x2.900\$ = 580.000\$
Soldadura	1500x3.100\$ = 4.650.000\$	500x3.100\$ = 1.550.000\$
	6.970.000\$	2.130.000\$

Assim, o produto A é transferido para armazém por 8.970 cts e o Produto B, constitui os produtos em curso, valorizados em 3.130 cts.

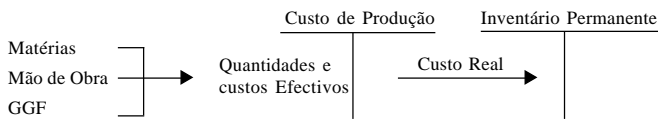
23 Não vamos aqui tratar da questão das secções com prestações recíprocas.

4.10 – CUSTOS REAIS, CUSTOS BÁSICOS?

Os custos reais de produção são tal como o nome indica os que resultam do somatório dos valores das matérias primas efectivamente consumidas, da mão de obra directa suportada e dos gastos gerais de fabrico.

São custos calculados quando o produto se encontra em condições de ser armazenado.

Esquemáticamente:



O custo de produção real resulta de quantidades reais de factores multiplicados por custos reais dos factores.

Os custos básicos são custos preestabelecidos, custos teóricos, calculados previsionalmente a partir de condições de exploração consideradas como desejáveis e possíveis. Utilizam-se para avaliar de forma expedita as prestações internas, de acordo com o tipo de custo básico e de acordo com o momento em que se contabilizam os desvios.

Da utilização de custos básicos resultam diferenças em relação aos custos reais, daí resultando desvios:

- Em matérias primas
- Em mão de obra directa
- Em gastos gerais de fabrico

A utilização de custos básicos (quer custos orçados quer custos padrões) tem diversas vantagens, entre as quais:

- Simplifica o trabalho contabilístico, pois muitas vezes é preciso dar saída dos stocks (ex. de produtos acabados), sem que as entradas estejam valorizadas;
- Permitem, conseqüentemente, uma avaliação rápida da produção obtida;
- A comparação dos custos reais com os custos básicos permite melhorar a gestão da empresa. A gestão da empresa

deve após detectar os desvios, partir para a descoberta das causas que determinam custos reais superiores aos previstos;

- Contínuo aperfeiçoamento da organização.

O custo básico é estabelecido em função de uma hipótese de actividade, podendo ser calculado a partir de:

- Uma actividade normal (custo normalizado)
- Uma actividade orçamentada, etc.

Já o referimos que, dentro dos custos básicos, distinguem-se os custos orçados e os custos padrões. Os custos orçados não passam de previsões, fundamentadas como é óbvio. Os desvios apurados devem ser imputados aos custos dos produtos quer vendidos, quer em stock, no sentido de ir apurando o custo básico.

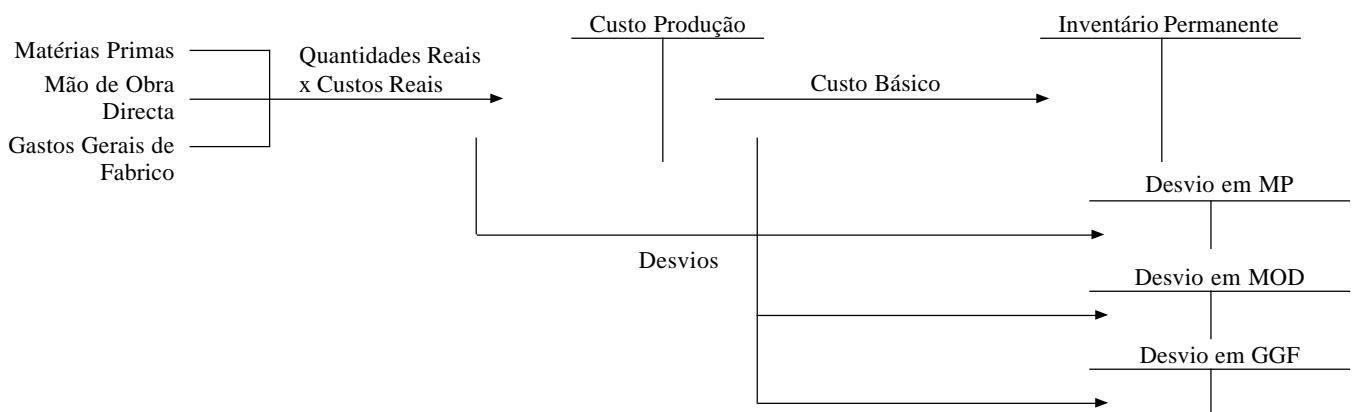
Quando os custos básicos atingem um grau de precisão significativa, pelo que os desvios verificados são insignificantes, poderemos dizer que estamos em presença dum custo padrão.

Nestes casos, os desvios verificados são pouco relevantes, pelo que se encaram como gastos ou ganhos desnecessários, afectando o resultado do exercício.

Não é nossa intenção dissecar neste pequeno texto o tratamento dos desvios, mas sim apontar uma solução prática para os problemas que no dia a dia se nos vão colocar.

Somos partidários de que, quando o custo real é fácil de apurar (como exemplo, na fabricação de grandes equipamentos não normalizados) e cada produto é diferente do produto seguinte, devemos utilizar o sistema de custo completo real, método directo.

No caso de empresas que produzam grande variedade de produtos, mas com quantidades produzidas de cada produto que podem constituir um lote de produção, entendemos que deve ser usado o método directo (ou custeio por encomenda), mas com a utilização de custos básicos para os produtos acabados e cálculo de desvios à saída das contas de “custo de produção”.



Neste esquema de contabilização, as contas de custo de produção são debitadas a custos reais e creditadas a custos básicos dos produtos acabados.

O saldo das contas de “Custos de Produção” (corrigida dos produtos em vias de fabrico se os houver) dará o total dos desvios que será lançado nas contas de desvios.

O Inventário Permanente da matéria prima é feito a custo real,

mas o Inventário Permanente dos produtos acabados é feito a custos básicos.

Este esquema tem a principal vantagem de não se ter de esperar pela determinação dos custos reais para “dar entrada” dos produtos acabados em armazém. Assim, o Inventário Permanente funciona em pleno e em tempo real.

Tal forma de contabilização, não evita que determinemos os

custos reais de cada lote fabricado, comparando-o com o custo básico de produção, determinando os desvios, e procurando as suas causas com vista à sua eliminação.

Em relação ao tratamento a dar aos desvios, propomos:

- se forem irrelevantes, deverão afectar os resultados do período;
- se forem significativos, devem ser repartidos:
 - uma parte ao custo dos produtos vendidos; e
 - a parte restante aos produtos em stock (acabados e em vias de fabrico).

Na prática a repartição referida é efectuada somente no final do exercício.

Assim, poderemos dizer que os stocks estão relevados, não a custos básicos, mas sim a custos reais.

Este custo real, já corrigido, poderá constituir o novo custo básico para o ano seguinte.

5 – CUSTEIO POR ABSORÇÃO VERSUS CUSTEIO VARIÁVEL

5.1 – DESCRIÇÃO DOS SISTEMAS

5.1.1 – Custeio por Absorção

É um método de custeio no qual todos os custos de produção, fixos e variáveis, são considerados no custo dos produtos:

Este sistema de custeio enfatiza a classificação dos custos em custos industriais e custos não industriais.

Consequência disso é a Demonstração dos resultados, que a seguir se apresenta, onde é dada prioridade ao cálculo do resultado bruto.

1 Vendas	\$
2 P.V.F.i	\$
3 Custos Industriais do Período (F+V)	\$
4 P.V.F.f	\$
5 Custo Industrial da Produção Acabada (2+3-4)	\$
6 EX. i P. Ac.	\$
7 Ex. f P. Ac.	\$
8 Custo Industrial dos Produtos Vendidos (5+6-7)	\$
9 Margem de Lucro Bruto (1-8)	\$
10 Custos Não Industriais (F+V)	\$
11 Resultado Líquido (9-10)	\$

As alterações de resultado, período a período, neste sistema de custeio não só se relacionam com os níveis de vendas mas também com os níveis de produção alcançados em cada período, pois da conjugação destes dois valores depende a variação da produção em armazém que como vemos inclui uma parte de custos fixos do período.

Verifica-se que mantendo-se as existências iniciais e as vendas, quanto maior fôr a produção, maiores as existências finais. Assim os custos imputados aos produtos que se tornam activos (via existências finais) são maiores contribuindo por isso para maiores resultados.

É claro que a longo prazo o somatório dos lucros em custeio por absorção e em custeio variável tendem a igualar-se.

Analisemos a função Resultados (R) em custeio por absorção:

$$R = V - CIPV - CPer$$

$$V = Pv * Qv$$

$$CT = CIV + CIF + CNI$$

$$CuP = (CIV + CIF) / Qp = CuIV + (CIF/Qp)$$

$$CPer = CnIV + CnIF$$

$$\text{Então } R = V - CIV - CIF - CnIV - CnIF$$

$$R = (Pv - CuIV) * Qv - CIF * (Qv/Qp) - CnIV - CnIF$$

$$\text{Ou } R = (Pv - Cv) * Qv - CFT + CIF (Qp - Qv) / Qp$$

$$\text{Ou ainda } R = (Pv - Cv) * Qv - CFT + CIF (Qp - Qv) / Qp$$

Assim, verificamos que em custeio por absorção o resultado é função não só das quantidades vendidas mas também das quantidades produzidas.

Devemos notar que na dedução da fórmula do resultado, admitimos que os preços de venda se mantêm sem alteração, os custos fixos são constantes e os custos variáveis são proporcionais.

Admite-se também que a empresa fabrica um só produto, ou que é possível homogeneizar toda a produção e utilizando um preço de venda médio se mantêm o peso de cada produto no total de vendas.

Estas limitações são válidas para a análise da função resultados em custeio variável e também para a análise custo – volume – resultado.

No sistema de custeio por absorção, quando a produção é

$$Qp = CIF / (PV - CuV),$$

o resultado, qualquer que seja o valor das vendas, mantêm-se inalterado e igual aos custos não industriais fixos.

$$R = - CnIF$$

Para valores abaixo do nível de produção acima referido, quanto maiores são as vendas menor é o resultado. Assim chama-se²⁴ ao nível de produção referido *limiar da produção relevante* e para o conjunto de pares de valores formados por aquele nível de produção e qualquer valor de vendas efectuado, *linha de insensibilidade do resultado* em virtude de conduzir a um resultado negativo igual aos CnIF (Custos não industriais fixos) qualquer que seja o valor das vendas consideradas.

Simbologia utilizada:

CIPV – Custo industrial dos produtos vendidos

V – Vendas

Pv – Preço de venda

Qv – Quantidade vendida

CPer – Custos do período

CT – Custos totais

CIF – Custos industriais fixos

CNI – Custos não industriais

CuP – Custo unitário de produção

CFT – Custos fixos totais

CV – Custo Variável Unitário

CuIV – Custo unitário industrial variável

CuNIV – Custo unitário não industrial variável

CIV – Custo industrial variável total

²⁴ Designações utilizadas por Carvalho, J. M. Matos.

- CNIV – Custos não industriais variáveis
- CNIF – Custos não industriais fixos
- CFT – Custos fixos totais
- Cu – Custo unitário de produção
- M – Margem unitária
- Qp – Quantidade produzida

5.1.2 – Custeio Variável

É um método de avaliação no qual todos os custos variáveis de produção, incluindo os gastos gerais de fabrico variáveis, são incluídos no custo dos produtos.

É um modelo de custos que enfatiza a classificação dos custos em variáveis e fixos.

Como consequência a Demonstração dos resultados fornece não o resultado bruto, mas a margem de contribuição para cobertura dos custos fixos, como se exemplifica seguidamente:

1 Vendas	\$
2 P.V.F.i	\$
3 CIV Custos Industriais do Período (Variáveis)	\$
4 P.V.F.f	\$
5 Custo Industrial da Produção Acabada (2+3-4)	\$
6 EX. i P.Ac.	\$
7 EX. f P.Ac.	\$
8 CIPV (5+6-7)	\$
9 CNIV Custos Não Industriais (Variáveis)	\$
10 Total dos Custos Variáveis (8+9)	\$
11 Margem de Contribuição (1-10)	\$
12 CIF Custos Industriais do Período (Fixos)	\$
13 CNIF Custos Não Industriais (Fixos)	\$
14 CFT Total dos Custos Fixos (12+13)	\$
15 Resultado Líquido (11-14)	\$

A diferença de resultados em períodos seguidos neste sistema resulta da diferença das quantidades vendidas entre os períodos multiplicada pela contribuição unitária para a margem.²⁵

Analisemos a função Resultados (R) em custeio variável (utilizando a simbologia referida):

$$R = V - CIPV - C_{per}$$

$$M = P_v - C_v$$

$$R = V - CIV - (CNIV + CNIF + CIF)$$

$$CP = CIV$$

$$C_u = (CIV/Q_p)$$

$$R = M - CFT$$

$$R = (P_v - C_u IV - C_{unIV}) * Q_v - CFT$$

$$= (P_v - C_v) * Q_v - (CIF + CNIF)$$

Assim verifica-se que o resultado em custeio variável é função dependente das quantidades vendidas.

6 – PLANIFICAÇÃO CONTABILÍSTICA

O POC não define uma listagem de contas a utilizar nem a sua articulação com a contabilidade geral, quer para a obtenção da Demonstração dos resultados por funções, quer para a implementação do sistema de Inventário Permanente.

Entendemos que a adopção do sistema de Inventário Permanente nas empresas industriais, implica a organização da contabilidade analítica, ou contabilidade interna.

O modo de articulação da contabilidade interna com a contabilidade externa, irá influenciar a organização contabilística da empresa.

É possível relacionar a contabilidade externa e interna de vários modos, integrando-as uma na outra ou autonomizando-as. As formas de articulação resumem-se, segundo a bibliografia existente, a poucos tipos, designados de:

- Sistemas Monistas
 - Monista (ou único) indiviso ou monista radical.
 - Monista (ou único) diviso
- Sistemas Dualistas
 - Duplo contabilístico
 - Duplo misto

Vejamos alguns aspectos dos sistemas apontados:

Monista Radical

Trata-se dum sistema em que as contabilidades interna e externa estão integradas.

As contas de custos de produção podem funcionar na classe 3, assim como o inventário permanente, e as contas de custos imputadas à produção são creditadas pelas imputações.

Exemplo:

Uma empresa praticou no mês de Janeiro de 2001 as seguintes operações:

- 1) Compra de matérias por 3.000 contos.
- 2) Pôs em fabricação uma encomenda que consumiu:
 - A totalidade dos Fornecimentos e Serviços Externos industriais no montante de 1.000 contos.
 - A totalidade dos custos com o pessoal fabril no montante de 2.000 contos
 - Matérias no valor de 2.000 contos.
- 3) A encomenda foi terminada e vendida em 80% por 5.000 contos.

A empresa não tem mais custos nem proveitos.

Lançamentos a efectuar:

- 1) Pela Compra
 - 31.6 - Compras de Matérias Primas
 - a 22.1 - Fornecedores 3.000 cts
- 2) Pela entrada em armazém das matérias
 - 36.1 - Matérias Primas
 - a 31.9 - Imputação de Compras 3.000 cts
- 3) Pelo Consumo de Matéria
 - 61 - CMVMC
 - a 36.1 - Matérias Primas
 - e
 - 35.1 - Produtos em Curso – Enc. N.º 1
 - a 61 - CMVMC 2.000 cts

25 Horngren, C.; Foster, c e Datar, S. (1994) Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 8.ª edição, Prentice Hall International Editions, Englewood Cliffs, Nova Jersey, EUA.

4) Pelos Custos		
62.xx- F. S. Externos		1.000 cts
64.xx- Custos com o Pessoal		2.000 cts
a 22.1- Fornecedores C/C		3.000 cts
5) Pela imputação dos custos ao Custo de Produção		
35.1- P.T.C. – Encomenda N.º 1		3.000 cts
a 62.9- Imputação de F.S.E.		1.000 cts
a 64.9- Imputação de Custos c/ Pessoal		2.000 cts
6) Pela Transferência / Acabamento da encomenda		
33.1- Produtos Acabados – Enc. N.º 1		
a 35.1- P.T.C. – Enc. N.º 1		5.000 cts
7) Pela Venda de 80% da Encomenda		
21.1- Clientes a Venda		
a 71- Vendas		5.000 cts
8) Pelo Custo da Venda		
81- Resultados Operacionais		
a 33- Produtos Acabados		4.000 cts

Assim:

31		33		35	
1) 3000	2) 3000	6) 5000	8) 4000	3) 2001	6) 5000
				5) 3000	
36		62		64	
2) 3000	3) 2001	4) 1000	5) 1000	4) 2001	5) 2001
71		211		221	
	7) 5000	7) 5000			1) 3000
					4) 3000
81					
8) 4000					

Ficam assim no mês, com saldo:

	Devedor	Credor
33 – Produtos Acabados	1.000	
36 – Matérias Primas	1.000	
71 – Vendas		5.000
81 – Resultados Operacionais	4.000	
21 – Clientes	5.000	
22 – Fornecedores		6.000
	11.000	11.000

Os resultados do período serão de 1.000 cts. E o Balanço será o seguinte:

ATIVO		C. PRÓPRIO	
Prod. Acabados	1.000	R. Líquido	1.000
Matérias Primas	1.000	PASSIVO	
Clientes	5.000	Fornecedores	6.000
	7.000		7.000

Para que neste sistema não se perca informação quanto à natureza dos custos já que as contas saldram, sendo mais difícil a elaboração da Demonstração dos resultados por Natureza, as imputações devem ser feitas através de subcontas terminadas em 9 (ex: 62.9). As contas de primeiro grau saldram, mas as diferentes subcontas mantêm o seu saldo.

Trata-se de um sistema bastante complexo, razão pela qual não temos conhecimento que tenha uso significativo.

Sistema Único Diviso

Assenta na autonomia, ainda que parcial, da contabilidade interna. São criadas duas contabilidades: uma “na Fábrica” e outra “na Sede”.

Assim, todos os factores que são enviados à fábrica são aí debitados, na sede e na contabilidade da fábrica é creditada a sede.

A contabilidade interna é feita ao nível da “Divisão Fábrica”.

Assim, por exemplo: compra de Matéria a Crédito 3.000 cts.

Lançamentos a efectuar:

Na Sede:

1) 31.6- Compras de Matérias Primas	
a 22.x- Fornecedores	3.000
2) Exploração – Fábrica	
a 31.6- Matérias Primas	3.000

Na Fábrica:

1) _____	
2) Matérias Primas	
a Sede	2.000
e	
Fabricação	
a Matérias Primas	2.000

Assim a fábrica é como se fosse uma “Sucursal” que é debitada pelos envios de activos e creditada pelo envio, por exemplo, de produtos para a “Sede”.

Sistema Duplo Contabilístico

Neste “sistema” a contabilidade externa é independente da contabilidade interna, embora haja coordenação ente as contabilidades.

A contabilidade geral regista os custos e os proveitos por naturezas, enquanto que a contabilidade analítica regista os custos e os proveitos por “destinos”.

A coordenação e controlo entre os dois sistemas de informação (o de contabilidade geral e o de contabilidade analítica) são feitos através das chamadas “contas reflectidas”.

Assim, através das contas reflectidas é possível distinguir dois sistemas de contas autónomos e paralelos.

Todas as operações relacionadas com custos e proveitos, bem como as contas de stoks iniciais, registadas na contabilidade geral, tem inscrição na contabilidade analítica através das contas reflectidas que tem saldo com sinal contrário ao da contabilidade geral.

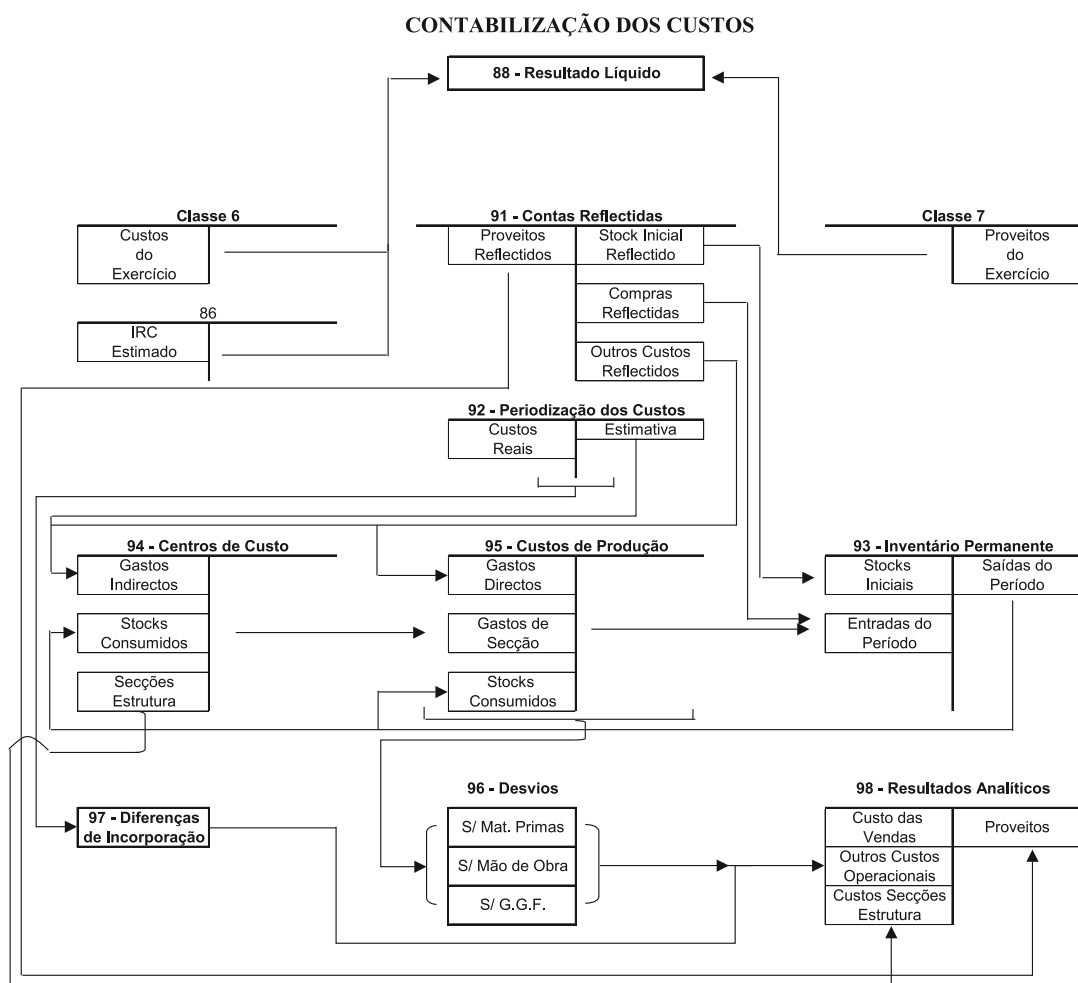
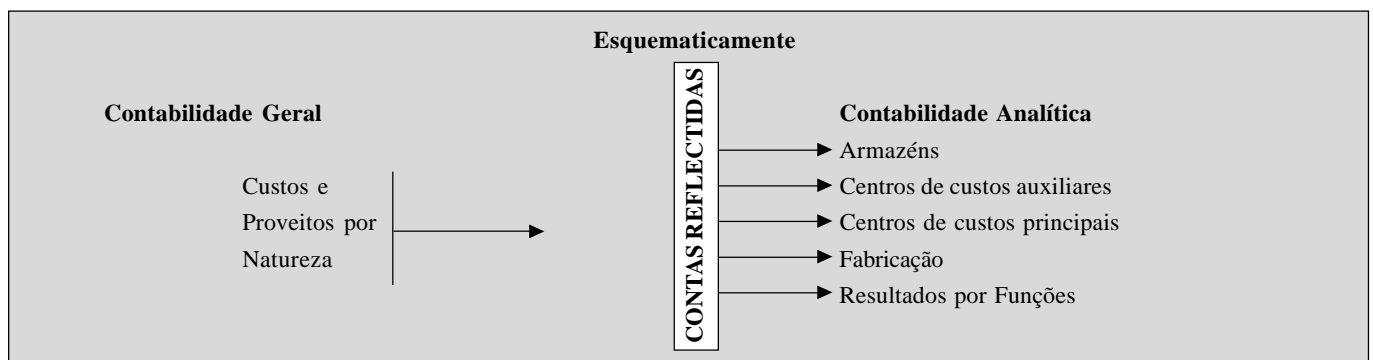
Vejamos assim um exemplo:

1) Compra de matérias primas a crédito	1000
2) Gastos com fornecimentos e serviços externos de natureza administrativa	500
3) Mão-de-obra fabril (inclui encargos)	1200
4) Custos financeiros suportados	200
5) Vendas a crédito (cujo custo foi de 1000)	1500

Lançamentos a efectuar (de acordo com o plano proposto adiante)

Contabilidade Geral			Contabilidade Analítica		
1)	316 - Compras		93.6	- Armazém de matérias primas	
	a 221 - Fornecedores	1000	a 91.31	- Compras reflectidas	1000
2)	62 - Fornec. e serv. externos		94.6.1	- Centro custos administrativos	
	a 221 - Fornecedores	500	a 91.62	- F. serv. externos reflectidos	500
3)	64 - Custos c/ pessoal	1200	95.1.01	- Custo de produção O. F. n.º 1	
	a 12 - Depósitos à ordem	1000	a 91.64	- Custos c/ pessoal reflectidos	1200
	a 24 - Estado O. E. Públicos	200			
4)	68 - Custos financeiros		94.6.2.2	- Centro custos financeiros	
	a 12 - Depósitos à ordem	200	a 91.68	- Custos financeiros reflectidos	200
5)	21.1 - Clientes c/c		91.71	- Vendas reflectidas	
	a 71.2 - Vendas de produtos	1500	a 98.01	- Resultados por Funções - vendas	1500
			e		
			98.02	- Custo Produtos Vendidos	
			a 93.3	- Armazém Produtos Acabados	1000

Confrontando os saldos das contas de custos e proveitos da contabilidade geral, com os saldos iguais mas de sinal contrário das contas reflectidas, temos a certeza de que todos os custos e proveitos ficam movimentados ao nível da contabilidade analítica.



Funcionamento das contas de classe 9, com custos básicos e apuramento de desvios à saída da conta de custos de produção.

Este sistema duplo contabilístico é, em nossa opinião, o mais usado pelas empresas, dada a sua simplicidade de articulação e controlo com a contabilidade geral.

Sistema Duplo Misto

Neste sistema a determinação dos custos industriais faz-se fora das contas, através de mapas de suporte.

Assim, este sistema assenta no controlo de stoks em quantidades, em estatísticas diversas de consumos, de produção, em mapas auxiliares de repartição e imputação de custos, de modo a que no final do período contabilístico, a contabilidade analítica se limite a registar valores globais que vão permitir o apuramento dos resultados analíticos.

Para que o sistema de contabilidade interna responda satisfatoriamente, é preciso um cuidado especial na sua organização e implementação.

Assim, os trabalhos fundamentais para uma adequada organização são:

- 1) - Conhecimento sobre:
 - Instalações,
 - Organigrama,
 - Produtos fabricados e processo de fabrico,
 - Equipamentos fabris e outros,
 - Estrutura administrativa e de distribuição,
 - etc..
- 2) - Definição dos centros de custos, e respectivas unidades de obra.
- 3) - Escolha do sistema de custeio, nomeadamente se a empresa vai adoptar o custeio completo (com ou sem imputação racional) e se os custos a utilizar são custos reais ou custos básicos.
- 4) - Definir qual o sistema de apuramento de custos de produção (se directo, se indirecto).
- 5) - Definição dos out-puts do sistema com vista a auxiliar a gestão da empresa.

6.2 - PLANO DE CONTAS PROPOSTOS

De seguida apresentamos duas propostas de planos de contas para utilização em sistema duplo contabilístico, sendo um deles utilizável em empresas de construção civil e outro em empresas industriais.

A seriação das contas principais é a seguinte:

Plano de contas para:

Construção civil	Outras Empresas industriais
91 - Contas Reflectidas	91 - Contas Reflectidas
92 - Periodização de custos	92 - Periodização de custos
93 - Existências (Inventário Permanente)	93 - Existências (Inventário Permanente)
94 - Centros de custo auxiliares e de estrutura	94 - Centros de custo
95 - Obras	95 - Custo de produção
96 - Desvios	96 - Desvios
97 - Diferenças de incorporação	97 - Diferenças de incorporação
98 - Resultados por Funções	98 - Resultados por Funções

Pensamos ser importante tecer alguns comentários sobre o conteúdo e movimentação destas contas. Assim,

Conta 91 - Contas Reflectidas

Tem por objectivo fazer a ligação com as contas das classes 3, 6, 7 e 8 da contabilidade geral.

Movimentam-se pelos custos e proveitos reflectidos por contrapartida das contas 93, 94, 95, e 98.

Conta 92 - Periodização de Custos

É creditada pela estimativa de custos que normalmente não se pagam mensalmente e por contrapartida das contas 94, 95 e 97.

Os referidos custos são os relacionados com:

- Subsídio de férias, férias e subsídio de Natal,
- Seguros de acidentes de trabalho e outros seguros,
- Amortizações.

A conta 92 é debitada pelos custos reais que foram periodizados.

O saldo no final do ano, resultante da diferença entre o montante contabilizado na conta da contabilidade geral e o montante imputado, é lançado na conta 97 - Diferenças de incorporação.

Conta 93 - Existências

Tem por objectivo registar o inventário permanente de todas as existências da empresa.

Exemplo:

- 1) - Compra de matérias primas para o armazém 1000
- 2) - Terminus da ordem de fabrico n.º 1 - custo de produção 2001
- 3) - Em 31/12/2001 o valor dos produtos (O. F. n.º 2) em curso era de 1500 (saldo da conta 95 - Custos de produção- Fabricação)

Lançamentos a efectuar:

Contabilidade Geral	Contabilidade Analítica
1) 31.6 - Compras Mat. primas	93.6 - Existências de matérias primas
a 221 - Fomecedores 1000	a 91.31 - Compras reflectidas 1000
2) _____	93.3 - Existências de produtos acabados
	a 95.1.01 - Fabricação O. F. n.º 1 2001
3) _____	93.5 - Existência de p. v. fabrico
	a 95.1.02 - Fabricação O. F. n.º 2 1500

Conta 94 - Centros de Custos Auxiliares e de Estrutura

São secções auxiliares, as secções que trabalham para as secções de produção. Na construção civil, por exemplo, a carpintaria, a serralharia. Numa empresa metalúrgica, a secção de manutenção, ferramentaria, etc..

As contas das secções auxiliares devem saldar todos os meses por imputação dos seus custos aos centros de custos principais.

Conta 95 - Obras (ou Custos de Produção)

Debitam-se pelos custos recebidos do armazém e dos centros de custo principais.

Creditam-se pela transferência dos produtos acabados para armazém (conta 93), pela movimentação no fim do ano do saldo dos produtos em vias de fabrico (conta 93) e pelas cedências a outras secções de produção.

Conta 96 - Desvios

De acordo com a nossa proposta de movimentar as existências de produtos acabados a custos básicos, esta conta destina-se a registar os desvios entre os custos reais e os custos básicos.

Esta conta saldar-se-á do seguinte modo:

- Se os desvios não forem materialmente relevantes, pela conta 98 – Resultados por Funções.
- Caso contrário, os desvios seriam repartidos pelos custos dos produtos vendidos (conta 98) e pelos stocks finais (conta 93).

Conta 97 - Diferenças de Incorporação

As subcontas desta conta 97 debitam-se pelos custos que directa ou indirectamente não são debitados na conta 95 – Custos de Produção.

Pode creditar-se por proveitos não creditados em resultado por funções ou no caso de os custos imputados à produção serem superiores aos custos contabilizados pela contabilidade geral.

Poderá também reflectir diferenças entre o inventário escritural e o inventário físico.

Conta 98 - Resultados por Funções

A desenvolver de acordo com a demonstração dos resultados por funções.

Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Empresas de Construção Civil

91	Contas Reflectidas
91.31	Compras Reflectidas
91.33	Stocks de PA Reflectidos
91.35	Stocks de PTC Reflectidos
91.36	Stocks de MP Reflectidos
91.62	Forn. E Serviços Externos Reflectidos
91.63	Impostos Reflectidos
91.64	Custos com o Pessoal Reflectidos
91.65	Outros Custos Operacionais Reflectidos
91.66	Amortizações do Exercício Reflectidas
91.67	Provisões do Exercício Reflectidas
91.68	Custos e Perdas Financeiras Reflectidas
91.69	Custos e Perdas Extraordinárias Reflectidas
91.71	Vendas Reflectidas
91.72	Prestação de Serviços Reflectidos
91.73	Proveitos Suplementares Reflectidos
91.74	Subsídios à Exploração Reflectidos
91.76	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais Reflectidos
91.78	Proveitos e Ganhos Financeiros Reflectidos
91.79	Proveitos e Ganhos Extraordinários Reflectidos
92	Periodização de Custos
92.1	Duodécimos
92.1.01	Subsídio de Férias / Férias / Subsídio de Natal
92.1.02	Seguros Acidentes de Trabalho
92.1.03	Seguros Incêndio e Outros
92.1.05	Amortizações do Exercício
93	Existências
93.2	Terrenos
93.3	Obras Acabadas
93.5	Obras em Curso
93.6	Materiais

94	Centro de Custo Auxiliares e de Estrutura
94.1	Carpintaria
94.1.01	Matérias Primas
94.1.02	Mão de Obra
94.1.03	Gastos Gerais de Fabrico
94.1.09	Imputações
94.2	Serralharia
94.2.01	Matérias Primas
94.2.02	Mão-de-obra
94.2.03	Gastos Gerais de Fabrico
94.2.09	Imputações
94.3	Secção Mecânica Própria
94.3.01	Peças
94.3.02	Mão de Obra
94.3.03	Gastos Gerais de Fabrico
94.3.09	Imputações
94.4	Parque Maq. Viat.
94.1.1	Máquinas e viaturas afectas às obras
94.4.1.01	Peças
94.4.1.02	Reparações efectuadas p/ Terceiros
94.4.1.03	Combustíveis
94.4.2	Restantes Viaturas
94.4.2.01	Outros Gastos
94.4.09	Imputações
94.5	Armazém
94.5.01	Mão de Obra
94.5.02	Gastos Diversos
94.5.09	Imputações
94.6	Custos Administrativos e Financeiros
94.6.1	Custos Administrativos
94.6.2	Custos Financeiros
94.6.2.1	Custo Líquido de Financiamento
94.6.2.2	Outros Custos Financeiros
94.6.09	Transferências
94.7	Custo de Promoção e Vendas
94.7.09	Transferências
94.8	Outros Custos e Perdas Operacionais
94.8.09	Transferências
94.9	Trabalhos P/ O Imobilizado
94.9.01	Serralharia
94.9.02	Carpintaria
94.9.03	Mecânica
94.9.09	Transferências
95	Custos das Obras
95.0	Obras
95.0.01	Obra n.º 1
95.0.011	Terreno
95.0.012	Materiais
95.0.013	Mão de Obra
95.0.014	Gastos Gerais de Construção
96	Desvios
96.1	Desvios em Matérias
96.2	Desvios em Mão-de-obra
96.3	Desvios em Gastos Gerais de Fabrico
97	Diferenças Incorporação
97.1	Custos Industriais não Incorporados
97.2	Diferenças de Inventário
97.3	Proveitos não Incorporados
98	Resultados por Funções
98.01	Vendas e Prestação de Serviços
98.02	Custo das Vendas e Prestação de Serviços

98.03	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais
98.04	Custos de Distribuição
98.05	Custos Administrativos
98.06	Outros Custos e Perdas Operacionais
98.07	Custo Líquido de Financiamento
98.08	Ganhos e Perdas em Filiais e Associadas
98.09	Ganhos e Perdas em Outros Investimentos
98.10	Imposto sobre Resultados Correntes
98.11	Resultados Extraordinários
98.12	Imposto sobre Resultados Extraordinários

Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Outras Empresas Industriais

91	Contas Reflectidas
91.31	Compras Reflectidas
91.33	Stocks de PA Reflectidos
91.35	Stocks de PTC Reflectidos
91.36	Stocks de MP Reflectidos
91.62	Fornecimentos e Serviços Externos Reflectidos
91.63	Impostos Reflectidos
91.64	Custos com o Pessoal Reflectidos
91.65	Outros Custos Operacionais Reflectidos
91.66	Amortizações do Exercício Reflectidas
91.67	Provisões do Exercício Reflectidas
91.68	Custos e Perdas Financeiras Reflectidas
91.69	Custos e Perdas Extraordinárias Reflectidas
91.71	Vendas Reflectidas
91.72	Prestação de Serviços Reflectidos
91.73	Proveitos Suplementares Reflectidos
91.74	Subsídios à Exploração Reflectidos
91.76	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais Reflectidos
91.78	Proveitos e Ganhos Financeiros Reflectidos
91.79	Proveitos e Ganhos Extraordinários Reflectidos
92	Periodização de Custos
92.1	Duodécimos
92.1.01	Subsídio de Férias / Férias / Subsídio de Natal
92.1.02	Seguros Acidentes de Trabalho
92.1.03	Seguros Incêndio e Outros
92.1.05	Amortizações do Exercício
93	Existências
93.2	Mercadorias
93.3	Produtos Acabados
93.5	Produtos e Trabalhos em Curso
93.6	Matérias Primas
94	Centro de Custo
94.1	Centro de Custo Auxiliares
94.1.01	Centro auxiliar A
94.1.02	Centro auxiliar B
94.1.09	Transferências e imputações
94.2	Centros de custo de produção
94.2.01	Centro de Custo n.º 1
94.2.02	Centro de Custo n.º 2
94.2.03	Centro de Custo n.º 3
94.2.09	Transferências e imputações
94.6	Custos Administrativos e Financeiros
94.6.1	Custos Administrativos
94.6.2	Custos Financeiros
94.6.2.1	Custo Líquido de Financiamento
94.6.2.2	Outros Custos Financeiros
94.6.09	Transferências
94.7	Custo de Distribuição

94.7.09	Transferências
94.8	Outros Custos e Perdas Operacionais
94.8.09	Transferências
95	Custos de Produção
95.1	Fabricação
95.1.001	Ordem de Produção n.º 1
95.1.002	Ordem de Produção n.º 2
96	Desvios
96.1	Desvios em Matérias
96.2	Desvios em Mão-de-obra
96.3	Desvios em Gastos Gerais de Fabrico
97	Diferenças Incorporação
97.1	Custos Industriais não Incorporados
97.2	Diferenças de Inventário
97.3	Proveitos não Incorporados
98	Resultados por Funções
98.01	Vendas e Prestação de Serviços
98.02	Custo das Vendas e Prestação de Serviços
98.03	Outros Proveitos e Ganhos Operacionais
98.04	Custos de Distribuição
98.05	Custos Administrativos
98.06	Outros Custos e Perdas Operacionais
98.07	Custo Líquido de Financiamento
98.08	Ganhos e Perdas em Filiais e Associadas
98.09	Ganhos e Perdas em Outros Investimentos
98.10	Imposto sobre Resultados Correntes
98.11	Resultados Extraordinários
98.12	Imposto sobre Resultados Extraordinários

7 - EXEMPLOS PRÁTICOS EM SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE

7.1 - EMPRESA COMERCIAL

Uma empresa de comércio de batatas efectuou no mês de Dezembro de 1999 (mês do início de actividade) as seguintes operações:

- 1) - Compra de um camião, por 10.000 contos, com uma vida útil de 4 anos.
- 2) - Aquisição de folhetos publicitários no montante de 500 contos.
- 3) - Compra de 100 toneladas de batatas a 100\$00 / kg..
- 4) - Venda de 80 toneladas de batatas a 150\$ / kg..
- 5) - Custos com o pessoal suportados no mês:

500 contos	|	250 contos - Administrativos
	|	250 contos - Distribuição

Lançamentos a efectuar:

- | | | |
|----|--|--|
| 1) | 42.4 - Equipamento de transporte
a 26.1 - Fornecedores de Imobilizado
Pela compra da camioneta | 10.000.000\$ |
| 2) | 62.2.33 - Publicidade e propaganda
a 22.1 - Fornecedores c/c | 500.000\$ |
| 3) | 31.2 - Compras de mercadorias
a 22.1 - Fornecedores c/c
e
32.1 - Mercadorias
a 31.9 - Compras de mercadorias | 10.000.000\$

10.000.000\$ |

- 4) 21.1 - Clientes c/c
a 71.1 - Vendas de Mercadorias 12.000.000\$
e
61.2 - Custo das Mercadorias Vendidas
a 32.1 - Mercadorias 8.000.000\$
Pelo custo de 80 toneladas de batata
- 5) 64 x - Custos com Pessoal
a 26.2 - Remunerações a pagar pessoal 500.000\$
a 24.5 segurança social 100.000\$

No final do mês de Dezembro, os saldos das contas eram os seguintes:²⁶

	Débito	Crédito	Saldo
21.1 - Clientes c/c	120.000.000\$		120.000.000\$
22.1 - Fornecedores c/c		10.500.000\$	-10.500.000\$
24.5 - Estado - segurança social		100.000\$	-100.000\$
26.1 - Fornecedores Imobilizado		10.000.000\$	-10.000.000\$
26.2 - Remunerações a pagar		500.000\$	-500.000\$
31.2 - Compras de Mercadorias	10.000.000\$	10.000.000\$	0\$
32.1 - Mercadorias	10.000.000\$	8.000.000\$	2.000.000\$
42.4 - Equipamento de Transporte	10.000.000\$		10.000.000\$
62 - Fornecimentos serv. externos	500.000\$		500.000\$
64 - Custos com Pessoal	600.000\$		600.000\$
61.2 - Custo das mercad. Vendidas	8.000.000\$		8.000.000\$
71.2 - Vendas		12.001.000\$	-12.001.000\$
TOTAL	51.100.000\$	51.100.000\$	

Lançamentos de regularização:

- 66 - Amortização do exercício
a 48 - Amortizações acumuladas 2.500.000\$
86.1 - Imposto sobre o rendimento
a 24.13 - IRC estimado 160.000\$

Não há mais lançamentos de regularização.

Demonstração dos resultados p/ Natureza		Demonstração dos resultados p/ Funções	
Proveitos			
- Vendas	12.000.000\$	- Vendas	12.000.000\$
		- Custo das vendas	8.000.000\$
		- Resultados brutos	4.000.000\$
Custos			
- Custo das merc. Vendidas	8.000.000\$	- Custos de distribuição	800.000\$
- Fornec. e serv. Externos	500.000\$	- Custos administrativos	300.000\$
- Custos com pessoal	600.000\$	- Out. custos operacionais	2.500.000\$
- Amortizações do exercício	2.500.000\$		
	11.600.000\$	Resultados correntes	400.000\$
Resultado antes de impostos	400.000\$		
Imposto sobre o rendimento	160.000\$	Impostos s/ res. Correntes	160.000\$
Resultado líquido	240.000\$	Resultado líquido	240.000\$

7.2 - Exemplo Prático - sistema dualista

Uma fábrica de antenas parabólicas que iniciou a sua actividade em Dezembro de 1999, efectuou as seguintes operações:

- 1)- Comprou 100 toneladas de chapa de alumínio por 30.000.000\$ (300\$/Kg)
2)- Neste mês pôs em marcha duas ordens de fabrico, referentes a 1.000 antenas da referência 1 e 2.000 antenas

da referência 2, tendo atribuída a ordem de fabrico n.º 1 para a referência 1 e a ordem de fabrico n.º 2 para a referência 2.

- 3)- A ordem de fabrico n.º 1 consumiu 30 toneladas de chapa de alumínio.
- A ordem de fabrico n.º 2 consumiu 40 toneladas de chapa de alumínio.
4)- A EMPRESA NÃO TEM CENTROS DE CUSTO AUXILIARES DE PRODUÇÃO, RECORRENDO À SUBCONTRATAÇÃO.

Os centros de custos principais de produção são:

- Prensas,
- Montagem,
- Acabamento.

OS CUSTOS INCORRIDOS NO MÊS FORAM ASSIM AFECTADOS:

	Total	Prensas	Montagem	Acabamento	Administrativos	Financiários	Distribuição
Subcontratos	200.000	100.000	50.000	50.000			
F.S. externos	1.500.000	150.000	250.000	100.000	300.000		700.000
C. c/ pessoal	1.000.000	200.000	300.000	100.000	100.000		300.000
- encargos	200.000	40.000	60.000	20.000	20.000		60.000
Juros suporta.	200.000					200.000	
Amortizações	300.000	100.000	50.000	50.000	50.000		50.000
TOTAL	3.400.000	590.000	710.000	320.000	470.000	200.000	1.110.000

5)- As unidades de obra das secções são:

- Secção de Prensas
- Secção de Montagem
- Secção de Acabamento
- Hora Máquina,
- Hora Homem,
- Hora Homem.

6)- Os tempos de trabalho correspondem aos tempos efectivos de produção.

- 7)- A secção de prensas trabalhou no mês 400 horas,
- A secção de montagem trabalhou no mês 600 horas,
- A secção de acabamento trabalhou no mês 200 horas.

As ordens de fabrico consumiram as seguintes unidades de obra das secções:

	O. F. n.º 1	O. F. n.º 2
- Prensas	350	50
- Montagem	525	75
- Acabamento	175	25

²⁸ Vamos desprezar outras contas que a empresa teria.

8)- A O. F. n.º 1 foi concluída e vendida com uma margem sobre o custo industrial de 100%.

Partindo do princípio de que não existia qualquer lançamento de regularização, elaborem as demonstrações dos resultados por natureza e por funções, trabalhando em sistema duplo contabilístico.

Contabilidade Geral	Contabilidade Analítica
1) Pela compra de 100 toneladas de chapa: 31.6 - Compras mat. Primas a 22.1 - Fornecedores 30.000.000\$	93.6 - Exist. Mat. Primas a 91.31 - compras reflectidas 30.000.000\$
2) Pelo consumo de matérias primas Nada	95.1.001 - O. Fabrico n.º 1 9.000.000\$ 95.1.002 - O. Fabrico n.º 2 12.000.000\$ a 93.6 - Exist. Mat. Primas 21.000.000\$
3) Custos incorridos no mês 62 - Subcontratos 200.000\$ 62 - Fornec. s. externos 1.500.000\$ 64 - Custos c/ pessoal 1.000.000\$ 68 - Juros suportados 200.000\$ <u>2.900.000\$</u> a 11.1 - Caixa 1.700.000\$ a 12.1 - Dep. Ordem 200.000\$ a 26.2 - Rem. a pagar <u>1.000.000\$</u> <u>2.900.000\$</u>	942.01 - Secção prensas 590.000 942.02 - Secção montagem 710.000\$ 942.03 - Secção acabamento 320.000\$ 946.1 - C. custo Administra. 470.000\$ 946.2.1 - C. liq. Financia/to 200.000\$ 94.7 - Custos distribuição <u>1.110.000\$</u> <u>3.400.000\$</u> a 91.62 - F. S E reflectidos 1.700.000\$ a 91.64 - C. c/. P reflectidos 1.200.000 a 91.68 - C F reflectidos 200.000\$ a 92.105 - Períod. amortiz. <u>300.000\$</u> <u>3.400.000\$</u>
Pelos encargos s/ os salários 64 - Custos c/ pessoal a 24 - Estado 200.000\$ Pela imputação de 1/12 de amortizações Nada a fazer	
4) Pela imputação mensal dos custos dos centros de custo de produção	95.1.001 - O. Fabrico n.º 1 1.417.500\$ 95.1.002 - O. Fabrico n.º 2 <u>202.500\$</u> 1.620.000\$ a 942.01 - C. custo prensas 590.000\$ a 942.02 - C. custo montag. 710.000\$ a 942.03 - C. custo acabam. <u>320.000\$</u> 1.620.000\$
8) Pelo acabamento da O. F. n.º 1 Nada	93.3 - Ext. prod. acabados a 95.1.001 - O. F. n.º 1 10.417.500\$
9) Pela venda da O. F. n.º 1 21.1 - Clientes c/c a 71.2 - Vendas p. acabados 20.835.000\$	91.71 - Vendas reflectidas a 98.01 - Vendas 20.835.000\$ Pelo custo das vendas 98.02 - Custo das vendas a 93.3 - Ext. prod. acabados 10.417.500\$
Pela transferência dos produtos em vias de fabrico para armazém	93.5 - Prod. trabalhos curso a 95.100.2 - O. F. n.º 2 12.202.500\$
10) Pela amortização do exercício 66 - Amortização exercício a 48 - Amortiz. Acumuladas 300.000\$	92.105 - Periodiz. de custos a 91.66 - Amortiz. reflectidas 300.000\$

Determinação dos Custos de produção

	Prensas	Montagem	Acabamento
Custo das secções principais	590.000	710.000	320.000
Unidade de Obra	Hora/máq.	H./homem	Hora/homem
Número de unidade de obra	400	600	200
Custo unitário da un. Obra	1.475	1.183.33	1.600

Determinação dos custos de produção no final do período

	Ordem Fabrico n.º 1	Ordem Fabrico n.º 2
Matéria prima	9.000.000	12.000.000
Custos de Transformação	1.417.500	202.500
Número unidades terminadas	1.000	0
Custo unitário	10.417,5	

Determinação dos custos de transformação

CENTRO DE CUSTO	CUSTO UN. OBRA	ORD. FABRICO N.º 1		ORD. FABRICO N.º 2	
		U.º CONS.	CUSTO	U. OBRA CONS.	CUSTO
Prensas	1.475	350	516.250.	50	73.750.
Montagem	1.183.33	525	621.250.	75	88.750.
Acabamento	1.600	175	280.000.	25	40.000.
TOTAL			1.417.500.		202.500.

Passando os lançamentos efectuados ao razão:

31-	22	12
1) 30.000	1) 30.000	3) 200
	3) 1.700	
<u>24</u>	<u>26</u>	<u>21</u>
3) 200	3) 1.000	9) 20.835
<u>48</u>	<u>62</u>	<u>64</u>
10) 300	3) 200	3) 1.000
	3) 1.500	3) 200

66	68	71
10) 300	3) 200	9) 20.835
<u>91</u>	<u>92</u>	<u>93</u>
9) 20.835	1) 30.000	1) 30.000
	3) 1.700	2) 21.000
	3) 1.200	4) 10.417,5
	3) 200	9) 10.417,5
	10) 300	4) 12.202,5
<u>94</u>	<u>95</u>	<u>98</u>
3) 3.400	4) 1.600	2) 21.000
	2) 21.000	4) 10.417,5
	4) 1.620	9) 10.417,5
	9) 12.202,5	9) 20.835

BALANCETES

CONTABILIDADE GERAL

Contas	Saldo	
	Devedor	Credor
12		200
21	20.835	
22		31.700
24		200
26		1.000
31	30.000	
48		300
62	1.700	
64	1.200	
66	300	
68	200	
71		20.835
TOTAL	54.235	54.235

CONTABILIDADE ANALÍTICA

Contas	Saldo	
	Devedor	Credor
91.31 - Compras reflectidas		30.000
91.62 - F.S.E. reflectidos		1.700
91.64 - Custos c/ pessoal ref.		1.200
91.66 - Amort. reflectidas		600
91.68 - Custos financ. reflect.		200
91.71 - Vendas reflectidas	20.835	
92 - Period. de custos		
93.5 - Prod. em curso	12.202,5	
93.6 - Exist.mat. primas	9.000	
94.6.1 - C.C. Administ.	470	
94.6.2.1 - C. Custos fin. liq.	200	
94.7 - C.C. Distribuição	1.110	
98.01 - Vendas		20.835
98.02 - Custo das vendas	10.417,5	
TOTAL	54.235	54.235

Antes de determinar resultados temos ainda que efectuar os seguintes lançamentos:

Na contabilidade Financeira:

Todos os lançamentos relacionados com a regularização e apuramento dos resultados em sistema de inventário intermitente. Vejamos apenas os relacionados com as existências:

- 1) Pela existência final de produtos e trabalhos em curso:
 - 35.1 - Produtos e Trabalhos em curso
 - a 81.1 - Resultados Operacionais 12.202,5
- 2) Apuramento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
 - 36.1 - Matérias Primas
 - a 31.6 - Compras Mat. Primas 30.000
 - e 61 - C.M.V.M.C.
 - a 36.1 - Matérias Primas 21.000

Na contabilidade analítica:

- 1) Saldar por transferência para a conta 98-Resultados por funções, os custos das secções de estrutura:

98.04 - Custos de Distribuição	1.110	
98.05 - Custos Administrativos	470	
98.07 - Custos líquidos de financiamento	<u>200</u>	1.780
a 94.61 - C.C. Administrativo	470	
a 94.6.2.1 - C. Custo líquido de financiamento	200	
a 94.7 - C.C. Distribuição	<u>1.110</u>	1.780

- 2) Partimos do princípio de que a empresa está isenta de IRC nos primeiros exercícios de actividade.

Estamos assim em condições de, com base no desenvolvimento da conta 98-Resultados por funções, elaborar a demonstração dos resultados por funções.

8. DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

Algumas empresas têm necessidade de relatar a sua actividade para um conjunto mais ou menos vasto de interessados. Nem todas sentem esta necessidade, no entanto, disposições legais obrigam-nas a esse mesmo relato. Temos assim, que a sua posição financeira é relatada através do balanço enquanto que o seu desempenho, durante um determinado período de tempo, é relatado através da sua demonstração dos resultados.

Tradicionalmente as empresas portuguesas têm elaborado e apresentado para o exterior, uma demonstração dos resultados por naturezas.

Era assim antes da publicação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) e tem sido assim após a sua publicação inicial e ajustamentos posteriores.

A demonstração dos resultados por funções tem sido elaborada, para a generalidade das empresas que o fazem, com intuítos de gestão, não lhe tendo sido dada grande divulgação externa.

Recentemente a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) publicou a Directriz Contabilística (DC) n.º 20 que vem tornar obrigatória a elaboração de uma demonstração dos resultados por funções para as “entidades que ultrapassem dois dos três limites referidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais”.

Posteriormente, também o decreto-lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro veio introduzir alterações ao POC e exigir, de acordo com o seu artigo 3.º, a elaboração de uma demonstração dos resultados por funções, para as mesmas entidades.

Este diploma veio alterar o modelo de demonstração dos resultados por funções constante do POC referindo que este é substituído pelo modelo constante na DC n.º 20.

É relativamente a este modelo e a esta DC que achamos dever tecer as considerações que se seguem.

Começaremos por referir que achamos “violenta” esta obrigação de elaboração de duas demonstrações dos resultados (por naturezas e por funções) quando, no nosso país, não existe a tradição de publicação da demonstração dos resultados por funções.

Vamos tentar justificar esta nossa opinião sobre a “violência” desta apresentação dupla do desempenho das empresa.

Diz a DC n.º 20, nos seus objectivos, que “a informação acerca do desempenho é útil para perspectivar a capacidade de uma

entidade para gerar fluxos de caixa a partir dos seus recursos existentes e formar juízos acerca da eficácia com que ela pode empregar recursos adicionais”.

Não nos parece que seja através da demonstração dos resultados por funções que os utentes das demonstrações financeiras possam formar opinião sobre os fluxos de caixa gerados.

De facto, não nos podemos esquecer que numa demonstração dos resultados encontramos os proveitos e os gastos imputáveis a um exercício económico. Se de facto existem gastos que têm algo a ver com fluxos de caixa, outros há que não o têm de um modo imediato.

Quando estamos a pensar no custo das vendas, nos custos administrativos ou de distribuição estamos a falar de gastos relacionados com o pessoal e fornecimentos de terceiros, pagos ou a pagar mas também estamos a falar de amortizações que, geralmente, nada têm a ver com fluxos de caixa no período.

Portanto, parece-nos um pouco exagerado concluir que este tipo de demonstração dos resultados possa contribuir para formar opinião sobre os fluxos de caixa de uma entidade.

A referência que se faz à utilização internacional deste tipo de demonstração dos resultados também merece um pequeno comentário.

Refere a DC n.º 18 que, no nosso país, “o uso dos princípios contabilísticos geralmente aceites se deve subordinar à seguinte hierarquia: I) os constantes do Plano Oficial de Contabilidade; II.) os constantes das Directrizes Contabilísticas; III) os divulgados nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC”.

Ora, é precisamente o IASC que refere, no parágrafo 83 da Norma Internacional de Contabilidade (NIC) n.º 1, que “as empresas que classificam os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza de gastos, incluindo os gastos de depreciação e de amortização e custos de pessoal”.

Por outro lado, no parágrafo 84, refere que “a escolha de análise entre o método de custo de vendas e o método da natureza do dispêndio depende tanto de factores históricos e sectoriais como de natureza da organização. Ambos os métodos proporcionam uma indicação daqueles custos que se espera que possam variar directa ou indirectamente, com o nível de vendas ou de produção da empresa. Porque cada método de apresentação tem mérito para diferentes tipos de empresa, esta Norma exige uma escolha entre classificações baseadas naquela que apresente mais apropriadamente elementos do desempenho da empresa. Porém, porque a informação da natureza de gastos é útil ao predizer os fluxos de caixa futuros, é exigida divulgação adicional quando seja usada a classificação do método do custo de vendas.”

Como acabamos de verificar o IASC não recomenda de um modo especial qualquer modelo de demonstração dos resultados deixando às empresas a opção por um modelo ou por outro, conforme entenderem melhor relatar o seu desempenho.

No entanto, caso as empresas optem pela demonstração dos resultados por funções, este organismo internacional obriga-as à publicação da natureza dos gastos. Ou seja, a classifica-

ção dos gastos por naturezas é obrigatória; a sua classificação por funções é facultativa.

Como é do conhecimento geral, uma demonstração dos resultados por funções só é minimamente credível se tiver como suporte uma contabilidade analítica.

Sendo assim, obrigar as empresas à elaboração de demonstrações dos resultados por funções sem, previamente, as levar a possuir contabilidade analítica parece-nos que vem tirar qualquer utilidade à referida demonstração dos resultados, pelo menos para os utentes externos.

Embora contra os nossos princípios, frisamos, parece-nos que seria preferível que a CNC normalizasse a contabilidade interna das empresas elaborando planos de contas analíticos sectoriais para ajudar as empresas a implementar uma contabilidade analítica e depois a elaborar, de um modo sustentado, a demonstração dos resultados por funções.

Depois destas breves considerações, passemos a uma análise do conteúdo da DC n.º 20.

De acordo com esta DC, a demonstração dos resultados por funções deverá adoptar uma estrutura que permita o apuramento dos seguintes níveis de resultados: brutos, operacionais, correntes antes e após impostos, extraordinários (antes e após impostos), líquidos e resultados por acção.

À primeira vista, parece que a decomposição dos resultados pelos diferentes níveis é semelhante à que se obtém através da demonstração dos resultados por naturezas.

No entanto, a introdução de novos conceitos, não só pela DC n.º 20, mas também os introduzidos anteriormente pela DC n.º 14 sobre a demonstração dos fluxos de caixa, leva a que previsivelmente aqueles resultados intermédios não coincidam quantitativamente nas duas demonstrações dos resultados.

Vejamos então quais esses novos conceitos começando pelos de actividades apresentados pela DC n.º 14.

“**Actividades operacionais:** são as que constituem o objecto das actividades da empresa e outras que não sejam de considerar como actividades de investimento ou de financiamento.

Actividades de investimento: compreendem a aquisição e alienação de imobilizações corpóreas e incorpóreas e aplicações financeiras não consideradas como equivalentes a caixa.

Actividades de financiamento: são as que resultam de alterações na extensão e composição dos empréstimos obtidos e do capital próprio da empresa”.

Entre os conceitos subjacentes à demonstração dos resultados por funções da DC n.º 20 achamos de interesse referir os seguintes:

“**Resultados extraordinários:** correspondem aos ganhos e perdas que sejam materialmente relevantes e cumulativamente não usuais por natureza e de ocorrência não frequente. São exemplos os ganhos ou perdas resultantes de catástrofes naturais, de convulsões políticas, de expropriações ou de proibições impostas por nova legislação.

Incluem-se ainda nesta rubrica, mesmo que não cumpram o critério acima definido, os resultados materialmente relevantes derivados da extinção de passivos.

Serão ainda de considerar as perdas resultantes da extinção de benefícios fiscais originados pelo reporte de prejuízos, quando a entidade tenha optado pelo reconhecimento e contabilização de “impostos diferidos”.

Conclui-se assim que a maioria dos resultados classificados como extraordinários, de acordo com o POC, para efeito da DC n.º 20, não o são.

Só serão considerados, para este efeito, resultados extraordinários os que forem cumulativamente materialmente relevantes, de natureza não usual e de ocorrência não frequente.

Relativamente à relevância que como sabemos é a capacidade que um facto ou elemento tem de influenciar as decisões económicas dos utentes das demonstrações financeiras convirá referir que ela tanto pode estar ligada à natureza como à sua materialidade do facto.

De notar que esta definição de resultados extraordinários é a que resulta da NIC n.º 8 – Resultados líquidos do período, erros fundamentais e alterações de políticas contabilísticas.

Queremos deixar aqui a nossa concordância com este conceito de resultados extraordinários pois não nos parece que donativos, créditos incobráveis, correcção de estimativas de imposto sobre o rendimento, multas, entre outros, tenham alguma coisa de extraordinário.

Outro conceito subjacente à demonstração dos resultados por funções da DC n.º 20 é o de resultados não usuais ou não frequentes que aquela DC define como sendo “os resultados não usuais por natureza ou de ocorrência não frequente, mas não satisfazendo simultaneamente ambas as condições, quando materialmente relevantes, são de considerar em linha separada a seguir a “Ganhos (perdas) em outros investimentos”. São exemplos destes resultados: quebras anormais em existências, perdas em dívidas a receber, ganhos em dívidas a pagar, flutuações cambiais e ganhos e perdas derivados da alienação de imobilizações”.

Aquela DC apresenta, também, os Resultados de operações em descontinuação: como sendo “os resultados (líquidos de impostos) relativos a actividades ou divisões em processo de descontinuação ou já descontinuadas, devem ser explicitados em linha separada antes de “Resultados extraordinários”. O conceito subjacente a esta rubrica respeita a situações rela-

cionadas com a retirada de segmentos empresariais, sejam eles linhas autónomas de negócio ou linhas de clientes.”

Ainda, “alterações de políticas contabilísticas: os efeitos das alterações nas políticas contabilísticas (líquidos de impostos) são também de considerar em linha separada, imediatamente antes do “Resultado líquido”.”

De salientar que, de acordo com a NIC n.º 8, o IASC recomenda que os efeitos de uma alteração de política contabilística seja reflectido nos resultados transitados e deverá ser calculado como se a empresa sempre tivesse utilizado a nova política contabilística.

Finalmente, “resultados por acção: calculam-se dividindo os resultados líquidos do período (deduzidos dos correspondentes às acções preferenciais) pelo número médio ponderado de acções ordinárias em circulação durante o período”.

Em face de alguns destes conceitos concluiremos que não é possível os níveis intermédios de resultados coincidirem quantitativamente, nas duas demonstrações dos resultados o que poderá causar alguma confusão não só nos utilizadores das demonstrações financeiras mas também naqueles que as preparam.

Em face disto achamos que seria bastante útil a introdução de novos ajustamentos no POC em vigor, aproveitando a ocasião para introduzir no mesmo conceitos dispersos por diversas directrizes contabilísticas.

BIBLIOGRAFIA

- CAIADO, ANTÓNIO C. PIRES; Contabilidade Analítica, um Instrumento para a gestão; *Rei dos Livros, Lisboa, 1986.*
- HORNEGREN, CHARLES T.; FOSTER GEORGE; DATAR SRIKANT; Cost Accounting, A managerial Emphasis, *eighth edition; Prentice Hall, New Jersey, 1994.*
- PEREIRA, CARLOS CAIANO; FRANCO, VICTOR SEABRA; Contabilidade Analítica; *Edição Autores, 1987.*
- RAPIN A.; POLY J.; Contabilidade Analítica de Exploração; *Clássica Editora, 1975.*
- SILVA, F. V. Gonçalves; Contabilidade Industrial, *6.ª Edição; Livraria Sá da Costa, 1975.*

5.^a PARTE

IMPOSTOS DIFERIDOS

**Breves notas para melhor compreender
a Directriz Contabilística n.º 28**

Exemplos Práticos

Por: – DR. JORGE MANUEL TEIXEIRA DA SILVA

Revisto em Fevereiro de 2009

IMPOSTOS DIFERIDOS

1 - RELAÇÕES ENTRE CONTABILIDADE E FISCALIDADE

O debate sobre a contabilidade dos impostos sobre lucros parte da relação entre contabilidade e fiscalidade, disciplinas nem sempre com objectivos e instrumentos coincidentes.

Numa perspectiva económica, a Contabilidade é o “conjunto de técnicas de avaliação dos fenómenos económicos”¹.

Numa perspectiva utilitarista, visa “a identificação, a medida e a comunicação de informação financeira e não financeira acerca de entidades económicas, a pessoas interessadas”².

Podemos concluir que o objectivo da contabilidade, e consequentemente do seu produto final, que são as demonstrações financeiras, é proporcionar informação útil para a tomada de decisões sobre a empresa, por parte dos utentes dessas demonstrações financeiras.

Os objectivos da Fiscalidade, são objectivos de redistribuição da riqueza, mas fundamentalmente objectivos com vista a conseguir a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face à despesa pública.

Assim sendo, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com base em princípios de contabilidade geralmente aceites, e devem possuir determinadas características qualitativas (entre as quais a comparabilidade, a fiabilidade e a relevância), o que conduz a que se afirme que nestas circunstâncias, elas apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação económico-financeira da empresa e os resultados obtidos em determinado período.

Por sua vez, os normativos fiscais relacionados com o imposto sobre os lucros, contêm disposições ou critérios que permitem, em geral, partindo do resultado contabilístico, chegar ao resultado fiscal, através duma série de normas fiscais que derogam normas ou princípios contabilísticos. É este resultado fiscal, que em caso de lucro tributável, serve de base para fins de tributação.

É fundamentalmente da necessidade de conseguir receitas fiscais, que por vezes a Fiscalidade, embora servindo-se do resultado contabilístico como ponto de partida, estabelece normas que conduzem a diferentes critérios de qualificação dos custos e proveitos. É por isso que, por exemplo, alguns tipos de custos considerados para efeitos de apuramento do resultado contabilístico, não são considerados como dedutíveis para efeitos de apuramento do resultado fiscal.

O imposto corrente (imposto a pagar relativo ao exercício, calculado de acordo com as normas fiscais) é calculado a partir do lucro tributável, que normalmente não coincide com o lucro contabilístico, devido aos diferentes critérios de avaliação utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade. Como consequência, o imposto a pagar calculado de acordo com as normas fiscais, não deverá coincidir com o gasto por imposto calculado com base nos princípios contabilísticos geralmente aceites.

E, é precisamente, das diferenças entre normas contabilísticas e normas fiscais, que conduzem a que na contabilidade os

activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal, que surge esta problemática dos impostos diferidos.

Destas diferenças, entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais, adiante designadas de “diferenças temporárias”, resultam passivos por impostos diferidos (que representam mais imposto sobre o rendimento a pagar no futuro) e activos por impostos diferidos (que representarão poupança futura de imposto sobre o rendimento).

A problemática dos impostos diferidos, visa o tratamento contabilístico, das diferenças entre os valores contabilísticos (quantias assentadas) dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais, e também dos prejuízos fiscais compensáveis.

Da existência de prejuízos fiscais resulta a possibilidade de compensação desses prejuízos com lucros tributáveis futuros. A existência desse “crédito” tem valor económico. O problema que se coloca é se devemos ou não reconhecer como activo por impostos diferidos, o montante desse direito.

A contabilização do efeito tributário das diferenças temporárias, não é mais do que o reconhecimento contabilístico dos efeitos económicos futuros, em termos de mais, ou menos, pagamento de imposto sobre o rendimento, efeitos estes derivados de diferentes critérios valorimétricos para os activos e passivos utilizados pela contabilidade e fiscalidade à data da elaboração das demonstrações financeiras.

1.1 - Normas contabilísticas e normas fiscais

Há países onde existe muito pouca autonomia e independência das normas contabilísticas em relação às normas fiscais. O método de contabilização dos impostos sobre lucros utilizado é o método do imposto a pagar (método previsto no nosso Plano Oficial de Contabilidade).

Noutros, a apresentação das contas anuais estão baseadas em princípios e normas contabilísticas, com certas excepções exigidas pela Lei Fiscal.

Noutros, as contas anuais são preparadas de acordo com princípios e normas contabilísticas, com independência das normas fiscais.

A actual tendência é o reconhecimento da autonomia da contabilidade em relação à fiscalidade, servindo-se esta dos elementos contabilísticos para, mediante aplicação de regras fiscais traduzidas em correcções extracontabilísticas, a determinação da base tributável dos impostos sobre o rendimento. É esta a posição recomendada pela OCDE³, que aponta três formas alternativas de relações entre a contabilidade e a fiscalidade:

a) Elaboração da informação contabilística com base nos PCGA (princípios contabilísticos geralmente aceites), sem qualquer influência das normas fiscais. Neste caso o imposto a pagar calcula-se a partir do resultado contabilístico, fazendo-se os ajustes necessários de acordo com as normas fiscais.

1 Cotta, Alain; Dicionário de Economia; Ed. Publicações D. Quixote 1991; Lisboa.

2 Adaptado de Kyeso, Donald E., Weygent Jerry J.; Intermediate Accounting (Eighth edition); Ed. Jhon Wyley Sons, Inc; New York 1995.

3 Citado por “AECA Monografias 11”; Efectos económicos de las normas contables; Madrid 1988, pág 119.

- b) As normas contabilísticas estão fortemente influenciadas pelas normas fiscais, de tal forma que os gastos para serem deduzíveis fiscalmente, têm de ser previamente contabilizados.
- c) A existência de situações híbridas, em que excepcionalmente, as normas contabilísticas sejam condicionadas por critérios fiscais.

Em Portugal, tem havido esforços no sentido de dotar a contabilidade de autonomia em relação à fiscalidade. Contudo, assiste-se a uma ingerência por vezes inaceitável da fiscalidade na contabilidade. Veja-se a título de exemplo:

- as amortizações do imobilizado só são consideradas como custos para efeitos fiscais desde que contabilizadas como tal;
- no caso da movimentação da reserva de reavaliação legal prevista no Dec. Lei n.º 31/98 de 11/2, em que o art. 5.º desse diploma legal, está em completa contradição com a Directriz contabilística n.º 16 emitida pela Comissão de Normalização Contabilística.

Neste último caso, e no que toca ao reconhecimento dos passivos por impostos diferidos relacionados com a reavaliação do imobilizado, a DC 28 (Directriz contabilística n.º 28), aponta para a movimentação de subconta diferente daquela em que se contabiliza o montante da reavaliação.

1.2 - Diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico

Centrando a nossa atenção na demonstração de resultados, e sendo diferentes as regras para a determinação dos custos e proveitos na contabilidade e na fiscalidade, e partindo-se do resultado contabilístico para a obtenção do resultado fiscal, é obvio que, em geral, o resultado contabilístico não é igual ao resultado fiscal. Faz assim sentido falar em diferenças de dois tipos:

- Diferenças Permanentes ou definitivas
- Diferenças tempestivas ou diferenças temporárias de resultados.

Estas resultam, como referimos, quer de diferentes conceitos sobre o que é custo e/ou proveito em ambas as disciplinas, quer a diferentes critérios de imputação temporal utilizados em cada uma das disciplinas que temos vindo a referir.

Centrando a nossa atenção no balanço, apenas interessam os efeitos económicos futuros das diferenças existentes à data do balanço, entre a valorização contabilística e a fiscal dos activos e passivos, isto é entre o valor contabilístico dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais.

Importa referir que a Base fiscal, ou base tributável dum activo ou de um passivo, é o valor atribuído para efeitos de tributação, quando esse activo for realizado (pelo uso ou pela alienação) ou o passivo for liquidado.

1.3 - Diferenças Permanentes ou definitivas

São diferenças entre o resultado fiscal e o resultado contabilístico de um período que se originam no período corrente e não revertem nos períodos seguintes.

Estas diferenças permanentes, esgotam-se no exercício em

que se verificam, e conseqüentemente, não afectam os impostos sobre lucros de exercícios futuros.

Tais diferenças permanentes entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, são causadas por:

- 1 - custos ou proveitos que afectam o resultado contabilístico, mas **nunca** afectam o resultado fiscal;
- 2 - Custos ou proveitos que afectam o resultado fiscal, mas **nunca** influenciam o resultado contabilístico.

A título de exemplo, e no caso Português:

- Custos contabilísticos não aceites fiscalmente (multas, despesas confidenciais, IRC, menos valias contabilísticas, etc.);
- proveitos contabilísticos não tributados (exemplo da mais valia obtida com acções adquiridas antes de 1.1.1999), mais valias contabilísticas, etc..

As variações patrimoniais, positivas ou negativas que se esgotam no exercício, são também diferenças permanentes. Um exemplo de variação patrimonial que constitui uma diferença permanente, é o caso das gratificações atribuídas a título de participação nos resultados, nos termos do art. 24.º do CIRC.

O tratamento contabilístico não oferece qualquer problema, pois apenas influencia o imposto corrente.

O imposto corrente é o imposto estimado relativamente à matéria colectável dum determinado período.

1.4 - Diferenças Temporárias

Outro tipo de diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, são as diferenças tempestivas (*timing differences*) ou diferenças temporárias de resultados. Estas diferenças resultam da existência de diferentes critérios de imputação temporal de custos e proveitos, por parte da contabilidade e da fiscalidade, originado-se num período e revertendo em período ou períodos futuros.

Quando nos referimos a diferenças tempestivas, relacionámo-las com diferenças associadas a grandezas relacionadas com os resultados do exercício (fiscais vs. contabilísticos).

Da existência destas diferenças tempestivas, vão resultar situações relacionadas com contas do Balanço (activos e passivos), situações essas que implicam que os valores contabilísticos dos activos e passivos sejam diferentes daqueles que a fiscalidade vai considerar para efeitos de tributação quando os activos forem realizados ou os passivos forem liquidados. Além disso, existem outras situações, que não tendo influência ao nível da demonstração de resultados, originam valores contabilísticos de activos e passivos, diferentes das suas respectivas bases tributáveis (Ex.: -reavaliação de activos imobilizados).

Surge assim um novo conceito de **diferenças temporárias**, conceito este associado a contas do balanço.

Uma das características dos activos, é que sejam realizáveis e dos passivos que sejam liquidados no futuro. Essa realização, pode ser efectuada quer através do uso (via amortização do imobilizado, quer através da venda. À quantia por que se espera realizar o activo, ou pagar um passivo, e pela qual ele se encontra contabilizado, chama-se de “quantia assentada” ou, mais simplesmente, “valor contabilístico”.

Acontece que, nem sempre os valores contabilísticos dos activos e/ou passivos, são os valores tomados em consideração para efeitos de tributação, quando os referidos activos ou passivos são realizados ou pagos.

Ao valor por que os activos e/ou passivos vão ser considerados pela fiscalidade, para efeitos de tributação, chama-se “Base fiscal” ou “Base Tributável”.

Para um activo, a sua base fiscal é o montante fiscalmente dedutível quando da sua venda, ou através da sua utilização. Para um passivo, a sua base fiscal será o valor tributável, quando os recursos empregados para a sua liquidação sejam deduzíveis fiscalmente.

As diferenças temporárias são, então, como vimos, diferenças entre o valor contabilístico (quantia assentada) de um activo ou passivo e a sua base fiscal. A base fiscal dum activo ou passivo é quantia atribuída a esse elemento para finalidades de tributação.

Este conceito de diferenças temporárias é um conceito mais amplo do que o conceito de diferenças tempestivas.

É que todas as diferenças tempestivas, são diferenças temporárias, porque se resultando de diferentes critérios de imputação temporal nas duas disciplinas, daí vão resultar diferenças entre o valor contabilístico dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais.

O contrário já não é verdadeiro. Nem todas as diferenças temporárias são diferenças tempestivas, isto é, nem todas as diferenças entre valores contabilísticos de activos/passivos e as suas bases fiscais, tem reflexos ao nível dos custos e proveitos do exercício.

As diferenças tempestivas relacionam-se com rubricas ao nível da demonstração dos resultados. Destas diferenças tempestivas resultam activos e passivos cujo valor contabilístico é diferente da sua base fiscal, isto é do valor considerado pelo Fisco para efeitos de tributação. Assim na óptica dos elementos de balanço as diferenças tempestivas são também diferenças temporárias, sendo estas definidas como as diferenças entre a quantia assentada ou valor contabilístico de um activo ou passivo e a quantia que servirá como base para a sua tributação.

A Directriz Contabilística n.º 28, chama às diferenças tempestivas, diferenças temporárias de resultados, diferenças estas enquadradas num conceito mais amplo de “diferenças temporárias de balanço”.

No quadro legal português existe, após 2001, uma situação que constitui uma diferença tempestiva e que não tem relação directa com elementos do activo ou do passivo. Trata-se da tributação diferida das mais valias no seu novo regime do art. 46.º do código do IRC, dando-se a tributar a mais valia fiscal no ano em que se concretiza o reinvestimento e em cada um dos quatro anos seguintes, em partes iguais, ou por opção para 2001, e por obrigação para 2002, obtendo-se o benefício, em caso de reinvestimento dos valores de realização, de 50% da mais valia fiscal apurada.

No regime anterior de tributação das mais-valias fiscais, que aliás subsiste, a mais-valia fiscal a tributar de forma diferida, tinha relação directa com os bens em que se concretizava o

reinvestimento, já que para o cálculo da amortização considerada fiscalmente, o valor da mais-valia fiscal associada abatia ao custo de aquisição do bem respectivo.

Contudo existem diferenças temporárias, que não tem influência ao nível dos resultados, como sejam o caso de diferenças em resultado de reavaliações do imobilizado.

Se ao nível do tratamento contabilístico das diferenças permanentes, uma vez que afectam simultaneamente o resultado contabilístico e fiscal do mesmo exercício, não se apresentam problemas de maior, o mesmo já não se passa com o tratamento contabilístico das diferenças temporárias.

Em relação às diferenças temporárias que são tempestivas, existe, não uma diferente qualificação dos custos e dos proveitos, mas sim, uma diferente imputação temporal dos mesmos, mas em todos os casos, destas diferenças vão resultar, poupança de impostos no futuro (diferenças temporárias dedutíveis que vão originar activos por impostos diferidos) ou incremento de tributação no futuro (diferenças temporárias tributáveis que originam passivos por impostos diferidos).

É assim ao nível das diferenças temporárias que o problema se coloca, já que a existência destas diferenças tem influência em impostos futuros.

As diferenças temporárias, são como se referiu, diferenças entre o valor contabilístico dum activo ou passivo e a sua base fiscal, mas, para que sejam relevantes em termos de tratamento contabilístico é necessário que delas resultem, em anos futuros, quantias tributáveis ou dedutíveis para efeitos fiscais.

Temos assim, dois tipos de diferenças temporárias. As diferenças temporárias tributáveis e as diferenças temporárias deduzíveis.

1.4.1 - Diferenças Temporárias Tributáveis

São diferenças temporárias das quais vai resultar um incremento de tributação quando a quantia assentada do activo fôr recuperada ou a do passivo fôr liquidada.

Do seu efeito fiscal, resulta a contabilização de passivos por impostos diferidos.

São exemplos:

- Reavaliações do activo imobilizado, quer efectuadas com base em diploma legal, quer efectuadas com fins meramente económicos. No caso de reservas de reavaliação efectuadas com base em diploma legal, os 40% do excesso de amortizações contabilizadas nos diferentes exercícios, constituem já uma reversão da diferença temporária originada pela reavaliação;
- Quotas perdidas de amortizações, que originam, no futuro, um custo contabilístico não aceite fiscalmente.
- Provento contabilístico anterior ao proveito fiscal (reinvestimento de valores de realização no caso de mais-valias fiscais, no regime em vigor até 2001, inclusive).
- Custo fiscal anterior ao custo contabilístico (caso do prejuízo fiscal imputados por ACE, ou no caso espanhol ou americano a prática de amortizações aceleradas para efeitos fiscais mas com contabilização por quotas constantes).

O primeiro e o segundo casos são diferenças temporárias “puras”. Os dois casos últimos são diferenças temporárias que também são diferenças tempestivas, ou diferenças temporárias de resultados.

As diferenças temporárias tributáveis originam passivos por impostos diferidos, isto é, delas resultará no futuro um incremento de tributação em imposto sobre o rendimento.

1.4.2 - Diferenças Temporárias Dedutíveis

Um outro tipo de diferenças temporárias, são as diferenças temporárias dedutíveis, de que resultarão menos impostos a pagar no futuro, quando a quantia assentada do activo fôr realizada ou a quantia assentada do passivo fôr liquidada.

Estas diferenças temporárias dedutíveis originam activos por impostos diferidos, se verificadas as condições para o seu reconhecimento, isto é desde que verificada na sua plenitude a observância do PCGA da prudência.

São exemplos:

- Custo contabilístico anterior ao custo fiscal (Provisões/ajustamentos não dedutíveis ou excessivas)
- Provento Fiscal anterior ao proveito contabilístico (ex. lucros tributáveis imputados por ACE).

Estas diferenças temporárias deduzíveis, terão relevância fiscal, e conseqüentemente darão origem a activos por impostos diferidos, nomeadamente quando:

- se espera que a entidade vá ter lucros tributáveis futuros suficientes;
- existem diferenças temporárias tributáveis em montante igual ou superior;
- o prazo de reversão das diferenças temporárias tributáveis seja igual ao da reversão das diferenças temporárias deduzíveis.

2 - NATUREZA DO IMPOSTO SOBRE LUCROS. OS MÉTODOS DE CONTABILIZAÇÃO

O problema do tratamento contabilístico dos impostos sobre os lucros, depende da perspectiva como encaremos a natureza do imposto. O Imposto sobre lucros pode ser encarado como uma distribuição do resultado (antes de imposto), mas também pode ser encarado como mais um gasto, gasto este absolutamente necessário para a obtenção de proveitos. A forma como o imposto é encarado, acaba por condicionar o montante reconhecido como gasto (proveito) de imposto.

Assim, vendo o imposto como uma distribuição, os impostos seriam assimilados ao pagamento de um dividendo prioritário ao Estado. De acordo com os defensores desta corrente, o imposto, não será um gasto, porque não está relacionado directamente com a obtenção de proveitos, constituindo antes, um pagamento obrigatório. Além disso, só existe imposto quando há lucros, o que não acontece com os gastos. Entendem ainda, que a existir proveito associado ao gasto de imposto, não há correlação entre o montante do gasto e o valor do benefício recebido do Estado, benefício este que é o mesmo para todas as empresas.

Uma outra corrente, vê o imposto sobre os lucros, nomeadamente, como um custo essencial para a realização dos negó-

cios, e que não podemos considerar o imposto como um dividendo, já que os dividendos não são obrigatórios, o que não acontece com os impostos. Esta é a opinião que tem sido vertida nos diferentes normativos contabilísticos que tratam a matéria, e está associada ao reconhecimento contabilístico dos efeitos fiscais das diferenças temporárias.

2.1 - O imposto s/ os lucros – gasto do exercício ou distribuição de resultados

Em países sem autonomia suficiente das normas contabilísticas em relação às normas fiscais, “considera-se” o Estado como mais um sócio da empresa, já que o imposto é assimilado a um “dividendo” obrigatório. Assim o Imposto sobre o rendimento pode ser considerado como uma **distribuição** de resultados.

Vejamos o caso português (antes da Directriz contabilística n.º 28 da CNC):

A estimativa do IRC apurada de acordo com as regras fiscais é o último lançamento contabilístico do exercício. Ao nível do POC, as contas relacionadas com o Imposto sobre o rendimento são:

Contas de resultados:

- 85 - Resultado antes de impostos
- 86 - Imposto sobre o rendimento do exercício
- 88 - Resultado líquido do exercício.

Contas de Terceiros:

24.1 - Imposto sobre o rendimento.

Como verificamos no nosso POC, o gasto por imposto é contabilizado após a determinação do resultado antes de imposto.

A esta filosofia está associado o chamado **método** de contabilização **do imposto a pagar**, bem descrito no Plano Oficial de Contabilidade Português, nas notas explicativas às contas 24.1 - Imposto sobre o rendimento e 86.1 - Imposto sobre o rendimento do exercício.

Este método de contabilização dos impostos sobre lucros vai continuar a utilizar-se em Portugal, já que a DC 28, que introduziu no nosso normativo contabilístico a “filosofia dos impostos diferidos”, é “aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas à apresentação dos modelos mais desenvolvidos de balanço, demonstração de resultados e anexo, indicados no POC, aplicando-se para este efeito as regras estabelecidas no art. 3.º do Decreto Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro, com as necessárias adaptações” (§ 3 da DC 28).

São assim obrigados à observância do disposto na DC 28, as empresas individuais, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as sociedades por quotas e anónimas, e as cooperativas que durante dois anos consecutivos ultrapassem dois dos três limites previstos no art. 262.º do código das sociedades comerciais⁴, deixando de a observar (se assim o entenderem) caso não atinjam os mesmos limites, também, em dois anos consecutivos.

Assim sendo, a observância da DC 28 é obrigatória nos casos referidos no parágrafo anterior, e de observância facultativa, nos casos ali não previstos.

Por outro lado em países onde existe um elevado grau de independência entre a contabilidade e a fiscalidade, o imposto é considerado como mais um gasto (custo extinto) incorrido e

4 Activo líquido: – 1.500.000 euros; Total de proveitos: – 3.000.000; Número de trabalhadores: – 50.

relacionado com os proveitos obtidos no exercício. Assim sendo o gasto por imposto não deve ser somente o imposto a pagar, mas deve também considerar impostos a pagar ou a recuperar no futuro derivados de transações ou eventos que se tenham verificado no exercício. Tal implica que se devam reconhecer no exercício os efeitos tributários das diferenças temporárias originadas e revertidas no exercício.

Associado a esta filosofia está o chamado **método de contabilização dos efeitos tributários**.

A título de exemplo, no “Plan General Contable” Espanhol (PGC), as contas relacionadas com o imposto sobre o rendimento são:

Contas de custos e resultados:

- 630- Impuestos sobre beneficios
- 633- Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
- 638- Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios
- 129- Perdidas e ganancias

Contas de terceiros:

- 474- Impuesto sobre beneficio anticipado e compensacion de pérdidas
- 4752- Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades
- 479- Impuesto sobre beneficios diferido.

Como se verifica os custos relacionados com o imposto sobre o rendimento são contabilizados em contas de Custos, e não de resultados como acontece em Portugal.

O método de contabilização dos impostos sobre os lucros utilizado em Espanha é o método de contabilização dos efeitos tributários, na sua vertente de método da dívida baseado na demonstração de resultados.

Em Portugal optou-se por elaborar uma directriz contabilística, n.º 28, já aprovada pela Comissão de Normalização Contabilística em 29 de Julho de 2001 e que será aplicável aos períodos iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2003.

Felizmente, houve o bom senso, de tornar obrigatória a referida directriz, apenas para as empresas (individuais ou colectivas) cujos volumes de proveitos, total de activo e numero de trabalhadores, ultrapassem os valores dos parâmetros constantes do art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais.

É que se corria risco fazer sair uma directriz que ninguém cumprisse, dada a complexidade da matéria.

Conhecido o teor da referida directriz n.º 28, a mesma aponta, com o objectivo de registar as operações relacionadas com impostos correntes e diferidos, para o desdobramento de algumas contas do POC, como se segue:

Classe 2 - Terceiros

- 24- Estado e outros entes públicos
 - 241 - Imposto sobre o rendimento
 - 2411 - Imposto corrente
- 27- Acréscimos e diferimentos
 - 276- Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento
 - 2761 - Activos por impostos diferidos
 - 2762 - Passivo por impostos diferidos

Classe 5 - Capital, Reservas e Resultados Transitados

- 56- Reservas de reavaliação
 - 561 - Dec. Lei n.º _____
 - 5611 - Reserva de Reavaliação antes impostos
 - 5612 - Impostos diferidos relativos á reavaliação
 - 562 - Dec. Lei n.º _____
 - 5621 - Reserva de Reavaliação antes impostos
 - 5622 - Impostos diferidos relativos á reavaliação
-
- 569 - Outras
 - 5691 - Reserva de Reavaliação antes impostos
 - 5692 - Impostos diferidos relativos á reavaliação

Classe 8 - Resultados

- 86- Impostos sobre o rendimento do exercício
 - 861 - Imposto corrente
 - 862 - Imposto diferido

Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser apresentados separadamente de outros activos e passivos por impostos correntes, e não devem ser classificados como activos e passivos de natureza corrente. Assim de acordo com a DC n.º 28, devem ser apresentados no balanço em linha autónoma nas rubricas “acréscimos e diferimentos” quer no activo (se se tratar de activos por impostos diferidos), quer no passivo (se se tratar de passivos por impostos diferidos).

Aponta assim a DC n.º 28 para a contabilização dos activos e passivos por impostos diferidos em contas autónomas de “acréscimos e diferimentos”, por ser a solução que fere menos a actual forma de balanço do POC.

Com certeza, esta solução, não será a mais correcta do ponto de vista teórico, dado que a conta 27-Acréscimos e diferimentos “destina-se a permitir o registo dos custos e dos proveitos nos exercícios a que respeitam”, estando fortemente relacionada com a demonstração de resultados, e levando a alguma confusão em relação ao método escolhido para a contabilização dos impostos sobre lucros. É que, por exemplo, os efeitos tributários das diferenças temporárias relacionados com uma reavaliação cujos efeitos não são totalmente considerados para efeitos fiscais, nada tem a ver com os resultados do exercício, influenciando apenas a própria reserva de reavaliação.

No método do diferimento (também chamado de método da capitalização), os efeitos tributários das diferenças temporárias, não representam nem direitos a receber, nem obrigações de pagar impostos no futuro. Tais efeitos assemelham-se a ajustamentos por periodificação, daí que os activos por impostos diferidos sejam assimilados a “acréscimos de proveitos”, e os passivos por activos diferidos sejam assimilados a “acréscimos de custos”.

Ora, optando-se claramente pelo método da dívida (também designado por, método da responsabilidade, do passivo, das taxas actualizadas), os activos e passivos por impostos diferidos, assumem, por força da filosofia inerente ao próprio método, a natureza de activos e passivos, com significado de direitos a receber ou de obrigações presentes.

Assim sendo, as contas mais adequadas para a contabilização dos activos e passivos por impostos diferidos, seriam contas relacionadas com dívidas a receber e dívidas a pagar (na nos-

sa opinião, subcontas da conta 24 - “Estado e outros entes públicos”).

Contudo, e enquanto não for alterado o actual POC, compreendemos a posição expressa na DC n.º 28.

2.2 - Métodos de contabilização

Associado à forma como é encarada a natureza do imposto sobre lucros, diferente é a forma de mensurar o montante do imposto a considerar como gasto do exercício, e consequentemente diferente será o método de contabilização a adoptar.

Se o imposto sobre lucro é visto como uma distribuição do resultado, o imposto a “distribuir” é o imposto calculado de acordo com as normas fiscais (imposto corrente).

Associado a esta forma de encarar o imposto sobre lucros, está o método de imposto a pagar, método este preconizado pelo nosso POC.

Se por outro lado, o imposto é visto como mais um custo absolutamente necessário para o exercício da actividade da entidade, então, o custo a reconhecer não deve ser apenas o imposto corrente, mas, em observância, nomeadamente dos princípios contabilísticos do acréscimo e da correlação entre proveitos e custos, deve incluir também os efeitos tributários decorrentes da existência de diferenças temporárias originadas e revertidas no exercício e, se fôr caso disso, também o efeito tributário dos prejuízos fiscais compensáveis .

Assim, o gasto por imposto do exercício, deve reflectir os efeitos em impostos futuros derivados de transacções ou eventos verificados no próprio exercício, e que lhes dão origem.

Associado a esta forma de encarar o imposto surge o **método de contabilização dos efeitos tributários**, que pode assumir as seguintes variantes:

- método da capitalização, (também denominado, do diferimento ou das taxas históricas;
- método da dívida (também denominado, do passivo, da responsabilidade ou das taxas actualizadas), método este com duas variantes, como veremos a seguir; e
- o método do valor líquido do imposto.

Vejamos, algo mais sobre estes métodos de contabilização dos impostos sobre lucros.

2.2.1 - Método do imposto a pagar

É o método que tem sido seguido em Portugal. O imposto que afecta o resultado do exercício é o imposto calculado aplicando a taxa de tributação sobre a base de incidência fiscal, incluindo derramas e tributações autónomas, e deduzindo as deduções à colecta. Como referimos, este método vai continuar a ser seguido pela maior parte das empresas em Portugal, já que a DC 28 é de aplicação obrigatória restrita, podendo qualquer empresa, ainda que não obrigada, aplicar as normas constantes da DC 28.

A descrição deste método, consta claramente das notas explicativas da conta do POC, 24.1-impostos sobre o rendimento, a qual refere que “no final do exercício, será calculada com base na matéria colectável estimada a quantia do respectivo imposto, a qual se registará a crédito desta contas por débito de 86 - imposto sobre o rendimento do exercício”.

Mas será que a utilização deste método conduz sempre à obtenção da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados da entidade? Pensamos que não. Basta, pensarmos nos efeitos tributários materialmente relevantes relacionados com as reavaliações, quer suportadas em diploma legal ou com fins económicos, que se vão fazendo em Portugal, e também nos mesmos efeitos associados aos regimes de tributação diferida das mais-valias fiscais, entre outras situações.

Então, por força do disposto na nota n.º 1 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, tendo em vista a obtenção da imagem verdadeira e apropriada, e tendo em atenção o disposto na DC n.º 18, porque não derrogar as disposições do POC nesta matéria? Neste sentido surge a DC n.º 28.

Por isso a utilização dum método que tenha em conta os efeitos tributários das diferenças temporárias, é mais consentâneo com o objectivo da imagem fiel da posição financeira e dos resultados da entidade.

2.2.2 - Métodos de contabilização dos efeitos tributários

São métodos que têm em consideração os efeitos fiscais motivados pelas divergências entre normas contabilísticas e fiscais, e consequentemente, entre a valorimetria contabilística e a fiscal aplicada a activos e passivos.

2.2.2.1 - O método do diferimento

De acordo com este método os saldos de activos e passivos por impostos diferidos no balanço não representam direitos de receber ou obrigações de pagar dinheiro, razão pela qual são contabilizados como acréscimos de custos ou acréscimos de proveitos.

A taxa de imposto utilizada é sempre a taxa histórica, não havendo correcção do saldo de impostos diferidos em virtude de alterações da taxa de tributação, e as reversões das diferenças temporárias são mensuradas à taxa histórica.

Implica um controlo individual das diferenças temporárias, podendo as diferenças temporárias similares ser agrupadas.

O gasto por imposto do período é o somatório de:

- imposto a pagar apurado com base nas normas fiscais,
- efeitos fiscais das diferenças temporárias diferidas para, ou de, outros períodos, e
- o efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento.

Trata-se de método já abandonado pelas principais normas internacionais e que não é o preconizado pela DC 28.

2.2.2.2 - Método da dívida (também denominado, do Passivo, ou da responsabilidade, ou das taxas actualizadas)

Neste método os efeitos tributários das diferenças temporárias são calculados e relatados quer como activos quer como passivos por impostos diferidos, isto é representam o pagamento adiantado de impostos futuros ou impostos a pagar no futuro. Assumem, na óptica deste método, a natureza de dívidas a receber, ou a pagar no futuro.

Um activo por impostos diferidos representa quantias a recu-

perar de imposto sobre lucro de períodos futuros, derivados de transações ou factos presentes, e poderá resultar de:

- Diferenças temporárias dedutíveis;
- Prejuízos Fiscais reportáveis não utilizados; e
- Créditos fiscais reportáveis não utilizados.

Um passivo por impostos diferidos representa uma maior quantia de impostos a pagar no futuro, derivada de transações ou factos presentes, resultante de diferenças temporárias tributáveis.

Este método é também conhecido como “método das taxas actualizadas”, porque os saldos dos impostos diferidos no balanço são ajustados de acordo com alterações na taxa de imposto, ou alterações no imposto, ou o lançamento de novos impostos incidentes directa ou indirectamente sobre os lucros.

As taxas a utilizar são de acordo com NIC 12 as taxas aprovadas ou em vias de aprovação (a norma americana – FASB 109 – só permite a taxa promulgada).

De acordo com a Directriz contabilística n.º 28 as taxas a utilizar na mensuração devem ser as taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê que venham a reverter as respectivas diferenças temporárias.

Neste método o gasto por imposto compreende:

- A estimativa do imposto a pagar calculada de acordo com as normas fiscais;
- O efeito tributário das diferenças que se originam ou revertem no exercício;
- os ajustamentos aos saldos de impostos diferidos activos e passivos decorrentes de alteração das taxas de imposto ou mudança nas leis tributárias, e
- O efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento.

Este é o método mais divulgado e é obrigatório na NIC 12 e FASB 109, na sua vertente do Balanço. É também o método preconizado pela Directriz Contabilística n.º 28.

Esquemáticamente:

CÁLCULO DO GASTO POR IMPOSTO s/ rendimento do exercício

Resultado Líquido do Exercício.....	\$
+ / – Diferenças Permanentes	\$
= Resultado Contabilístico Ajustado.....	\$
x taxa de imposto	
= Imposto Bruto.....	\$
– Deduções à Colecta	\$
+ / – Ajustes por mudança de taxa de imposto	\$
= gasto por imposto do exercício	\$
– Imposto a Pagar	\$

Se imposto a Pagar > Gasto p/ Imposto então Diferença = Activo p/ Imposto Diferido

Se imposto a Pagar < Gasto p/ Imposto então Diferença = Passivo p/ Imposto Diferido

Dentro do método da dívida podemos distinguir duas vertentes:

- Método da dívida baseado na demonstração de resultados, que opera teoricamente a partir do conceito de diferenças tempestivas (seguido, por exemplo, pelo PGC Espanhol), e
- Método da dívida baseado no balanço que opera a partir do conceito de diferenças temporárias (seguido pela NIC n.º 12, FASB n.º 109 e DC 28).

Vejamos algumas particularidades relacionadas com estas diferentes abordagens da mesma questão.

2.2.2.2.1 - Método de dívida baseado na demonstração de resultados

Este método assenta no uso de diferenças tempestivas, ou diferenças temporárias de resultados, sendo estas as diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico cuja origem está nos diferentes critérios de imputação temporal de custos e proveitos utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade, e que revertem em períodos seguintes.

Nesta modalidade do método, o gasto por imposto é assim calculado:

- 1.º - Cálculo do resultado contabilístico afectado pelas diferenças permanentes, obtendo-se um resultado “ajustado”.
- 2.º - Aplicação de taxa de tributação obtendo-se assim o gasto por imposto. Este montante deve ainda ser corrigido pelos ajustamentos que reflectam a variação de taxa de tributação e alteração de leis fiscais.
- 3.º - Comparação do “gasto por imposto” com a “estimativa do IRC a pagar” obtendo-se assim o saldo de tributação diferida gerada no exercício.

No caso de diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas o efeito tributário é calculado separadamente (caso do efeito tributário das reavaliações).

Vejam os:

Q 7 APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL				
1	Resultado antes de impostos	201		
2	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21.º)	202	P	
3	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art. 24.º)	203	P	
4	SOMA (1+2-3)	204		
5	Matéria colectável / Lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE's ou AEIE's (art. 6.º)	205	T	
6	Prémios de seguros e contribuições (art. 23.º, n.º 4)	206	P	
7	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art. 33.º, n.º 1)	207	T. (se regularizável) ou P	
8	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts. 34.º, 35.º, 36.º, 37.º e 38.º)	208	T	
9	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art. 40.º)	209	P	
10	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art. 62.º EBF)	210	P	
11	IRC e outros impostos directa ou indirectamente sobre lucros [art. 42.º, n.º 1, alínea a)]	211	P	
12	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art. 42.º, n.º 1, d)]	212	P	
13	Indemnizações por eventos seguráveis [art. 42.º, n.º 1, alínea e)]	213	P	
14	Encargos não devidamente documentados (art. 42.º, n.º 1, alínea g))	214	P	
15	Despesas não documentadas (art. 23.º)	277	P	
16	Menos-valias contabilísticas	215	P	
17	Mais-valias fiscais (art. 43.º)	216	P	
18	Correcções nos casos de crédito de imposto [art. 62.º, n.º 1]	217	P	
19	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218	T (Reversão)	
20	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art. 42.º, n.º 1, alínea h)]	220	T ou P (1)	
21	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18.º, n.º 7)	222	T	
22	Despesas c/ ajudas custo e compens. pela desloc. em viat. própria do trabalhador (art. 42.º n.º 1, alínea f)	223	P	
23	Correcções relativas a exercícios anteriores	224	P	
24	Correcções relativas a preços de transferência (art. 58.º, n.º 8)	251	P	
25	Pagamento a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 59.º n.º 1)	252	P	
26	Subcapitalização	254	P	
27	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 60.º)	253	P	
28	Juros de suprimentos (art. 42.º, n.º 2, alínea j))	255	P	
29	Despesas com combustíveis [art. 42.º, n.º 2, alínea i)]	256	P	
30	Dif. positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art. 58.º-A)	257	P	
31	Import. constantes de docum. emitidos por suj. passivos com NIF inexistente ou inválido (al. b), n.º 1 do art. 42.º)	258	P	
32	Custos ou perdas suportados com transm. Onerosa de partes de capital (n.º 5, 6 e 7 do art. 23.º)	259	P	
33	Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites (art. 34.º, 35.º e 36.º)	270	P	
34	Impostos diferidos	271	P	
35	Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art. 43.º)	216	P	
36	Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art. 45.º)	274	P	
37	Acréscimos por não reinvestimento (art. 45.º, n.º 6)	275	P	
38	Mais-valias fiscais - reg. transitório (art. 7.º, n.º 7, al. b) - Lei 30-G/2000 de 29/12 e art. 32.º, n.º 8 - Lei n.º 109-B/2001	276	P	
39				
40		225		
41	SOMA (campos 204 a 225)	226		
42	Prejuízo fiscal imputado por ACE'S ou AEIE'S (art. 5.º)	227	T	
43	Redução de provisões tributadas	228	T	
44	Mais-valias contabilísticas	229	P	
45	Menos-valias fiscais (art. 43.º)	230	P	
46	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa para impostos	231	P	
47	Rendimentos nos termos do artigo 46.º	232	P	
48	Actualização de encargos de explorações silvícolas (artigo 18.º, n.º 6)	233	P	
49	Benefícios fiscais	234	P	
50	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18.º n.º 7)	235	T ou P 2)	
51	40% das realizações de utilidade social (art. 40.º n.º 9)	236	P	
52	Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados	272	T	
53	Impostos diferidos	273	P	
55		237		
56	SOMA (campos 227 a 237)	238		
57	Prejuízo para efeitos fiscais (se 238 > 226) a transp. Para os campos 301, 312, 323 e/ou 334 do Q9	239	Não é DP nem DT	
58	Lucro tributável (se 226 >= 238) a transp. para os campos 302, 313, 324 e/ou 335 do Q9	240		

T - Dif. Temporária

P - Diferença Permanente ou Definitiva

1) Caso se pretenda contabilizar, se fôr caso disso, o valor da amortização financeira incluído nas rendas e não aceites fiscalmente, como fazendo parte do valor contabilístico da viatura ligeira de passageiros ou mista, nos termos da circ. 24/91 da DGCI. Assim o valor contabilístico seria:

Valor de transmissão + [Valor da viatura aceite fiscalmente para efeitos de calculo de amortizações - (Valor de transmissão + amortizações financeiras aceites como custos através das rendas)].

2) Se se tratar duma perda a diferença é permanente. Se se tratar de lucro da participada, temos duas situações:

a) participação enquadrada no art. 46.º do CIRC e cujos lucros quando distribuídos são deduzíveis na sua totalidade - a diferença é permanente;

b) Se a participação não é enquadrada no art. 46.º do CIRC, a distribuição dos lucros está sujeita a crédito de imposto (2001) - é temporária; ou é incluída para cálculo do lucro tributável em 50% - é temporária em 50%.

2.2.2.2.2 - Método da dívida baseado no balanço

A filosofia desta vertente do método da dívida assenta no conceito de diferenças temporárias, que são diferenças entre o valor contabilístico dum activo ou passivo constante no balanço (quantia assentada ou registada) e a sua base fiscal, isto é o valor por que o Fisco vai considerar o activo ou o passivo para efeitos de tributação, quando o activo for realizado e o passivo liquidado.

Nesta vertente do método da dívida, a forma de calcular o gasto do exercício por imposto sobre o rendimento, é a seguinte:

- 1.º - Calcular os activos e passivos por impostos diferidos (ex-purgando os activos e passivos p/ impostos diferidos cuja contrapartida não é qualquer rubrica da conta de resultados) no final do exercício e no início do exercício. Determinar a sua variação.
- 2.º - Calcular os valores do imposto a pagar respeitante ao exercício (de acordo com a declaração fiscal).
- 3.º - O gasto do exercício por imposto sobre o rendimento é a soma das duas parcelas.

O ideal, neste método é a obtenção dum mapa da trabalho donde conste um balanço contabilístico e um balanço, digamos que, fiscal, donde constem as bases fiscais dos activos e passivos correspondentes. Um mapa do tipo abaixo poderia ser adequado.

MÉTODO DÍVIDA BASEADO NO BALANÇO				
MAPA DE TRABALHO				
			Dif. Temporárias	
Rubricas	Quantia Assentada	Base Fiscal	Tributável	Deduzíveis
Activo	10.000	9.000	1.000	
	8.000	10.000		2.000
Passivo	10.000	9.000		1.000
	12.000	15.000	3.000	
TOTAL			4.000	3.000
Efeito Líquido da Dif. Temp. 1000 x TAXA = 400				
DE PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS				

Se o imposto corrente (estimativa do IRC a pagar relativa ao exercício) fôr de, por exemplo, 1.000 euros, então o gasto de imposto do exercício, seria de 1.400 euros.

Numa perspectiva prática, o método baseado na demonstração de resultados, é mais intuitivo que o método baseado no balanço, é mais fácil de aplicar, e com ele consegue-se a mesma informação final nas demonstrações financeiras,

2.2.2.3 - O método do valor líquido de imposto

Neste método os valores dos impostos diferidos são componentes dos valores dos activos ou passivos com que se relacionam, pelo que se devem representar no balanço junto aos respectivos activos ou passivos em contas compensatórias. Trata-se de uma forma de apresentação e classificação diferente dos impostos diferidos, que terão de ser calculados com recurso ao método da dívida ou do diferimento.

Trata-se de método que já não tem qualquer aplicação.

3. Reconhecimento e mensuração dos activos e passivos por impostos diferidos

Põe-se o problema sobre se devem ou não reconhecer os efeitos tributários de todas as diferenças temporárias, e em especial das diferenças recorrentes e das diferenças que se espera revertam após um período significativo.

Nas diferenças temporárias recorrentes, a reversão do efeito tributário anterior compensa-se com o surgimento de novas e idênticas diferenças temporárias.

Por outro lado põe-se a questão sobre se será razoável o reconhecimento de diferenças temporárias que se prevejam reversíveis no longo prazo.

Surgem assim, essencialmente duas correntes:

– **Reconhecimento total** das diferenças temporárias, segundo a qual todas as diferenças temporárias surgidas num exercício devem tomar-se em conta para o cálculo do gasto por imposto e para o cálculo dos activos e passivos por impostos diferidos.

É a corrente dominante (NIC 12 e FASB 109 e D.C. n.º 28), excepto no que toca à observância do princípio da prudência no reconhecimento de activos por impostos diferidos.

– **Reconhecimento parcial** das diferenças temporárias, segundo a qual se devem reconhecer unicamente as diferenças temporárias que presumivelmente vão reverter dentro dum período determinado (3 a 5 anos - SAP n.º 15, mais de 3 anos - NIC 12 versão 1979, normas estas entretanto revogadas ou alteradas), ou que não sejam consideradas diferenças recorrentes.

Como referimos, a corrente que preconiza o reconhecimento total, tem tido assento, nas principais normas, nomeadamente na nossa DC 28, que assim reza:

“Passivos por impostos diferidos

§ 18. Deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto quando provenham de:

- a) Trespasse (*goodwill*) cujas amortizações não sejam deduzíveis; ou de
- b) Reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo numa transacção que:
 - i) Não seja uma concentração de empresas; e
 - ii) Não afecte, no momento da transacção, nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal.”

Verificamos assim, que deve ser reconhecido o efeito tributário de todas as diferenças temporárias tributáveis, as quais originam passivos por impostos diferidos, excepto nas seguintes situações:

- a) No caso de *trespasse* em sentido contabilístico, sempre que as amortizações desse *trespasse* não sejam aceites fiscalmente, apesar de existir uma diferença entre o valor contabilístico e a base tributável (em princípio nula), o reconhecimento do efeito fiscal, faria apenas aumentar o valor desse mesmo *trespasse*. Como o *trespasse*, já de si é um valor residual, a norma proíbe o reconhecimento do passivo por impostos diferidos.
- b) No caso de reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo, numa transacção que não seja uma concentração empresarial, e nem afecte no momento da transacção nem o resultado contabilístico nem o resultado fiscal, é importante referir:
- Numa concentração empresarial, em que se utilize o método da compra, o *trespasse* é a diferença entre o valor de aquisição e os justos valores dos activos e passivos identificáveis. Ora, os justos valores podem (e normalmente isso acontece) não coincidir com as bases fiscais dos elementos. Geram-se assim diferenças temporárias tributáveis, cujo efeito tributário afecta o valor do próprio *trespasse*.
 - Quando do reconhecimento inicial do elemento exista uma diferença temporária tributável que não afecte nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal, não se reconhece qualquer passivo por impostos diferidos. Na legislação fiscal portuguesa, é o caso de, por exemplo, da aquisição de uma viatura ligeira de passageiros ou mista por 40.000 euros, quando a amortização aceite para efeitos fiscais apenas incide sobre 29.927,87 euros. Neste caso, a norma proíbe o reconhecimento do passivo por impostos diferidos, já que tal reconhecimento “equivale-ria a empolar injustificadamente o activo e o passivo”.

“Activos por impostos diferidos”

§ 23. Deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, **desde que se espere venham a existir lucros fiscais no futuro que possibilitem a recuperação dessas diferenças**, excepto quando provenham de:

- a) *Trespasse (goodwill)* negativo que tenha sido tratado como proveito diferido, de acordo com a parte final do ponto 3.2.6 da Directriz contabilística n.º 1; ou nos

termos do disposto em 14.4.1., alínea e), das normas de consolidação de contas do Plano Oficial de Contabilidade, ou de

- b) Reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo numa transacção que:
- a. Não seja uma concentração de empresas; e
 - b. Não afecte, no momento da transacção, nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal.”

3.1 - Reconhecimento

No que toca ao reconhecimento, a corrente dominante é a do reconhecimento total.

A NIC n.º 12 e a D.C. n.º 28 da CNC, exigem o reconhecimento dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias tributáveis independentemente da sua natureza e prazo de reversão (excepções previstas respectivamente nos § 15 e 39 da NIC 12 e § 18 da D.C. 28). A norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos (com as excepções referidas).

As excepções referidas relacionam-se com

- o *trespasse* cujas amortizações não sejam fiscalmente deduzíveis, dado que o valor do *trespasse* é residual; e
- O reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
 - Não seja uma concentração de empresas; e
 - não afecte no momento da transacção, nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal.

As normas exigem que os activos por impostos diferidos sejam reconhecidos quando for provável que venham a existir lucros tributáveis contra os quais o activo por imposto diferido possa ser utilizado (com as excepções previstas no § 24 da NIC 12 e § 23 da DC 28).

Independentemente da probabilidade de obtenção futura de lucros tributáveis que permitam a recuperação dos activos por impostos diferidos, um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido sempre que existam passivos por impostos diferidos, e até ao limite destes, sempre que se preveja que as diferenças temporárias tributáveis vão reverter no mesmo período das diferenças temporárias dedutíveis. No que toca ao reconhecimento de activos por impostos diferidos resultantes de prejuízos fiscais, há que assegurar que os prejuízos fiscais são compensados com lucros tributáveis dentro do período legal de compensação.

Reconhecimento segundo a NIC n.º 12 e DC n.º 28 da CNC

	TIPO DE DIFERENÇA	ACTIVO / PASSIVO POR IMPOSTO DIFERIDO	RECONHECIMENTO
ACTIVO			
Valor contab. maior que base fiscal	Temporária tributável	Passivo p/ imp. diferidos	Sim
Valor cont. menor que a base fiscal	Temporária dedutível	Activo p/ imp. diferidos	Prudência
PASSIVO			
Valor contab. maior que base fiscal	Temporária dedutível	Activo p/impostos diferidos	Prudência
Valor cont. menor que a base fiscal	Temporária tributável	Passivo p/ imp. diferidos	Sim

3.2 - Mensuração

Os activos e passivos por impostos diferidos podem ser mensurados utilizando:

- as taxas de tributação em vigor no período em que as diferenças temporárias se originaram; ou
- as taxas em vigor no final do período em que se estão a mensurar os respectivos saldos; ou
- as taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se espera venham a reverter as diferenças temporárias; e além disso, se tal não for proibido pelas normas,
- pelo valor presente, actual ou descontado.

Os saldos de activos e passivos por impostos diferidos calculam-se aplicando a taxa de tributação ao montante da diferença temporária.

A taxa de tributação, é nos termos da NIC n.º 12 a taxa que tenha sido decretada ou em vias de ser decretada à data do balanço.

De acordo com a Directriz contabilística n.º 28 as taxas a utilizar na mensuração devem ser as taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê que venham a reverter as respectivas diferenças temporárias.

De acordo com a NIC 12 e DC 28, os saldos de activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados, dada a difícil previsão da calendarização das reversões das diferenças temporárias.

4 - TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS

As regras base para o tratamento contabilístico dos impostos diferidos, são reguladas pelas normas respectivas.

Assim:

- **§ 57 da NIC n.º 12** - “A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro evento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio evento”.
- **§ 54 da DC n.º 28** - “O tratamento contabilístico dos impostos correntes e diferidos deve ser coerente com o registo das operações que lhe estão subjacentes, afectando por consequência, consoante as situações, os resultados ou outras contas de capitais próprios (e, bem assim, as correspondentes contas de activo e passivo)”.
- **§ 58 da NIC n.º 12** - “Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um proveito ou como um gasto e incluídos no lucro líquido ou no prejuízo do exercício, excepto até ao ponto em que o imposto surja de:
 - a) Uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período directamente no capital próprio; ou
 - b) uma concentração empresarial que seja uma aquisição”.
- **§ 61 da NIC n.º 12** - “O imposto corrente ou imposto diferido deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com rubricas que sejam creditadas ou debitadas, no mesmo ou num período diferente, directamente no capital próprio”.

Assim, o tratamento contabilístico dos impostos diferidos, está associado ao tratamento contabilístico das transacções ou eventos que lhes dão origem.

O tratamento contabilístico dos efeitos tributários das diferenças tempestivas, afecta sempre contas ligadas aos resultados, já que as diferenças tempestivas resultam de diferentes critérios de imputação temporal utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade. É o caso de impostos diferidos originados, por exemplo, com provisões não deduzíveis fiscalmente, mais valias fiscais associadas a reinvestimentos, amortizações excessivas que se pretendam recuperar ou quotas perdidas, diferenças geradas no caso de contratos de construção etc..

Sempre que a transacção ou evento que origina os impostos diferidos, foi contabilizado em contas diferentes de resultados, então os impostos diferidos, quando a diferença temporária se origina, não afectam contas ligadas aos resultados, mas sim, as contas em que foram contabilizados os factos subjacentes.

Assim sendo, no caso duma reavaliação do imobilizado que origine uma diferença temporária, os efeitos tributários desta reavaliação afectam as respectivas contas de capitais próprios. No caso duma concentração que seja uma aquisição, e que gere diferenças temporárias, então os efeitos fiscais respectivos afectam o Trespasse.

No método da dívida, as situações que afectam directamente os resultados do exercício, e que constituem o gasto por imposto, são:

- o imposto corrente (estimativa do IRC do exercício);
- os impostos diferidos relacionados com diferenças tempestivas que se originem no exercício;
- o efeito fiscal da reversão de diferenças tempestivas que originaram activos e passivos por impostos diferidos em anos anteriores;
- o efeito tributário relacionado com prejuízos fiscais susceptíveis de compensação com lucros tributáveis futuros;
- as alterações na quantia de impostos diferidos resultantes das alterações nas taxas de tributação ou de outras alterações na lei fiscal;
- as alterações decorrentes da análise à recuperabilidade dos activos por impostos diferidos, ou do modo de recuperar contabilisticamente o valor dos activos (pelo uso, via amortização? pela alienação?).

Em relação às Reavaliações, é ainda importante referir que, no caso de reavaliação de bens não amortizáveis, o activo ou o passivo deve ser registado tendo em consideração o efeito fiscal associado à venda do bens em lugar da recuperação do valor através do uso. Assim sendo, a DC 28 (e a NIC12 também), preconiza a óptica do uso para os activos amortizáveis, e a óptica da alienação para os bens não amortizáveis.

As consequências contabilísticas da adopção destas diferentes ópticas, são, obviamente diferentes.

Assim para um bem amortizável que seja reavaliado, o efeito fiscal da reavaliação é debitado em subconta própria de conta de “reservas de reavaliação”, e à medida que a diferença temporária vai revertendo, é creditada essa mesma conta “impostos diferidos relativos à reavaliação”. Simultaneamente a con-

ta de “Passivos por impostos diferidos” é debitada por contrapartida de conta de “Imposto corrente” (241.1.).

Significa que os impostos diferidos são quantificados quando da constituição da reserva para toda a vida do bem (partindo do pressuposto que a forma de recuperar o activo não muda).

No caso dos bens não amortizáveis, a base fiscal do elemento muda todos os anos por força da aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária, como se estivéssemos a calcular o valor para efeitos de mais e menos valias fiscais. Assim sendo, o valor dos passivos por impostos diferidos é alterado todos os anos, sendo, debitada a conta de “Passivos por impostos diferidos” e creditada a conta de “Impostos diferidos relativos à reavaliação”.

Dado que no método da dívida baseado no balanço o gasto por imposto é obtido pela soma do imposto corrente com a variação do saldo de impostos diferidos entre dois anos (excluídos os efeitos que não afectam resultados), é importante relembrar a forma de cálculo do imposto corrente.

Assim:

– O imposto corrente

Como referimos, em relação a 2003, aplica-se já a directriz contabilística n.º 28. A directriz contabilística n.º 28 é aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas à apresentação de modelos mais desenvolvidos de demonstrações financeiras, de acordo com o POC.

Assim, os métodos a aplicar serão:

- o método do imposto a pagar, aplicável à generalidade das pequenas empresas, e
- o método da dívida, aplicável às entidades que durante dois anos consecutivos tenham ultrapassado dois dos três limites constantes do art. 262.º do código das sociedades comerciais, a saber:
 - total de activo líquido 1.500.000 euros,
 - total de proveitos 3.000.000 euros,
 - número de trabalhadores 50 trabalhadores.

Assim sendo, a seguir, continuaremos a abordar a questão, na óptica do método do imposto a pagar.

Vejamos as contas utilizadas:

241 - Imposto sobre o rendimento

“Esta conta é debitada pelos pagamentos efectuados e pelas retenções na fonte a que alguns dos rendimentos da empresa estiverem sujeitos.

No fim do exercício será calculada, com base na matéria colectável estimada, a quantia do respectivo imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 86 “Imposto sobre o rendimento do exercício”.

No caso de empresários em nome individual, o valor do imposto a considerar será apenas o respeitante à actividade desenvolvida.

Quando se entender conveniente, esta conta poderá ser subdividida, tendo em vista as situações remanescentes do regime fiscal anterior e a separação das operações por exercícios”.
– (POC)

Em termos de subdivisão da subconta 241 - Imposto sobre o rendimento, é aconselhável o seguinte desenvolvimento:

241 - Impostos s/ o rendimento

24.1.1 - Imposto corrente

24.1.1.1 - Pagamentos por conta

24.1.1.1.1 - Pagamento por conta

24.1.1.1.2 - Pagamento especial por conta

24.1.1.2 - Ret. na fonte (efectuadas por terceiros)

24.1.1.2.1 - S/ rendimentos de capitais

24.1.1.2.2 - S/ rendimentos prediais

24.1.1.2.3 - S/ rem. órgãos estatutários

24.1.1.2.9 - S/ outros rendimentos

24.1.1.3 - IRC estimado

24.1.1.4 - IRC liquidado

24.1.1.5 - IRC apuramento

24.1.1.6 - IRC a pagar

24.1.1.7 - IRC a recuperar

Para colmatar a insuficiência ou o excesso da estimativa do IRC, existem no POC as contas:

69.8.1 - Insuficiência da estimativa para impostos

79.8.1 - Excesso da estimativa para impostos,

contas estas que são utilizadas pelas diferenças entre a estimativa feita em 31 de Dezembro e o IRC e derrama liquidados (IRC liquidado consta do quadro de apuramento da Mod 22 e a derrama consta também do mesmo quadro).

Esta forma de contabilizar o imposto sobre os lucros, em que o gasto por imposto é o imposto corrente (o imposto apurado de acordo com as normas fiscais), é chamada de “Método do imposto a pagar”, como vimos.

A directriz contabilística n.º 28 sobre a contabilização dos impostos sobre lucros, introduz a chamada “filosofia dos impostos diferidos”, que pressupõe o reconhecimento dos efeitos tributários das diferenças temporárias e dos prejuízos fiscais, efeitos esse que afectam o montante a contabilizar como gasto (ou proveito) de imposto.

Vejamos então a proposta de contabilização do IRC (de acordo com método do imposto a pagar):

I) Em 31 de Dezembro a empresa contabiliza a estimativa p/ IRC e derrama, e faz o seguinte lançamento:

Débito de 86.1 - Imposto sobre o rendimento

Crédito de 24113 - IRC estimado

As tributações autónomas afectam o “imposto estimado”.

II) No mês de apresentação da declaração Mod 22 do IRC:

1) Transferir o imposto estimado para IRC liquidado contabilizando a diferença em 6981 ou 7981.

Se a estimativa coincide com a liquidação, então:

Débito de 24113 - IRC estimado

Crédito de 24114 - IRC liquidado

2) No caso de não ter sido efectuada a estimativa para IRC, procedimento este que consideramos incorrecto, ou esta se mostrar insuficiente o lançamento deverá ser:

Débito de 6981 - Insuficiência de estimativa para impostos

Crédito de 24114 - IRC liquidado

- 3) Transferência do saldo de IRC liquidado p/ IRC apuramento:
Débito de 24114 - IRC liquidado
Crédito de 24115 - IRC apuramento
- 4) Transferência do saldo dos pagamentos por conta para IRC apuramento:
Débito de 24115 - IRC apuramento
Crédito de 24111 - IRC pagamentos por conta
- 5) Transferência dos saldos de Retenções na fonte para IRC apuramento:
Débito de 24115 - IRC apuramento
Crédito de subcontas de 24112
- 6) Se o saldo de apuramento deu IRC a pagar:
Débito de 24115 - IRC apuramento
Crédito de 24116 - IRC a pagar
- 7) Se o saldo do apuramento deu IRC a recuperar:
Débito de 24117 - IRC a recuperar
Crédito de 24115 - IRC apuramento
- 8) Ficam assim com saldo as contas, 24116, ou 24117, as quais serão saldadas pelo pagamento (24116), pelo reembolso (24117). No que respeita ao “IRC a recuperar”, é de notar que a declaração mod. 22 do IRC, deixou de ter o quadro 24, que permitia a compensação em pagamentos futuros no caso de IRC a recuperar em relação ao qual não se pedisse o reembolso.

5 – PREJUÍZOS FISCAIS

5.1 - Regime fiscal dos prejuízos

No art. 47.º do CIRC está regulado o regime da dedução dos prejuízos fiscais.

Assim os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício serão deduzidos os lucros tributáveis, havendo os, de um ou mais dos seis exercícios seguintes (aplicável aos prejuízos fiscais gerados a partir de 1/1/1996).

Existe assim um direito de reporte dos prejuízos para a frente por um período de 6 anos.

Este direito de reporte traduz-se na possibilidade de reduzir a carga fiscal futura caso venham a gerar-se lucros tributáveis para compensar tais prejuízos.

Assim, e de acordo com o parágrafo n.º 34 do NIC n.º 12 um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de prejuízos tributáveis não utilizados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão utilizáveis contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados possam ser utilizados (ver também § 36 da NIC 12).

Também de acordo com a DC n.º 28 deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos relativamente aos prejuízos fiscais que possam ser deduzidos a lucros futuros, na medida em que for previsível que venham a ser obtidos lucros tributáveis que permitam a dedução de tais prejuí-

zos, ou existam diferenças temporárias tributáveis que permitam a utilização dos referidos prejuízos fiscais.

A existência de créditos fiscais que não sejam utilizados na totalidade num determinado exercício e que possam reportar para períodos futuros, devem levar ao reconhecimento de um activo por impostos diferidos, se for previsível a obtenção de lucros futuros que permitam a dedução á colecta de tais créditos fiscais.

Como podemos verificar, está sempre presente de forma inequívoca, o princípio contabilístico da prudência.

Fora destas situações, não deve ser reconhecido qualquer activo no ano em que se apura a perda fiscal, excepto se a empresa tiver suficientes diferenças temporárias tributáveis que permitam a recuperação desse prejuízo fiscal. Se o montante dessas diferenças temporárias tributáveis não forem suficientes reconhecerá um activo por impostos diferidos somente até ao montante do passivo por impostos diferidos cujas diferenças temporárias revertam dentro do período de compensação dos prejuízos fiscais.

As mesmas cautelas se aplicam ao reconhecimento de activos por impostos diferidos originados por créditos fiscais (deduções á colecta) não utilizados no exercício em que são gerados e que podem ser utilizados em exercícios futuros (por ex.: crédito fiscal relacionado com despesas com investigação e desenvolvimento previsto no Decreto Lei n.º 292/97 de 22.10, que vigora até 2003 e cuja recuperação pode ser efectuada, se houver insuficiência de colecta até ao sexto exercício imediato).

5.2 - Tipos de reporte

O tipo de reporte permitido pela legislação fiscal portuguesa, designa-se de reporte para a frente.

Há no entanto países que permitem o reporte para trás, ou simultaneamente o reporte para trás e para a frente (caso de E.U., Reino Unido, Alemanha, etc.). Tal reporte para trás permite à empresa, que obtém o prejuízo ser reembolsada de imposto correspondente que tenha pago anteriormente ao ano em que apurou o prejuízo fiscal.

Nestes casos de reporte para trás, existe um direito efectivo se tiver havido pagamento de imposto, razão pela qual o activo deve ser reconhecido.

5.3 - Natureza do direito de compensação de perdas

O direito de compensação de perdas (no reporte para a frente) é um direito de natureza contingente.

A Administração Fiscal reconhece o direito de compensação, e tal direito dá a possibilidade ao sujeito passivo de compensar o prejuízo fiscal com lucros tributáveis gerados no futuro. Este direito é susceptível de ser reconhecido contabilisticamente como um activo por impostos diferidos, “até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão utilizáveis”, para compensar tais perdas fiscais, ou existam diferenças temporárias tributáveis que permitam a recuperação de tais perdas.

O reconhecimento implica a observância do princípio da prudência, e em observância do princípio do acréscimo tal reconhecimento deve ser efectuado no ano em que se obtiveram os prejuízos fiscais.

A NIC n.º 12, considera que o princípio da prudência é observado, razão pela qual também o princípio do acréscimo também deve ser observado, devendo por isso ser reconhecido contabilisticamente o direito de compensação:

- a) Se a empresa tiver diferenças temporárias tributáveis, contra as quais os prejuízos fiscais possam ser utilizados;
- b) Se for provável que a empresa tenha lucros futuros suficientes para absorver o prejuízo fiscal;
- c) Se o prejuízo fiscal resultar de causas identificáveis e que provavelmente não se repetirão;
- d) Se houver oportunidades de planeamento fiscal que possam criar lucros tributáveis suficientes para absorver os prejuízos fiscais.

Fora destas condições, não se deve reconhecer o efeito tributário dos prejuízos fiscais, isto sem prejuízo de futura reavaliação da situação.

5.4 - O cálculo e contabilização de efeito tributário da compensação

Ver exemplo prático adiante.

6 - APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO E REGIME TRANSITÓRIO

Nos pontos anteriores demos especial ênfase a aspectos ligados ao reconhecimento, medida e contabilização dos impostos sobre lucros, mas no final do exercício existe a necessidade de apresentar e divulgar informação sobre esses mesmos impostos. Neste ponto da matéria, à qual já nos referimos no ponto 2.1 do presente trabalho, é importante a transcrição do que a este respeito nos diz a Directriz contabilística n.º 28.

Assim:

6.1 - Apresentação

“Apresentação

Contas individuais:

Activos e passivos por impostos diferidos

64. Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser apresentados, no Balanço, em linha autónoma, devendo os activos por impostos diferidos ser inscritos como última linha do “Código CEE – E – Acréscimos e diferimentos” e os passivos por impostos diferidos como última linha do “Código CEE – D – Acréscimos e diferimentos”

Compensação

65. O valor respeitante a cada exercício a inscrever na conta 241 – Imposto sobre o Rendimento será o que resultar da diferença entre o valor do imposto corrente do exercício,

ainda que determinado por estimativa, e o montante das retenções na fonte, dos pagamentos por conta e dos pagamentos especiais por conta relativamente aos quais exista o direito de dedução e, se credor, deverá ser inscrito no Passivo ou, se devedor, deverá ser apresentado no Activo.

66. Uma entidade apenas deve compensar activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:

- a) tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e cumulativamente
- b) os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal:
 - i) sobre a mesma entidade tributável; ou
 - ii) sobre diferentes entidades tributáveis que pretendam ou liquidar passivos e activos por impostos correntes numa base líquida, ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativas de passivos ou activos por impostos diferidos se esperem que sejam liquidadas ou recuperadas.

Gasto de imposto

67. Na Demonstração dos Resultados por naturezas, o imposto sobre o rendimento do exercício (positivo ou negativo) apresentado na respectiva linha deve restringir-se ao relacionado com os componentes do resultado líquido.

68. Na demonstração dos Resultados por funções, o imposto sobre o rendimento (positivo ou negativo) relacionado:

- i) Com os resultados correntes e com os resultados extraordinários deve ser apresentado nas linhas previstas para o efeito;
- ii) Com os resultados não usuais ou não frequentes, com resultados de operações em descontinuação e com alterações de políticas contabilísticas, deve ser deduzido a cada um destes tipos de resultados por forma a que os mesmos possam ser apresentados numa base líquida, nos termos da Directriz Contabilística n.º 20 – Demonstração dos resultados por funções.

Contas consolidadas

69. As disposições contidas nos números 61 a 65 desta Directriz são aplicáveis, com as devidas adaptações, às contas consolidadas”.

6.2 - Divulgação

“Contas individuais

70. Os principais componentes de gastos (proveitos) de impostos devem ser divulgados na nota 6 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados em conformidade com os quadros seguintes:

1. Reconciliação do imposto do exercício e do imposto corrente deve ser efectuada num mapa do seguinte tipo:

Descrição	Total		Operações na D.R.		Movimentações noutras Rubricas Capital Próprio			
					Reavaliação		Outras	
	n	n - 1	n	n - 1	n	n - 1	n	n - 1
I Imposto do exercício								
II Gastos (proveitos) de impostos do exercício reconhecidos neste exercício e anteriormente reconhecidos como impostos diferidos provenientes de:								
1. Impostos diferidos com origem em diferenças temporárias								
2. Impostos diferidos pela reversão de diferenças temporárias								
3. Impostos diferidos relativos à alteração das taxas de tributação, ou lançamento ou abolição de impostos								
4. Diminuição de activos por impostos diferidos								
5. Reversão da diminuição de activos por impostos diferidos								
6. Reporte de prejuízos anteriormente reconhecidos como impostos diferidos								
7. Imposto diferido relativo à realização da reserva de reavaliação de imobilizações								
8.								
III Gastos (proveitos) de impostos não reconhecidos anteriormente como impostos diferidos:								
1. Ajustamentos de impostos correntes de exercícios anteriores								
2. Alteração de políticas contabilísticas e erros fundamentais								
3. Reporte de prejuízos								
4. Imposto diferido relativo à constituição da reserva de reavaliação de imobilizações								
5. Impostos diferidos com origem em diferenças temporárias								
6. Outras diferenças não reconhecidas anteriormente como impostos diferidos								
7.								
IV Imposto diferido (II ± III)								
V Imposto corrente (I ± IV)								

2. Decomposição dos Activos e Passivos por impostos diferidos por tipo de diferença à data do Balanço:

Descrição	Total		Operações na D.R.		Movimentações noutras Rubricas Capital Próprio			
					Reavaliação		Outras	
	n	n - 1	n	n - 1	n	n - 1	n	n - 1
Diferenças temporárias que originaram Activos por impostos diferidos								
Provisões não aceites fiscalmente								
Resultados positivos em ACE								
Resultados negativos pela aplicação do método da equivalência patrimonial								
Amortizações não aceites fiscalmente								
Benefícios de reforma, quando não há fundo externo								
Diferenças entre o justo valor e a BT.								
Prejuízos fiscais								
Efeito da transposição de demonstrações financeiras								
Dupla tributação								
Reconhecimento inicial de activos e passivos								
.....								
Total I								
Diferenças temporárias que originaram passivos por impostos diferidos								
Reavaliação de activos imobilizados								
Resultados negativos em ACE								
Resultados positivos pela aplicação do método da equivalência patrimonial								
Diferimento de tributação das mais-valias								
Beneficiou de reforma, quando não há fundo externo								
Efeito da transposição de demonstrações financeiras								
.....								
Total II								
Valores reflectidos no balanço								
Activos por impostos diferidos (Total I x taxa(s))								
Passivos por impostos diferidos (Total II x taxa(s))								
Diferenças temporárias relativamente às quais não foi reconhecido qualquer imposto diferido (a)								
Perdas fiscais não utilizadas								
Outras								

(a) Com indicação de data de extinção

3. Decomposição dos Impostos relativos a Resultados Líquidos do Exercício, Reservas Livres e Resultados Transitados:
4. Decomposição das Reavaliações e Reconhecimentos iniciais de activos e passivos e outras variações:
5. Devem ainda ser divulgadas nesta nota:
 - a) o relacionamento entre gastos (proveitos) de impostos e o resultado contabilístico e outras variações patrimoniais (evidenciando a taxa efectiva média)
 - b) uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável em relação com a do período contabilístico anterior;
 - c) a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em filiais, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, em relação às quais não tenham sido reconhecidos passivos por impostos diferidos;
 - d) com respeito a unidades operacionais descontinuadas, o imposto sobre o rendimento relacionados com:
 - (i) o ganho ou perda da descontinuação; e
 - (ii) o resultado do período respeitante às actividades correntes da unidade operacional descontinuada, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado.
 - e) a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:
 - (i) a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros que excedam os lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e
 - (ii) a empresa tenha sofrido um prejuízo, quer no período corrente quer no período precedente, na jurisdição fiscal, com a qual se relaciona o activo por impostos diferidos.
 - f) quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos que resultem de alterações nas taxas de impostos ou da legislação fiscal que sejam decretadas ou anunciadas após a data do balanço.

Contas consolidadas

71. As disposições contidas no número anterior devem ser aplicadas, com as devidas adaptações, na nota 38 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados Consolidados referidos no ponto 14.4 do Plano Oficial de Contabilidade”.

6.3 - Disposições Transitórias

- “72. Na data da entrada em vigor da presente Directriz, ou na data em que ela tenha de ser aplicada pela primeira vez, as entidades a ela obrigadas podem optar por um dos seguintes procedimentos:
- a) Reconhecer todos os ajustamentos referentes a saldos de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos relativos a situações passadas.

No que respeita ao capital próprio, os ajustamentos serão registados nas contas de Reservas de Reavaliação, Reservas Livres ou Resultados Transitados, consoante for adequado. Se for necessário debitar a conta de Reservas de Reavaliação e não houver saldo suficiente nesta conta, os ajustamentos devem ser relevados na conta de Resultados Transitados.

- b) Não reconhecer – durante um período que não pode exceder cinco anos – os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos relativos a situações anteriores à data da entrada em vigor, ou da primeira aplicação, da presente Directriz. Neste caso, deve ser incluída na nota 2 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados uma referência a tal facto, que será complementada na nota 6 do mesmo Anexo com uma informação sobre os valores contabilísticos que teriam de constar dos balanços e das demonstrações dos resultados.
- c) Enquanto existirem situações que determinariam o reconhecimento de passivos por impostos diferidos nos termos da alínea a) e as mesmas não forem relevadas não é permitido o registo de activos por impostos diferidos.

7 - CONCLUSÕES

Não foi nosso objectivo fazer uma análise detalhada da Directriz contabilística n.º 28 – Impostos sobre o rendimento, mas sim procurar fornecer aos leitores deste texto as “ferramentas” necessárias para melhor se compreender a referida Directriz contabilística. É que esta matéria dos “impostos diferidos”, não é uma matéria simples, e para a compreender é preciso aprender a “pensar em termos de impostos diferidos”.

Reafirmamos o nosso contentamento pelo bom senso utilizado na elaboração desta directriz contabilística, em termos da obrigatoriedade da sua observância. Na verdade, a directriz referida é aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras mais desenvolvidas, o que exclui da sua aplicação todas as empresas que não ultrapassem, durante dois anos consecutivos, os valores de dois dos três parâmetros previstos no art. 262.º do código das sociedades.

Caso a aplicação dessa norma fosse extensiva a todas as entidades empresariais, a directriz estaria, com certeza condenada ao insucesso. Correr-se-ia o risco, de acontecer o que acontece em Espanha, onde é obrigatória a contabilização dos impostos sobre lucros de acordo com o método da dívida baseado na demonstração de resultados, desde 1990, por força da norma de valorização n.º 16 do Plan General Contable.

Em estudos elaborados em Espanha⁵, os autores chegam às seguintes conclusões:

- Para empresas não cotadas em bolsa (amostra de 666 empresas que depositaram contas na Registo Mercantil de Zaragoza):
 - A maioria das empresas utiliza o método do imposto a pagar;

5 Llorente Sanz, Mª S.; “Aspectos contables del impuesto sobre sociedades”; Actualidade financeira, n.º 37, 1993, páá C546-c547. Gomez Vals, F.; “Aplicacion e consecuencias del método del efecto impositivo en grandes empresas espanholas”; VIII congresso de la AECA, Sevilla, 27-29, Septiembre, 1995, pág. 523-539. Ambos citados por Vela Rédonas, Justo J.; “Contabilizamos correctamente el impuesto sobre beneficios? Los problemas conceptuales Y operativos de su tratamiento”; Técnica Contable, n.º 620-621, 2000, pág. 609 e segs.

- A grande maioria não reconhece activos relacionados com prejuízos fiscais compensáveis. Porém, algumas, mesmo utilizando o método da quota a pagar, reconhecem activos por impostos diferidos relacionados com prejuízos fiscais compensáveis;
- Os anexos ao balanço e à demonstração dos resultados tinham pouca informação relacionada com a existência de diferenças tempestivas e respectivos efeitos fiscais.
- Para empresas cotadas (amostra de 15 grandes empresas espanholas, contas do período de 1989 a 1993), as conclusões foram:
 - Muito poucas facilitam informação sobre a origem e composição das diferenças permanentes e tempestivas;
 - Em alguns casos, não se contabilizam os efeitos tributários de diferenças tempestivas;
 - No que toca ao tratamento contabilístico das perdas fiscais, não existe uma clara distinção na aplicação dos princípios contabilísticos da prudência e da especialização dos exercícios. Mesmo com um historial de prejuízos em exercícios anteriores, algumas empresas contabilizaram o efeito tributário dos prejuízos fiscais, reconhecendo um activo por impostos diferidos, conseguindo desta forma uma redução dos prejuízos apurados no exercício.

Parece assim, que as empresas espanholas, ou utilizavam o método do imposto a pagar (no caso das mais pequenas), ou, quando aplicavam o método dos efeitos tributários, mesmo em empresas cotadas, o utilizavam com fins contrários aos previstos na própria norma contabilística.

Cabe aos Técnicos ligados à contabilidade (TOC e ROC), desenvolver esforços no sentido da correcta aplicação desta “filosofia” dos impostos diferidos, e não permitirem uma aplicação “enganadora” desta, recente (em Portugal), forma de contabilização dos impostos sobre lucros.

As demonstrações financeiras das empresas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira em determinada data e dos resultados obtidos no período que termina naquela data, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

A «imagem verdadeira e apropriada» é conseguida desde que a informação tenha determinadas características qualitativas (entre as quais a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade) as quais conferem utilidade às demonstrações financeiras, e desde que sejam observados um conjunto de regras, normas e procedimentos a que se convencionou chamar princípios contabilísticos geralmente aceites.

A contabilização dos impostos sobre os lucros, embora parecendo, não é assunto pacífico, já que de tratamento contabilístico diferenciado, resultam diferentes resultados e diferentes posições financeiras, para a mesma situação concreta.

Raramente existe coincidência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, embora na generalidade dos sistemas fiscais a base para apuramento do resultado fiscal seja o resultado contabilístico.

É que, enquanto o resultado contabilístico é determinado de acordo com o princípios, normas e regras contabilísticas, o resultado fiscal (lucro ou prejuízo) é estabelecido de acordo com as regras concretas da legislação fiscal.

Existem assim diferenças entre os dois resultados, que podem ser de dois tipos:

- Diferenças permanentes, que são diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, que assumem carácter definitivo por nunca serem aceites pela Administração Fiscal, e
- Diferenças tempestivas, que resultam do facto de determinados custos e proveitos afectarem os resultados contabilísticos num exercício, e afectarem os resultados fiscais de outro(s) exercício(s).

Além disso, todas as diferenças tempestivas, implicam bases fiscais de activos ou passivos diferentes dos seus valores contabilísticos. A diferença entre o valor contabilístico dum activo ou passivo e a respectiva base fiscal, chama-se diferença temporária.

Existem diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas, isto é, cujos efeitos fiscais não afectam os resultados do exercício no ano em que surgem tais diferenças temporárias.

Se ao nível do tratamento contabilístico das diferenças permanentes, uma vez que afectam simultaneamente o resultado contabilístico e fiscal do mesmo exercício, não se apresentam problemas de maior, o mesmo já não se passa com o tratamento contabilístico das diferenças temporárias.

Em relação às diferenças tempestivas existe, não uma diferente qualificação dos custos e dos proveitos, mas sim, uma diferente imputação temporal dos mesmos.

Atendendo aos tipos de diferenças referidas, não será indiferente para a obtenção da imagem verdadeira e apropriada, o método de contabilização dos impostos sobre lucros.

Assim, são normalmente referidos pela normalização contabilística e pela literatura especializada, os seguintes métodos de contabilização dos impostos sobre lucros:

- 1) Método do Imposto a Pagar.
- 2) Métodos de Contabilização dos Efeitos Tributários, que compreendem:
 - 2.1) O método do diferimento,
 - 2.2) O método da responsabilidade ou da dívida, e
 - 2.3) O método do valor líquido do imposto.

Em relação aos métodos de contabilização dos Efeitos Tributários, poderemos ainda falar de duas modalidades de aplicação alternativas:

- Aplicação total ou integral
- Aplicação parcial.

No método do imposto a pagar, o imposto a pagar é contabilizado na conta de resultados como se tratasse duma distribuição de resultado ao Estado.

Os efeitos das diferenças temporárias não são objecto de tratamento contabilístico digráfico, sendo por vezes divulgadas em anexo.

Neste método não são seguidos os seguintes princípios:

- Acréscimo,
- Correlação entre custos e proveitos,
- Não se reflectem os impostos que podem vir a ser pagos no futuro como consequência de resultados actuais ou o valor pago em excesso e que poderá vir a ser recuperado em exercícios futuros.

É este o método previsto pela normalização contabilística portuguesa, até ao surgimento da DC n.º 28, e que continuará a aplicar-se nas empresas não abrangidas pela obrigatoriedade prevista na DC 28. Para estas pequenas empresas aplica-se o princípio da “não obrigação, não proibição”, isto é não estão obrigadas ao cumprimento da DC 28, mas não estão proibidas de a aplicar.

Mas, sendo este o método observado pela generalidade das empresas portuguesas até agora, e sendo as diferenças temporárias materialmente relevantes, então não haverá incoerência entre o Plano Oficial de Contabilidade e a «essência» dos princípios contabilísticos geralmente aceites que devem ser observados?

A utilização do método do imposto a pagar não permite, em elevado numero de situações, que se consiga a já referida imagem verdadeira e apropriada. Basta atentar nos efeitos tributários relacionados com as reavaliações em Portugal, na maior parte das vezes com tal materialidade, que o não reconhecimento dos ditos efeitos tributários, pode implicar uma mudança de opinião em relação á empresa, por parte do leitor das respectivas contas.

Por isso o aparecimento da DC n.º 28 foi uma evolução natural.

De acordo com os métodos dos efeitos tributários, o imposto sobre o rendimento do exercício não corresponde necessariamente ao imposto em relação ao mesmo liquidado ou pago, mas antes ao imposto calculado sobre o resultado contabilístico desse exercício, independentemente de o imposto ser liquidado em relação a esse exercício ou a um exercício anterior ou posterior.

Na «filosofia» subjacente a este método, os impostos constituem os custos suportados pela empresa para a obtenção dos proveitos, devendo ser contabilizados nos períodos com que se relacionem.

Serão assim observados os princípios contabilísticos geralmente aceites, nomeadamente do acréscimo e da correlação entre os custos e proveitos, devendo ainda ter-se em atenção o princípio da prudência.

De referir a existência de duas vertentes do método da dívida:

- baseada na demonstração de resultados, operando com base no conceito de diferenças tempestivas;
- baseado no balanço, operando com base no conceito de diferenças temporárias.

Esta última vertente do método da dívida, é a seguida pela normalização contabilística mais recente (FASB 109, NIC n.º 12 e DC n.º 28), e representa um avanço (no sentido duma melhor aderência à estrutura conceptual de referência) nesta complexa matéria dos impostos diferidos.

Uma outra área de estudo dentro da problemática contabilística da tributação do rendimento, é a questão do reporte dos prejuízos fiscais.

As legislações fiscais, em geral, permitem que os prejuízos fiscais de um exercício, afectem os lucros tributáveis de outros exercícios, isto é, permitem aquilo que em linguagem técnica se designa por reporte de prejuízos.

E aqui novos problemas surgem relacionados com o objectivo da imagem fiel.

Há países onde os sistemas Contabilísticos são mais influenciados pelo objectivo da imagem fiel das demonstrações financeiras e por aspectos de utilidade da informação, que têm um tratamento fiscal e contabilístico mais favorável no que toca ao reporte de prejuízos.

Permite-se que se efectue o reporte para trás ou para a frente, ou simultaneamente, com conseqüente reembolso de imposto se for caso disso, dando-se relevância na generalidade destes países, aos princípios do acréscimo e da prudência.

Outros países em que os sistemas contabilísticos são mais influenciados por normas fiscais, tem um tratamento contabilístico e fiscal mais restritivo, permitindo em regra apenas o reporte para a frente, e não observando do ponto de vista contabilístico princípios contabilísticos fundamentais como é o do acréscimo.

O problema que se põe aqui é se sendo a existência de prejuízos fiscais, um direito da empresa a compensar esses prejuízos fiscais com lucros passados ou futuros, esse direito deve ser ou não reconhecido contabilisticamente.

Em nossa opinião, deve ser contabilizado como activo (com observância absoluta do princípio da Prudência), afectando conseqüentemente o resultado do exercício em que o prejuízo fiscal se verificou.

Não tem sido, esta a prática contabilística portuguesa, situação que mudará com a aplicação da DC n.º 28.

É preciso é que se aplique correctamente a norma.

8 - EXEMPLOS PRÁTICOS

As regras base que nos guiam na contabilização dos efeitos tributários das diferenças temporárias, vêm claramente definidas nas normas que regulam esta matéria. Vejamos, a título de exemplo:

Regras base da Contabilização

- **§ 57 da NIC n.º 12** – “A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou outro evento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio evento.”
- **§ 54 da D.C. n.º 28** – “O tratamento contabilístico dos impostos correntes e diferidos deve ser coerente com o registo das operações que lhe estão subjacentes, afectando por consequência, consoante as situações, os resultados ou outras contas de capitais próprios (e, bem assim, as correspondentes contas de activo e passivo).

8.1 - Exemplo de diferença temporária tributável

(Originam Passivos por Impostos Diferidos)

Reservas de Reavaliação

Trata-se de diferença temporária “pura”, isto é não é diferença temporária de resultados ou diferença tempestiva.

I) Reavaliação Legal do Imobilizado corpóreo

A empresa X reavaliou os seus activos imobilizados corpóreos no ano N, na situação de totalmente reintegrados, daí tendo resultado uma reserva de reavaliação de 10.000 u. m.

A vida útil adicional aos bens foi de 4 anos e a taxa de tributação é de 40%.

Resolução:

- 1) Da contabilização da reserva de reavaliação resulta um saldo credor na conta 56.1.1 – Reserva de. Reavaliação antes impostos. – Dec. Lei n.º , no valor de 10.000 u.m., por contrapartida das contas de imobilizado e de amortizações acumuladas.
- 2) Contudo a reavaliação gerou uma diferença entre a quantia assentada ou registada do imobilizado que é de 10.000 u.m. e a base fiscal desse mesmo imobilizado.

De facto o Fisco só vai considerar como recuperável pelo uso, para efeitos fiscais 6.000 u.m. já que 40% do acréscimo das amortizações resultantes da reavaliação vai ser objecto de acréscimo ao resultado contabilístico para a obtenção do lucro tributável dos anos em que tais amortizações vão ser efectuadas.

Assim sendo, e considerando a realização pelo uso:

Quantia registada 10.000 u.m.
Base Fiscal 6.000 u.m.

Diferença Temporária tributável de 4.000 u.m., que vai representar um incremento de 1.600 u.m. de IRC (à taxa de 40%), a pagar em anos futuros, isto é, representa um passivo por impostos diferidos.

Se a realização do activo se desse pela venda, então, e num dos regimes anteriores de tributação das mais-valias fiscais, o imposto diferido incidia sobre toda a reserva de reavaliação, dado que a forma de cálculo da mais-valia fiscal, no caso de bens reavaliados, é a seguinte:

Mais-Valia fiscal = Valor de realização – (valor de aquisição – amortizações correspondentes ao valor de aquisição) x coef. Desvaloriz.

- 3) De acordo com o parágrafo n.º 61 de NIC 12 do IASC “o imposto corrente ou imposto diferido deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com rubricas que sejam creditadas ou debitadas, no mesmo ou num período diferente, directamente ao capital próprio”.

Assim sendo e porque de diferença temporária tributável resulta um passivo por impostos diferidos, deve ser debitado uma subconta de própria reserva de reavaliação:

Débito: 5612_ – Impostos diferidos relativos á Reavaliação
Crédito: 2762 – Passivo por Impostos Diferidos 1.600 u. m.

Note-se, contudo, que este lançamento pode ser incompatível com as normas que constam dos diplomas de reavaliação sobre a movimentação da reserva. A conta que recolheu o saldo credor da reserva, não deve nunca ser movimentada.

Pensamos, no entanto que ao utilizar subconta diferente daquela em que foi registada a reserva de reavaliação, o problema estará ultrapassado, tanto mais que é a própria normalização contabilística que define os procedimentos a adoptar.

- 4) Vejamos agora a situação nos anos seguintes:

	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
Valor Contabilístico	10.000	7.500	5.000	2.500	0
Base Fiscal	6.000	4.500	3.000	1.500	0
Diferença Temporária Tributável	4.000	3.000	2.000	1.000	0
Amortização do Exercício		2.500	2.500	2.500	2.500
Acréscimo no Quadro de correcção		1.000	1.000	1.000	1.000

Verifica-se que nos quatro anos seguintes vai reverter a diferença temporária gerada pela reavaliação.

- 5) Nos anos seguintes, fruto da amortização praticada a diferença temporária inicial, vai-se reduzindo em 1.000 u.m. em cada um dos anos seguintes.

Nos termos da Directriz Contabilística n.º 16, realiza-se a reserva de reavaliação pela via do uso em 2.500 u. m.

Assim e a não existir por exemplo, interferência de Fiscalidade na Contabilidade (art. 5.º do Dec. Lei n.º 31/98), problema que consideramos agora ultrapassado, deve debitar-se a subconta da reserva e creditar-se a conta de Resultados transitados, na parte em que se realizou a reserva.

Assim em cada um dos quatro anos seguintes:

– Pela Amortização do Exercício:

66.x – Amortizações do Exercício
a 48. x – Amortizações Acumuladas 2.500 u. m.

– Pela realização da reserva de Reavaliação

56.13_ – Reserva de reavaliação realizada antes de impostos
a 59.x – Resultados Transitados - Reg.º de excedentes 2.500

Aconselhamos a criação da subconta 56.13-Reserva de realização realizada, que será debitada e que contrabalançará com o saldo credor da conta 56.1.1-Reserva de reavaliação antes de impostos, para evitar quer infracção às normas fiscais sobre a movimentação das reservas de reavaliação de base legal.

Contudo há que contabilizar a reversão da diferença temporária de 1.000 u. m. em cada ano, representando 400 u. m. de IRC.

2762 – Passivo por Impostos Diferidos
a 24.1.1 – Imposto corrente-imp. s/ rend.º 400⁶
e simultaneamente

59.x – Resultados Transitados - Reg. de excedentes
a 5612 – Impostos diferidos relativos à reavaliação 400 C

Desta forma o efeito de reversão de diferença temporária não afecta o imposto respeitante ao exercício, mas sim os capitais próprios.

Note-se que estamos a pensar em termos do método de dívida baseada no balanço, sendo que neste método o custo do exercício em imposto sobre lucros é assim obtido:

- 1.º - Calcular os activos e passivos por impostos diferidos (expurgando os activos e passivos p/ impostos diferidos cuja contrapartida não é qualquer rubrica da conta de resultados) no final do exercício e no início do exercício. Determinar a sua variação.
- 2.º - Calcular os valores do imposto a pagar respeitante ao exercício (de acordo com a declaração fiscal).⁷

⁶ Note-se que as 1.000 u. m. de acréscimo de amortizações de reavaliação foram acrescidos para efeitos fiscais, daí a necessidade de ter o cuidado de não afectar o custo do exercício com impostos.

⁷ Igual à nota 1.

DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR

	N	N + 1	N + 2
Result. antes de Imposto	1.000	1.000	1.000
A Acrescer	200	–	–
A Abater	–	–	200
Lucro Tributável	1.200	1.000	800
Taxa de tributação	40%	34%	34%
Imposto a Pagar	480	340	272
Varição do saldo de activos por Imp. Diferido	+ 80	– 12	– 68

Podemos afirmar que estaremos a pagar imposto sobre lucros antecipadamente, dado que, vamos no exercício em que se suportar efectivamente as despesas relacionadas com a garantia, recuperar o imposto pago, porque vamos deduzir no quadro de correcções (Q 07 da Mod. 22) o montante da provisão tributada em exercícios anteriores. Devemos ou não reconhecer este crédito futuro de imposto? Sim, se verificadas as condições para o reconhecimento de activos por impostos diferidos.

Lançamentos a efectuar:

Ano N

- 1) Pela constituição da provisão para garantias
 - 67.2.5 - Provisões do exercício - Garantias a clientes
 - a 29.5 - Prov. p/ riscos e encargos - garantias a clientes

1.200 u.m.
- 2) Pela contabilização do imposto corrente e reconhecimento do efeito tributário da diferença temporária

Débito:	86.1 - Imp. corrente sobre o rend. Exercício	480
	27.61 - Activos por impostos diferidos	80
Crédito:	24.11 - Imp. corrente S/ rendimento	480
	862 - Imposto diferido	80

Ano N+1

- 1) Pela contabilização do imposto corrente e pela variação no saldo do activo por impostos diferidos, em virtude da alteração da taxa de tributação

Débito:	86.1 - Imp.corrente S/ rend. Exercício	340
	862 - Imposto diferido	12
Crédito:	24.11 - Imp. correntes/ rend.	340
	27.61 - Activos por impostos diferidos	12

Ano N + 2

- 1) Pela contabilização do imposto corrente e do efeito da reversão da diferença temporária de resultados

Débito:	86.1 - Imp.corrente S/ rend. Exercício	272
	862 - Imposto diferido	68
Crédito:	24.11 - Imp. correntes/ rend.	272
	27.61 - Activos por impostos diferidos	68

Note-se que no ano N + 2, verifica-se a “utilização de provisão tributada” que é abatida no quadro de correcção para efeitos fiscais. Assim na contabilidade o custo verifica-se no ano N enquanto que na fiscalidade tal custo só é considerado no ano N + 2.

MÉTODO DA DÍVIDA BASEADO NO BALANÇO

A filosofia desta vertente do método da dívida assenta no conceito de diferenças temporárias, que são diferenças entre o valor contabilístico dum activo ou passivo constante no

balanço (quantia assentada ou registada) e a sua base fiscal, isto é o valor por que o fisco vai considerar o activo ou o passivo para efeitos de tributação, quando aquele for realizado ou este for liquidado.

Já referimos, que nesta vertente do método da dívida, a forma de calcular o gasto do exercício por imposto sobre o rendimento, resulta geralmente na soma das duas parcelas:

- A variação do saldo de “activos e passivos por impostos diferidos” de um ano para o outro, acrescido do valor do IRC
- total a pagar calculado com base na declaração fiscal.

Vejamus então:

	N	N + 1	N + 2
Valor contabilístico do passivo no balanço	200	200	0
Base fiscal	0	0	0
Dif. Temporária dedutível	200	200	0
Tx. Aprovada de Tributação	40%	34%	34%
Saldo da conta activo + passivo p/ I.D.	80	68	0
1) Variação do Saldo de Imp. Diferido	80	– 12	– 68
2) Imposto total a pagar	480	340	272
3) Gasto por Imposto $3 = 2 - 1$	400	352	340

Nesta vertente do método os ajustamentos por alteração de taxas surgem de forma natural não havendo necessidade de controlar operação a operação tal ajustamento.

Lançamento a efectuar:

São iguais aos efectuados com recurso à abordagem da demonstração de resultados.

Note-se que o resultado prático da contabilização pelo método da dívida em qualquer das suas vertentes é o mesmo, desde que as diferenças temporárias sejam também diferenças tempestivas.

De realçar que todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias. Contudo nem todas as diferenças temporárias são diferenças tempestivas, (ex. caso das reavaliações).

8.3 - Ajustamentos de dívidas a receber

Importa lembrar alguns aspectos fiscais ligados às provisões.

Vejamus:

• PROVISÕES/AJUSTAMENTOS FISCALMENTE DEDUTÍVEIS

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais:

- os ajustamentos que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal, que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;
- os ajustamentos de existências;
- derivadas de processos judiciais em curso;
- as que de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Portugal, tiverem sido constituídas pelas empresas sujeitas à s/ supervisão e pelas sucursais em Portugal de Instituições de Crédito e de outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da Comunidade Europeia, com excepção da provisão para riscos gerais de crédito, bem como as que tiverem sido constituídas de harmonia c/ a disciplina imposta pelo Instituto de Seguros em Portugal às empresas submetidas à s/ fiscalização, incluindo

do as provisões técnicas que as empresas seguradoras se encontrem legalmente obrigadas a constituir;

- as constituídas por empresas que exercem a indústria extractiva do petróleo mas se destinem a reconstituição de jazigos;
- provisões para recuperação paisagística de terrenos (ver DL n.º 21/97 de 21/1, que entrou em vigor no dia subsequente ao da respectiva publicação).

• AJUSTAMENTO DE DÍVIDAS A RECEBER

São aqueles em que o risco de incobrabilidade se considera devidamente justificado, o que se verifica quando:

- o devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;
- os créditos tenham sido reclamados judicialmente;
- os créditos estejam em mora há mais de 6 meses e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento (v.g. carta registada com aviso de recepção ou faxes expedidos em princípio antes do encerramento das contas).

O montante anual acumulado da provisão não poderá ser superior a:

- 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

Não serão considerados:

- os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- créditos cobertos pelo seguro;
- créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais;
- os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, a não ser que exista processo judicial ou reclamação judicial de créditos.

Vejamos um pequeno exemplo:

EXEMPLO – Ajustamento constituído por um valor superior ao valor aceite pelas regras fiscais.

A empresa X, tem um crédito sobre um cliente no montante de 1.000 u. m., e cuja idade é de 8 meses após o vencimento e que a gestão da empresa considera incobrável. O resultado do exercício é também de 1.000 u.m. antes de imposto. Foi constituído ajustamento por 100% do valor do crédito. A taxa de tributação é de 40%.

Pede-se a determinação do efeito tributário e sua contabilização pelo método de dívida nas suas duas vertentes (com base na demonstração dos resultados e com base no balanço).

RESOLUÇÃO:

Entendemos que o procedimento de empresa ao contabilizar o ajustamento pelo montante total da dívida é correcto. Contudo

e desde que verificada todas as condições previstas nos arts. 33.º e 34.º do CIRC, o Fisco só aceita no ano da sua constituição, 25% do total do crédito, ou seja 250 u. m.. Nos 2 anos seguintes a empresa deve fazer os ajustamentos para efeito fiscais só ao nível do quadro de correcção (Q07 de MOD. 22 IRC). Se o lucro contabilístico se mantivesse nos 2 anos seguintes (e não houvesse mais diferenças quer permanentes quer tempestivas), o quadro de correcção seria:

	N	N + 1	N + 2
Resultado antes impostos *	1.000	1.000	1.000
A acrescentar - Provisões excessivas	750		
A abater – 50% Provisões s/ 1000		500	
25% s/ 1000			250
Lucro Tributável	1.750	500	750
Taxa	40%	40%	40%
Imposto a pagar	700	200	300

* Poderia ser Resultado líquido. Contudo, no método da dívida baseado na conta de resultados, o gasto por imposto é determinado aplicando a taxa de imposto sobre um resultado ajustado, isto é, sobre o resultado líquido ajustado pelas diferenças permanentes. O IRC acrescido para efeitos de determinação do lucro tributável é uma diferença permanente.

CÁLCULO E CONTABILIZAÇÃO PELO MÉTODO DA DÍVIDA COM BASE NA DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

Verifica-se no ano N o pagamento “antecipado” de imposto, o que vai representar uma menor tributação no futuro. Se verificados todos os requisitos para o seu reconhecimento, reconhece-se um activo por impostos diferidos.

	N	N + 1	N + 2
Resultado antes de impostos	1.000	1.000	1.000
+/- Dif. Permanentes	0	0	0
Resultado Ajustado	1.000	1.000	1.000
Taxa de Tributação	40%	40%	40%
Gastos p/ Imp. S/ Redimento	400	400	400
Imposto a Pagar	700	200	300
Activo p/ Imp. Diferido	300	- 200	- 100

Lançamentos a efectuar:

Ano N

1) Pela Constituição de provisão

Débito: 67.6 – Ajustamentos de dívidas a receber

Crédito: 28.x – Ajustamentos de dívidas a receber 1.000 c

2) Pelo gasto com Imposto s/ Rendimento

Ano N

Débito: 86.1 – Imp. corrente sobre o rend. Exercício 700
27.61 – Activos por impostos diferidos 300

Crédito: 24.11 – Imposto corrente s/ rendimento 700
862 – Imposto diferido 300

Ano N+1

1) Pela contabilização do imposto corrente e reversão de parte da diferença temporária.

Débito: 86.1 – Imp.corrente s/ rend. Exercício 200
862 – Imposto diferido 200

Crédito: 24.11 – Imp. correntes/ rend. 200
27.61 – Activos por impostos diferidos 200

Ano N + 2

1) Pela contabilização do imposto corrente e reversão de parte da diferença temporária.

Débito: 86.1 – Imp.corrente S/ rend. Exercício	300
862 – Imposto diferido	100
Crédito: 24.11 – Imp. corrente s/ rend.	300
27.61 – Activos por impostos diferidos	100

COMPARAÇÃO DO RESULTADO LÍQUIDO OBTIDO COM BASE NO MÉTODO DO IMPOSTO A PAGAR E COM BASE NO MÉTODO DA DÍVIDA

	N	N + 1	N + 2
Método Dívida	600	600	600
Método do Imposto a Pagar	300	800	700

MÉTODO DA DÍVIDA BASEADO NO BALANÇO

Nesta vertente do método as diferenças entre contabilidade e fiscalidade, verificam-se em rubricas do balanço. Suponhamos então que o saldo da conta de razão de clientes era de 10.000, assim discriminados:

– clientes c/ corrente	9.000 u. m.
– clientes cobrança duvidosa	1.000 u. m.

Vejamos então no final de cada um dos anos as diferenças temporárias verificadas:

QUANTIA ASSENTADA / BASE FISCAL DA DÍVIDA A RECEBER

	N	N + 1	N + 2
Valor Contabilístico - Saldo de Clientes	10.000	10.000	10.000
Provisões p/ cobrança duvidosa	(1.000)	(1.000)	(1.000)
1) Valor contabilístico dos clientes	9.000	9.000	9.000
Bases Fiscais – Saldo de Clientes	10.000	10.000	10.000
Provisões P/ cobrança duvidosa considerada fiscalmente	250	750	1.000
2) Base fiscal dos Clientes	9.750	9.250	9.000
3) Dif. Temporária dedutível $3 = 2 - 1$	750	250	0
Saldos de activos p/ Imp. Diferidos (taxa - 40%)	300	100	0
4) Variação nos saldos dos activos p/ Imp. Diferidos	300	- 200	- 100
5) Imposto estimado – Dec. Rendimentos	700	200	300
6) Gasto por Imposto $6 = 5 - 4$	400	400	400

Assim:

Lançamentos a efectuar:

Ano N

Débito: 86.1 – Imposto corrente sobre o rend. Exercício	700
27.61 – Activos por impostos diferidos	300
Crédito: 24.11 – Imp. corrente s/ rendimento	700
862 – Imposto diferido	300

Ano N + 1

Débito: 86.1 – Imp.corrente s/ rend. Exercício	200
862 – Imposto diferido	200
Crédito: 24.11 – Imp. correntes/ rend.	200
27.61 – Activos por impostos diferidos	200

Ano N + 2

Débito: 86.1 – Imp.corrente s/ rend. Exercício	300
862 – Imposto diferido	100
Crédito: 24.11 – Imp. correntes/ rend.	300
27.61 – Activos por impostos diferidos	100

Como se verifica, utilizando método da dívida quer na vertente Balanço, quer na vertente demonstração de resultados, o gasto por imposto e os saldos de activos e passivos por impostos

diferidos, são os mesmos se a natureza das diferenças temporárias for tempestiva.

8.4 - Exemplos de diferenças temporárias tributáveis

(Originam passivos por imposto diferidos, já que pelo seu efeito fiscal, implicam um incremento de tributação no futuro)

REINVESTIMENTO DOS VALORES DE REALIZAÇÃO NO CASO DE MAIS-VALIAS FISCAIS

8.4.1- Regime aplicável às mais-valias realizadas até 31.12.2000

De acordo com o antigo art. 44.º do CIRC não concorrem para o lucro tributável do exercício a que respeitar, na parte em que tenha influenciado a base tributável as mais-valias fiscais líquidas realizadas com a venda de activos imobilizados corpóreos ou em resultado de indemnizações por sinistros ocorridos nesses activos, sempre que o valor de realização correspondente à totalidade dos respectivos bens seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de activos imobilizados corpóreos até ao fim do terceiro ano (em certos casos quatro anos) seguinte ao exercício da realização.

Se não sendo concretizado o reinvestimento total ou se verificar apenas o reinvestimento de parte dos valores de realização,

ao valor do IRC liquidado correspondente ao terceiro exercício seguinte, somar-se-á o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos juros compensatórios devidos, ou não havendo lugar ao apuramento de IRC, corrigir-se-ão os prejuízos fiscais declarados.

Uma alteração introduzida pela Lei n.º 71/93 de 26/11, manda deduzir ao custo de aquisição dos bens em que se concretiza o reinvestimento, a mais valia fiscal não tributada, calculando-se a amortização considerada fiscalmente sobre este valor corrigido.

Portanto no ano da venda ou do reconhecimento de indemnização, caso se tenha optado pelo reinvestimento dos valores de realização (ainda que parcialmente), não há tributação das mais-valias fiscais.

Contudo não há isenção ou dispensa de tributação mas sim diferimento da tributação, já que durante a vida útil dos bens em que se concretiza o reinvestimento irão ser acrescidos, para efeitos de determinação do lucro tributável, amortizações de valor correspondente à mais valia fiscal associada e multiplicada pela taxa de amortização.

Portanto no ano da realização do activo, gera-se (caso se opte pelo reinvestimento) uma diferença temporária que vai revertendo à medida que os bens em que se concretiza o reinvestimento vão sendo objecto de amortização.

São diferenças permanentes, a mais-valia contabilística, a menos valia contabilística, a menos valia fiscal e caso não se opte ou não se faça o reinvestimento, também a mais-valia fiscal. No caso de se optar pelo reinvestimento, a diferença permanente corresponde à diferença entre a mais-valia contabilística e a mais-valia fiscal associada.

Ilustremos com um exemplo:

A empresa X vendeu um bem no ano N por 4.000 u. m., que tinha sido adquirido há 3 anos por 8.000 e amortizado por quotas constantes à taxa de 25%.

O valor da diferença foi reinvestido no ano seguinte num activo igual adquirido por 10.000 u. m.. O coeficiente de correcção monetária é de 1,10.

No ano N e durante toda a vida útil do novo bem o resultado antes de imposto foi de 5.000 u. m.. A taxa de tributação é de 40%.

Calcular e contabilizar o efeito tributário utilizando o método da dívida com base no balanço e com base na demonstração dos resultados.

Assim vejamos:

	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
1) Valor contabilístico 1)	0	7.500	5.000	2.500	0
2) Base fiscal 2)	- 1.800	6.150	4.100	2.050	
3) Diferença temporária tributável 3) = 1 - 2	1.800	1.350	900	450	0
4) Saldo de passivo p/ Imp. Diferido (taxa 40%)	720	540	360	180	0
5) Variação do saldo de passivos p/ Imp. Dif.	720	- 180	- 180	- 180	- 180
6) IRC a pagar	1.200	2.180	2.180	2.180	2.180
7) Gastos por Imposto (5 + 6)	1.920	2.000	2.000	2.000	2.000

– Cálculo das mais-valias

$$\text{Mais-valia contabilística} = VR - (VA - AM) = 4.000 - (8.000 - 6.000) = 2.000$$

$$\text{Mais valia fiscal} = VR - (VA - AM) \times \text{Coef.} = 4.000 - 2.000 \times 1,1 = 1.800$$

CÁLCULO DO IMPOSTO A PAGAR

	N	N + 1	3 SEGUINTE
R. Ant. Impostos	5.000	5.000	15.000
A Acrescer			
Amort. Excessivas		+ 450	1.350
A Deduzir			
Mais-valia contabilística	- 2.000		
Lucro Tributável	3.000	5.450	16.350
Taxa de Impostos	40%	40%	40%
IRC a Pagar	1.200	2.180	6.540

Vejamos:

MÉTODO DA DÍVIDA COM BASE NO BALANÇO

No caso de se optar reinvestimento das mais-valias fiscais, gera-se uma diferença temporária tributável dado que a quantia assentada do imobilizado é desde o ano da realização do activo superior à sua base fiscal. Na verdade, o activo adquirido no valor de 10.000, tem uma base fiscal inferior, já que, para efeitos de cálculo da amortização considerada fiscalmente, o valor a considerar é o custo de aquisição do bem deduzido da mais-valia fiscal associada. Assim sendo, a base fiscal do bem em que se concretiza o reinvestimento dos valores de realização é de apenas 8.200 (10.000-1800), enquanto que o seu valor contabilístico no momento da aquisição de 10.000.

Existe assim uma diferença temporária tributável de 1800, cujo efeito fiscal gera um passivo por impostos diferidos de 720 u.m..

Mesmo que não se concretize o reinvestimento no ano da alienação (em sentido lato) do bem, a verdade é que a empresa fica a “dever” ao Fisco acréscimos de amortizações em valor igual à mais-valia fiscal não tributada naquele ano .

No caso presente mesmo que a empresa após a venda do bem ficasse sem imobilizado, o valor contabilístico era zero mas, em nossa opinião a base fiscal era negativa, já que iria afectar a base fiscal de futuros bens.

Lançamento a efectuar:

Ano N

Débito:	86.1 – Imposto corrente s/ rend. exerc.	1.200 c
	86.2 – Imposto diferido	720 c
Crédito:	24.11 – Imp. corrente s/ rendimento	1.200 c
	2762 – Passivo por impostos diferidos	720 c

Em cada um dos anos seguintes

Débito:	86.1 – Imposto corrente s/ rend. exerc.	2.180 c
	2762 – Passivo por impostos diferidos	180 c
Crédito:	24.11 – Imp. corrente s/ rendimento	2.180 c
	86.2 – Imposto diferido	180 c

MÉTODO DA DÍVIDA BASEADO NA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

Caso não exista intenção de reinvestir o valor de realização do qual resultaram as mais valias fiscais, então a mais-valia fiscal não reinvestida é uma diferença permanente.

Nesta vertente do método da dívida temos de ficcionar o seguinte:

- A diferença permanente não é a totalidade da mais-valia contabilística, mas sim a diferença entre a mais valia contabilista e a mais-valia fiscal.

Desta forma acabamos por ficcionar como diferença tempestiva parte da mais valia contabilística.

Esta ficção é necessária porque na óptica dos resultados o gasto por imposto é apurado com base no quadro de correcções (quadro 07 de Mod. 22 IRC) e a mais-valia fiscal não consta do quadro se se manifestar a intenção de reinvestir.

Assim no ano N temos:

Resultado antes de imposto	5.000
Diferença Permanente a deduzir (MVC – MVF)	– 200
Resultado ajustado 1)	4.800
Diferença temporária	1.800
Lucro Tributável	3.000
Gasto por Imposto = 1) x 40%	1.920
Imposto a Pagar	1.200
Passivo por imposto diferido gerado do exercício	720

Nos anos seguintes as amortizações excessivas correspondem à reversão da diferença temporária gerada no ano N:

	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
Resultado Antes de Imposto	5.000	5.000	5.000	5.000
Diferenças Permanentes	0	0	0	0
Resultado Ajustado	5.000	5.000	5.000	5.000
Taxa Imposta	40%	40%	40%	40%
Gasto por Imposto	2.000	2.000	2.000	2.000
Imposto corrente	2.180	2.180	2.180	2.180
Efeito fiscal de reversão (450 x 0,4)	180	180	180	180

Os lançamentos contabilísticos são os mesmos da óptica de balanço.

Contudo como podemos verificar a forma de cálculo do gasto por imposto é diferente.

8.4.2 - Novo regime do reinvestimento dos valores de realização previsto no art. 45.º do CIRC (mais-valias fiscais apuradas a partir de 1.01.2001)

Se apurada mais-valia fiscal após 1 de Janeiro de 2001 e durante o ano de 2001, manifestada a intenção de reinvestir o valor de realização e concretizado o reinvestimento no ano anterior, no próprio ano ou nos dois anos seguintes, existe tributação diferida das mais-valias fiscais.

As mais valias fiscais apuradas em 2001, tem o mesmo regime de tributação diferida, só que o reinvestimento poderá verificar-se, no ano ou nos três anos seguintes.

Só que em condições diferentes das anteriores. Assim:

- No exercício da realização é acrescida para efeitos de apuramento do resultado fiscal, 20% da mais-valia fiscal, e o restante em cada um dos quatro exercícios seguintes em partes iguais (20% em cada ano).

Assim sendo e considerando os mesmos dados da situação anterior, o tratamento desta nova realidade, deverá ser, em nossa opinião o seguinte:

Método da dívida baseado na conta de resultados

O raciocínio é idêntico ao desenvolvido para o regime anterior, apenas com ligeiras diferenças. Vejamos:

CÁLCULO DO IMPOSTO A PAGAR

	N	N + 1	3 SEGUINTE
R. Ant. Impostos	5.000	5.000	15.000
A Acrescer			
Amort. Excessivas		0	0
20% da Mais-Valia fiscal	360	360	1080
A Deduzir			
Mais-valia contabilística	–2.000		
Lucro Tributável	3.360	5.360	16.080
Taxa de Impostos	40%	40%	40%
IRC a Pagar	1.344	2.144	6.432

Teremos de ficcionar que a diferença permanente à igual à diferença entre a mais-valia contabilística e a fiscal. Só que a diferença temporária, no ano da alienação é igual à mais-valia fiscal total, abatida dos 20% que tem que ser acrescidos nesse exercício.

Assim no ano N temos:

Resultado antes de imposto	5.000
Diferença Permanente a deduzir (MVC – MVF)	–200
Resultado ajustado 1)	4.800
Diferença temporária	1.440
Lucro Tributável	3.360
Gasto por Imposto = 1) x 40%	1.920
Imposto a Pagar	1.344
Saldo do passivo por imposto diferido	576

Lançamentos a efectuar:

Ano N

Débito:	86.1 – imposto corrente s/ rend. exerc.	1.344 C
	86.2 – imposto diferido	576 c
Crédito:	24.11 – imp. corrente s/ rendimento	1.344 C
	2762 – Passivo por impostos diferidos	576 C

Em cada um dos anos seguintes

Débito: 86.1 – imposto corrente s/ rend. exerc.	2.144C
2762 – Passivo por impostos diferidos	144C
Crédito: 24.11 – imp. corrente s/ rendimento	2.144C
86.2 – imposto diferido	144c

No final do quarto ano seguinte ao da realização, foi tributada toda a mais-valia fiscal, saldando-se assim a conta de passivo por imposto diferido.

MÉTODO DA DÍVIDA COM BASE NO BALANÇO

Esta nova realidade no regime de tributação das mais-valias fiscais, origina uma diferença temporária (no caso de reinvestimento) que não está directamente associada aos activos respectivos. No entanto poderemos ficcionar, que a existência dessa diferença tributária resulta de diferença entre a quantia assentada (ou valor contabilístico) e a base tributável do bem.

Vejamos:

	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
1) Valor contabilístico 1)	0	7.500	5.000	2.500	0
2) Base fiscal 2)	- 1.440	6.420	4.100	2.050	
3) Diferença temporária tributável 3) = 1 – 2	1.440	1.080	900	450	0
4) Saldo de passivo p/ Imp. Diferido (taxa 40%)	576	432	360	180	0
5) Variação do saldo de passivos p/ Imp. Dif.	576	- 144	- 144	- 144	- 144
6) IRC a pagar	1.344	2.144	2.144	2.144	2.144
7) Gastos por Imposto (5 + 6)	1.920	2.000	2.000	2.000	2.000

Os valores da linha 2 resultam de:

- ano N – mais-valia fiscal por tributar (80%)
- Anos seguintes: Valor de aquisição do bem – Amortiz. Acumul. – mais-valia fiscal ainda não tributada.

Assim sendo os lançamentos a efectuar seriam iguais aos anteriores:

Lançamento a efectuar:

Ano N

Débito: 86.1 – imposto corrente s/ rend. exerc.	1.344C
86.2 – imposto diferido	576c
Crédito: 24.11 – imp. corrente s/ rendimento	1.344C
2762 – Passivo por impostos diferidos	576C

Em cada um dos anos seguintes

Débito: 86.1 – imposto corrente s/ rend. exerc.	2.144C
2762 – Passivo por impostos diferidos	144C
Crédito: 24.11 – imp. corrente s/ rendimento	2.144C
86.2 – imposto diferido	144c

No final do quarto ano seguinte ao da realização, foi tributada toda a mais-valia fiscal, saldando-se assim a conta de passivo por imposto diferido.

8.4.3 - Regime para as mais-valias geradas a partir de 01 de Janeiro de 2002 ou, por opção do contribuinte, aplicável também às mais-valias realizadas no exercício de 2001.

A Lei n.º 109-B/2001, que aprovou o Orçamento de Estado para 2002, veio mais uma vez introduzir importantes alterações no regime fiscal das mais e menos-valias fiscais, funcionando como uma contra-reforma, **uma vez que permite aos sujeitos passi-**

Na verdade, o bem em que se concretizou o reinvestimento, quando vendido posteriormente, apenas vai ter diferença entre o valor contabilístico e o seu valor fiscal, fruto da introdução de factores de correcção monetária, já que a mais-valia fiscal associada não vai ser tomada em consideração no cálculo futuro da sua mais-valia.

No caso presente, o valor contabilístico do bem adquirido é de 10.000 u. m., mas a sua base no momento da aquisição é de 8.200 u.m., existindo assim uma diferença temporária de 1800. Contudo o montante desta diferença temporária, é no final do ano, deduzido de 20% da mais-valia fiscal já dada a tributar no final desse ano. Assim a base fiscal do elemento é no final do primeiro ano de 8.560 u.m., e a diferença temporária de 1440.

Esta diferença temporária existe no ano da alienação, que se reinvestiu ou não nesse ano o respectivo valor de realização.

vos aplicarem por sua opção já em 2001 o novo regime de tributação.

Vamos então passar à análise deste novo regime de tributação para as mais e menos-valias fiscais:

A regra geral mantém-se inalterada e continua a ser a da inclusão na base tributável do IRC do saldo apurado entre as mais e menos-valias fiscais.

Como excepção a esta regra que a diferença positiva entre as mais e menos valias fiscais, realizadas mediante a transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado corpóreo, **devidos por um período não inferior a um ano**, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, **é considerada em metade do seu valor**, sempre que no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo immobilizado corpóreo afectos à exploração. Contudo **são agora exceptados os bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de I.R.S. ou I.R.C. com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 58.º do C.I.R.C..**

No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o referido anteriormente é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.

Para efeitos do referido anteriormente os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 109 do C.I.R.C. do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos dois exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados.

Esta opção traduz-se, na prática, para o regime geral numa tributação efectiva das mais valias fiscais em 16% (50%*32% IRC) Para o exercício de 2002 a tributação efectiva baixa passando para os 15% devido à redução da taxa de I.R.C. para 30%.

Em termos de tratamento dos possíveis impostos diferidos relacionados com este novo regime fiscal das mais-valias fiscais, entendemos:

- a) No ano em que se manifesta a intenção de reinvestir o valor de realização, acresce-se logo metade da mais-valia fiscal apuradas. Este valor acrescido representa sempre uma diferenças permanente ou definitiva.
- b) No caso de se concretizar o reinvestimento dos valores de realização, existe o benefício da não tributação dos restantes 50%. Neste caso entendemos que não deve ser reconhecido qualquer efeito tributário, porque efectivamente este não existe. Existe pois uma isenção de tributação em relação a 50% da mais-valia fiscal apurada.
- c) Assim, caso, não se concretize o reinvestimento da totalidade ou de parte do valor de realização, reconhecer-se-á o efeito fiscal de tal facto, no exercício respectivo (terceiro ano após 2001 para mais-valias fiscais apuradas em 2001, e segundo ano seguinte, para as mais-valias fiscais apuradas a partir de 2002 inclusive).

8.5 - Regime transitório para a introdução da “filosofia” dos impostos diferidos

Em Portugal, talvez à excepção de algumas multinacionais, o método de contabilização dos impostos sobre os lucros tem sido o método do imposto a pagar, aliás como obriga o POC, nas notas explicativas nas contas 86 – “ imposto sobre o rendimento do exercício” e 24.1 – “imposto sobre o rendimento”.

Mas as normas e práticas internacionais apontam claramente para a contabilização do imposto sobre o rendimento pelo método da dívida com base no balanço (caso do NIC n.º 12, FASB n.º 109) embora nalguns países seja utilizado o método da dívida com base na demonstração de resultados (caso da Espanha e Reino Unido).

A NIC n.º 12 revista refere que as suas disposições se aplicam às demonstrações financeiras que cubram os periodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998.

Portanto seria normal, que em Portugal mais tarde ou mais cedo houvesse uma mudança no sentido de contabilização dos impostos sobre lucros pelo método da dívida.

A Directriz Contabilística n.º 28 emanada da Comissão de Normalização Contabilística, aplica-se aos exercícios que se iniciem em, ou após 1 de Janeiro de 2003.

Como contabilizar os efeitos da mudança de método é um assunto que deverá oportunamente ser esclarecido pelas entidades respectivas. Contudo somos da opinião que os efeitos tributários originados e não revertidos até ao início do ano da mudança devam ser contabilizados em subconta de 59 – Resultados transitados, excepto se se tratar de efeitos tributários relacionados com reservas de reavaliação, que deverão afectar a respectiva conta de capital próprio.

No caso de a empresa desejar nas suas contas do ano N reflectir todos os efeitos tributários de diferenças temporárias existentes no final do período de prestação de contas, terá de identificar também todas as diferenças temporárias existentes no início do ano.

Após tal identificação, calculará os saldos de activos e passivos no início e no fim do período.

A contrapartida dos saldos de activos e passivos por imposto diferidos no início do período será a conta de “Resultados Transitados” e “reservas de reavaliação”, e a variação do referido saldo no ano afectará o resultado do exercício.

A tarefa porventura mais complexa é a de quantificar as reservas de reavaliação não realizadas, já que a generalidade das restantes diferenças temporárias se identificam através da análise dos quadros de correcção do Mod. 22 dos vários anos anteriores.

A directriz contabilística n.º 28 vem estabelecer um regime transitório, a observar na data da entrada da directriz (1/01/2003) ou na data em que ela tenha de ser aplicada pela primeira vez, que se traduz nas seguintes opções:

- 1.ª - Reconhecer todos os ajustamentos referentes a saldos de activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos relativos a situações passadas, ou
- 2.ª - Não reconhecer durante um período que não pode exceder cinco anos os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos relativos a situações existentes anteriormente a 31.12.2001, ou na primeira aplicação da directriz.

Deve constar informação na nota n.º 6 do anexo sobre os valores não registados, e enquanto existirem situações que determinariam o reconhecimento de passivos por impostos diferidos gerados até á aplicação da directriz, não poderão ser reconhecidos activos por impostos diferidos.

Ilustremos com um exemplo:

No ano N a empresa X pretende reflectir nas suas contas o imposto sobre os lucros com base no método da dívida. No início do ano, a empresa identificou as seguintes diferenças temporárias:

- reserva de reavaliação legalmente autorizada não realizada 21.000 u. m.
- No ano anterior a empresa constitui provisão para cobrança duvidosa não aceite fiscalmente e que será aceite apenas no ano N 10.000 u. m.

No final do ano N, as diferenças tempestivas existentes era apenas a reserva de reavaliação que não se encontra realizada em 14.000 u. m.

O resultado antes de impostos era de 10.000 u.m.

A taxa de tributação era de 40%.

Solução proposta:

No início do ano:

- **o efeito tributário de reserva de reavaliação legal era de:**
 $21.000 \times 40\% \times 40\% = 3360$ – que constitui um passivo por impostos diferidos (40% refere-se à taxa de tributação e os outros 40% referem-se à parte do excesso de amortizações em virtude da reavaliação que não é considerada fiscalmente).
- **o efeito tributário da provisão para cobrança duvidosa era de:**
 $10.000 \times 40\% = 4000$ – que constitui um activo por imposto diferido, se verificadas as condições para o seu reconhecimento.

O lançamento contabilístico a efectuar seria:

Débito: 5612 – Impostos diferidos relativos à reavaliação	3360 c
2761 – Activo por imposto diferido	4000 c
Crédito: 2762 – Passivo por imposto diferido	3360 c
59x – Resultados transitados	4000 c

Caso a conta 56.1. – Reserva de reavaliação não tivesse saldo que suportasse, o débito seria efectuado na conta 59 – Resultados transitados.

No final do ano:

A diferença temporária e tempestiva dedutível de 10.000 reverteu

O efeito fiscal de reserva de reavaliação é de:

$14.000 \times 40\% \times 40\% = 2240$ – que era o saldo de passivo por imposto diferido.

Assim:

Pela “provisão não aceite fiscalmente”.

86.2 – imposto diferido sobre rend. do exercício	4000 C
a 2761 – Activo por imposto diferido	4000 C

Pela reversão/ realização resultante da reserva de realização:

Saldo de passivo por imp. Diferido no final do ano	2240 C
Saldo de passivo por imp. Diferido do ano	3360 C
Diferença	-1120 C

Lançamento a efectuar:

27.62 – Passivo por imposto diferido	
a 24.1 .1 – Imposto sobre rendimento do exercício	
Imposto corrente	1120
e	
59x – Resultados transitados	
56.12 – Imp. diferidos relativo à Reserva de reavaliação	1120 C

Além destes lançamentos, no início do período teríamos que quantificar a parte realizada da reserva e caso não tivesse sido efectuada qualquer contabilização nos termos da directriz contabilística n.º 16 deveria revelar-se contabilisticamente a reserva realizada.

Deveria também transferir-se para resultados transitados o valor bruto da realização da reserva no exercício.

8.6 - Prejuízos fiscais

No art. 46.º do CIRC está regulado o regime da dedução dos prejuízos fiscais.

Assim os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios seguintes (aplicável aos prejuízos fiscais gerados a partir de 1/1/1996).

Existe assim um direito de reporte dos prejuízos para a frente por um período de 6 anos.

Este direito de reporte traduz-se na possibilidade de reduzir a carga fiscal futura caso venham a gerar-se lucros tributáveis para compensar tais prejuízos.

Assim e de acordo com o parágrafo n.º 34 do NIC n.º 12 um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de prejuízos tributáveis não utilizados até ao ponto em que seja possível que lucros tributáveis futuros estarão utilizáveis contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados possam ser compensados.

Vejamos um pequeno exemplo:

MÉTODO IMPOSTO A PAGAR

	N	N + 1
Resultado antes imposto	(1000)	1000
Imposto s/ rendimento Tx. 40%	0	0
Resultado Líquido	(1000)	1000

Na verdade no ano N, o prejuízo não será tão elevado já que a empresa terá no futuro uma economia de 400 de impostos. No ano N + 1 o lucro também não será tão elevado porque o imposto respeitante ao exercício, como custo, deve estar associado aos proveitos do exercício, e só não se paga imposto devido a um facto que se verificou no ano anterior (o apuramento de prejuízo fiscal).

Assim:

MÉTODO DO EFEITO TRIBUTÁRIO

	N	N + 1
Resultado antes de imposto	(1000)	1000
Imposto s/ rendimento	400	(400)
Resultado	(600)	600

Lançamentos a efectuar:

No ano N

27.61 – Activo por imposto diferido	400
a 86.2 – Imp. diferido	400

No ano N + 1

86.2 – Imp. diferidos/ rendimento exercício	400
a 2761 – Activo por imp. Diferido	400

Esta forma de contabilização do efeito tributário dos prejuízos fiscais, se observadas as condições para o reconhecimento do activo por impostos diferidos (princípio da prudência) é mais consentânea com os princípios contabilísticos do acréscimo e da correlação entre proveitos e custos.

Vamos agora supor que no ano 1 o prejuízo fiscal era de 10.000 u.m. e que nos anos seguintes os lucros tributáveis eram os seguintes (para simplificar os resultados antes de impostos coincidem com o resultado fiscal):

Ano	Res. Fiscal = = res. Contabº	Gasto de imposto	Act. P/ I. dif. saldo	IRC a pagar
1	(10.000)	(4.000)	4.000	0
2	2.000	800	3.200	0
3	3.000	1.200	2.000	0
4	6.000	2.400	0	400

Supondo que existiam condições para o reconhecimento do efeito tributário do prejuízo fiscal, e que a taxa aprovada era de 40%, os lançamentos a efectuar seriam os seguintes:

Ano 1

2761 – Activo por impostos diferidos	
a 862 – Impostos diferidos	4.000

Ano 2 e 3

86.2 – Imp. diferidos/ rendimento exercício		Ano 2	Ano 3
a 2761 – Activo por imp. Diferido	800	1.200	

Ano 4

Débito:	86.1 – Imposto corrente	400
	862 – Imposto diferido	2.000
Crédito:	2761 – Activo p/ Imp. diferido	2.000
	2411 – Estado - Imp. corrente	400

8.7 - Contratos de Construção

8.7.1 - Aspectos contabilísticos

Nas actividades de carácter plurienal (construção de edifícios, pontes, estradas, barragens, etc.), os produtos e trabalhos em curso podem ser avaliados pelos seguintes métodos:

- 1 – Método da manutenção / acumulação de custos, ou
- 2 – Método da percentagem de acabamento.

O desenvolvimento da problemática contabilística dos contratos de construção consta da Directriz Contabilística n.º 3 aprovada pelo conselho geral da Comissão de Normalização Contabilística em 19 de Dezembro de 1991.

Esta norma aplica-se aos contratos de construção que satisfaçam as seguintes características:

- a) Respeitarem a construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único, tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento;
- b) As datas de início e de conclusão da respectiva obra situarem-se em períodos contabilísticos diferentes.

A directriz respeita ainda aos contratos de prestação de serviços que estiverem directamente relacionados com um contrato de construção, nos termos definidos.”

A determinação dos resultados nos contratos de construção poderá ser efectuada pelo método da percentagem de acabamento ou pelo método do contrato completado (método do encerramento, método de acumulação de custos).

No método da percentagem de acabamento os resultados são apurados à medida que a obra se vai executando e em função do seu grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos inerentes.

No método do contrato completado o resultado da obra só é calculado quando esta estiver concluída ou substancialmente concluída.

A directriz refere que o grau de acabamento é obtido a partir da relação entre os custos incorridos até à data do apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra.

Ainda de acordo com a Directriz é importante referir:

- “O método de percentagem de acabamento não deve ser aplicado se não houver possibilidade de estabelecer estimativas fiáveis.
- Se a obra estiver substancialmente concluída, os custos que faltarem para a sua conclusão devem ser estimados e considerados como acréscimo de custos.
- Devem constituir-se provisões para as perdas previsíveis decorrentes da realização do contrato, no termo de cada período contabilístico, independentemente do método adoptado.

- Deverão ainda estabelecer-se provisões para contingências que surjam durante o período de garantia da obra.”

“Deve ser divulgado na nota 48 do anexo o seguinte:

- a) Os custos e os proveitos dos contratos de construção em curso que já tiverem contribuído para a determinação de resultados;
- b) As quantias recebidas e a receber relativamente aos contratos de construção em curso.”

Vejamos um exemplo de aplicação do método da percentagem de acabamento⁸:

Início da Obra	Janeiro de 2003
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 u.m.
Custo total estimado	80.000 u.m.

	Custos incorporados	Facturação	Custos estimados p/ completar a obra
Até 31.12.03	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.04	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.05	86.000	100.000	—

Vejamos:

Ano de 2003

$$\% \text{ Facturação} = \frac{55.000}{100.000} = 55\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste exercício, os Proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento.

O resultado seria:

Proveitos 100.000 x 47%	47.000
Custos incorridos	40.000
Resultado	7.000

Transitariam como Proveitos diferidos 8.000 euros (55.000-47.000).

Ano de 2004

$$\% \text{ Facturação} = \frac{60.000}{100.000} = 60\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

De acordo com a Directriz atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento, balanceando-se os proveitos respectivos com os custos incorridos.

Assim:

Proveitos: 100.000 x 70,5%	= 70.500
Proveitos já considerados	= 47.000
Proveitos do Exercício	= 23.500

⁸ Adaptado da pág. 151 e 152 do CIRC, edição de 1990 da DGCI.

Provenientes de 8.000 de “Proveitos Diferidos”, 5000 de facturação do exercício e 10.500 contos resultantes de acréscimos de proveitos, assim obtidos:

Grau de Acabamento x Facturação Global – Facturação Emitida
 $0,705 \times 100.000 - 60.000 = 10.500$

Assim o Resultado seria:

Proveitos	= 23.500
Custos incorridos	= 20.000
Resultado	= 3.500

Ano de 2005

Facturação Total	100.000
Proveitos considerados em anos anteriores	<u>70.500</u>
Proveitos do exercício	29.500
Custos Incorridos	<u>26.000</u>
Resultado	3.500

Como veremos adiante, para efeitos fiscais, o cálculo dos resultados é efectuado de forma diferente.

Importa ainda referir que a entidade pode utilizar como base para o reconhecimento de proveitos os procedimentos recomendados pela Directriz contabilística n.º 3, refazer os cálculos de acordo com a circular n.º 5/90 da DGCI, e reflectir as diferenças entre os resultados obtidos ao nível do Quadro 07 da Mod. 22 do IRC. Esta é mais uma situação geradora de impostos diferidos.

8.7.2 - Aspectos Fiscais

Reza o artigo 19.º do CIRC que, para as obras cujo ciclo de produção ou período de construção seja superior a um ano, a determinação dos resultados poderá ser efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento ou segundo o critério do encerramento da obra.

Entre as obras referidas inclui-se, nomeadamente, a construção de edifícios, construção e empreitadas de obras públicas.

De acordo com o critério de encerramento da obra (também designado de “acumulação de custos”) o resultado só é apurado quando a obra se considerar concluída, o que acontece quando:

- estabelecido o preço no contrato ou sendo conhecido o preço de venda o grau de acabamento seja igual ou superior a 95%;
- no caso de obras públicas em regime de empreitada, tenho lugar a recepção provisória nos termos da legislação em vigor.

Sempre que sejam apurados resultados em relação a uma obra em que ainda não tenham sido suportados todos os custos necessários para o seu acabamento, poderá ser considerada como receita diferida uma parte dos proveitos correspondentes aos custos a suportar.

No critério do grau de acabamento, o resultado da obra é determinado à medida que ela é executada, distribuindo-se assim a carga fiscal ao longo do tempo da sua duração.

De acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do CIRC, o método da percentagem de acabamento é obrigatório nos seguintes casos:

a) “Nas obras públicas ou privadas efectuadas em regime de empreitada, quando se verifiquem facturações parciais do

preço estabelecido, ainda que não tenham carácter sucessivo, e as obras realizadas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados.

b) Nas obras efectuadas por conta própria vendidas fracccionadamente, à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais.”

A Circular n.º 5/90 da D.G.I. veio esclarecer, do ponto de vista fiscal, esta matéria:

➔ No respeitante às empreitadas:

- Para fazer face aos custos com garantias, poderá considerar-se como proveitos diferidos uma quantia correspondente a 5% dos valores considerados como proveitos relativamente àquelas obras.

Os proveitos referidos afectarão os resultados dos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção qualitativa da obra.

- Nas empreitadas por percentagem, todos os valores facturados são considerados como proveitos do exercício, podendo diferir-se os 5% referidos.
- Nas restantes empreitadas a determinação dos resultados é feita com base nos valores facturados e no grau de acabamento da obra. O grau de acabamento é dado pela relação entre o total dos custos já incorporados na obra e a soma desses custos com os estimados para completar a sua execução.

Assim, no final do período de tributação, três situações se podem verificar:

a) O grau de acabamento é superior à percentagem de facturação:

Neste caso o proveito do exercício corresponde à totalidade da facturação do exercício (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos), abatidos os proveitos já considerados em anos anteriores, sendo considerado como custos os correspondentes a um grau de acabamento igual à percentagem de facturação, devendo deduzir-se os custos já considerados em anos anteriores. Os restantes custos transitam em “obras em curso”.

b) O grau de acabamento é inferior à percentagem de facturação:

Neste caso o proveito do exercício é o valor da facturação correspondente ao grau de acabamento da obra (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos), deduzida da facturação já considerada em exercícios anteriores, e são considerados como custos a totalidade dos já incorridos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores.

c) O grau de acabamento é igual à percentagem de facturação:

Neste caso são proveitos do exercício a totalidade dos valores facturados que não tenham sido incluídos nos exercícios anteriores (podendo ser considerado 5% como proveitos diferidos) e como custos do exercício a totalidade dos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores.

Considera-se percentagem de facturação a relação entre os montantes facturados até final do período de tributação, com exclusão das revisões de preços, e o preço estabelecido para o total da obra, eventualmente corrigido por preços de trabalhos adicionais.

➔ No respeitante às obras por conta própria e vendidas por fracções:

- Os resultados da fracção são dados pela diferença entre o valor da venda e os custos imputáveis à fracção vendida.
- A repartição dos custos indirectos da obra pelas fracções deve ser feita tendo em conta a respectiva percentagem ou área ou de acordo com outro critério adequado e que seja devidamente justificado.

Vejamos o mesmo exemplo (que se repete facilidade de consulta)

Início da Obra	Janeiro de 2003
Duração Prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 u.m.
Custo total estimado	80.000 u.m.

	Custos incorporados	Facturação	Custos estimados p/ completar a obra
Até 31.12.03	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.04	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.05	86.000	100.000	—

Vejamos:

Ano de 2003

$$\% \text{ Facturação} = \frac{55.000}{100.000} = 55\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste caso os proveitos são os correspondentes ao grau de acabamento, deduzidos do valor estimado de 5% para ocorrer a custos com garantias.

Proveitos

$$47\% \times 100.000 = 47.000$$

$$5\% \times 47.000 = \underline{2.350} \quad 44.650$$

Resultado da Obra no ano de 1998

$$44.650 - 40.000 = 4.650$$

Transitam como proveitos diferidos:

$$(55.000 - 47.000) + 2.350 = 10.350 \text{ contos}$$

Ano de 2004

$$\% \text{ Facturação} = \frac{60.000}{100.000} = 60\%$$

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,5\%$$

Neste caso os proveitos a considerar serão os relacionados com a percentagem de facturação, que não tenham sido considerados em anos anteriores, podendo ser considerados 5% de s/ total com proveito diferido.

Custos

$$85.000 \times 60\% = 51.000$$

$$\text{Custos já considerados} = \underline{40.000}$$

$$\text{Custos do exercício} = 11.000$$

$$\text{Custos Incorridos} \quad 60.000$$

$$\text{Custos totais no fim do exercício} \quad \underline{51.000}$$

$$\text{A transitar c/ Obras em curso} \quad 9.000$$

Proveitos

$$\text{Valor facturado} \quad 60.000$$

$$\text{Proveitos considerados em anos anteriores} \quad \underline{44.650}$$

$$15.350$$

A deduzir:

$$\text{Proveito diferido } 5\% \times 60.000 \quad \underline{3.000}$$

$$\text{Proveito do exercício} \quad \underline{12.350}$$

$$\text{Proveitos} = 12.350$$

$$\text{Custos} = \underline{11.000}$$

$$\text{Resultado} = 1.350$$

Ou de outro modo, mais correcto:

$$\text{Proveitos} = 12.350$$

$$\text{Var. Produção} = \underline{9.000}$$

$$21.350$$

$$\text{Custos incorridos} = \underline{20.000}$$

$$\text{Resultado} = 1.350$$

Ano de 2005

$$\text{Facturação} = 40.000$$

$$\text{Custos incorridos} = 26.000$$

$$\text{Proveito diferido } 100.000 \times 5\% = 5.000$$

Proveitos

Custos

$$\text{Total de facturação } 100.000 \quad \text{Incorridos no exercício } 26.000$$

Proveitos já considerados:

$$\text{Ano de 1998} \quad 44.650$$

$$\text{Ano de 1999} \quad \underline{12.350} \quad \underline{57.000}$$

$$43.000$$

A deduzir:

$$\text{Proveitos diferidos} \quad \underline{5.000}$$

$$\text{Proveitos do Exercício} \quad \underline{38.000}$$

Resultado

$$\text{Proveitos} \quad 38.000$$

$$\text{Variação Produção} \quad \underline{(9.000)}$$

$$29.000$$

$$\text{Custos Incorridos} \quad \underline{26.000}$$

$$\text{Resultado} \quad \underline{3.000}$$

Transitam para anos seguintes como Proveitos Diferidos 5.000 u.m., que serão considerados nos exercícios em que forem suportados os custos com garantias, sendo o remanescente considerado como proveito do exercício em que se verificar a recepção definitiva da obra.

8.7.3 - Comparação Contabilidade/Fiscalidade

Vejamos de forma muito sucinta quais as principais diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade no tratamento dos contratos de construção.

A solução para acabar com as diferenças entre o disposto na Directriz contabilística n.º 3, por um lado, e o art. 19.º do

CIRC e a Circular n.º 5/90 da D.G.C.I., por outro, seria, revogar (como instrução administrativa) a circular n.º 5/90 e alterar o art. 34.º do CIRC, no sentido de considerar como dedutível as provisões para garantias relacionadas com os contratos de construção.

Entendemos, que devem reconhecer-se os proveitos, custos, activos e passivos, com base na directriz contabilística n.º 3, refazer os cálculos de acordo com a circular n.º 5/90 da DGCI, e reflectir os efeitos das diferenças ao nível do quadro de correcções (Q 07 da Mod. 22 de IRC), e contabilizando-se o efeito tributário de tais diferenças.

D.C. N.º 3

1. Aplica-se ao contratos de construção;
2. As datas de início e conclusão situarem-se em exercícios diferentes;
3. Método de Valorimetria / Reconhecimento de Proveitos:
 - Percentagem de Acabamento se for possível estabelecer estimativas fiáveis;
 - de resto, método do Contrato Completado;
4. No caso de utilização do método da percentagem de Acabamento:
 - Reconhecimento de Proveitos é sempre feito com base na % de Acabamento
5. Se % de Acabamento > % de Facturação
⇒ Há lugar ao reconhecimento de Acréscimo de Proveitos.
6. Se % de Acabamento < % de Facturação
⇒ Há lugar ao reconhecimento de Proveitos Diferidos
7. Provisões para perdas previsíveis.
 - Sim (para riscos e encargos).
8. Garantias
Há lugar a Provisões para garantias se fôr caso disso.
9. Estimativa para acabamento da obra
⇒ Há lugar ao reconhecimento de “Acréscimo de Custos”.

Art. 19.º CIRC e CIRC. N.º 5/90

1. Aplica-se às obras Públicas e privadas em regime de empreitada e obras próprias vendidas fraccionadamente;
2. Ciclo de Produção ou de construção superior a 1 ano;
3. Valorimetria / Reconhecimento dos Proveitos:
 - Critério geral: percentagem de Acabamento;
 - Acumulação de custos: só em certas situações, excepto conhecido o preço de venda e % de Acabamento superior a 95%
4. Reconhecimento de Proveitos:
% de Acabamento ou % de Facturação, dos dois o mais baixo;
5. Se % de Acabamento > % de Facturação
⇒ Há lugar ao reconhecimento de Obras em Curso
6. Se Grau de Acabamento < % de Facturação
⇒ Há lugar ao reconhecimento de Proveitos Diferidos
7. Provisões para perdas previsíveis.
Não previstas, embora admissíveis. Mas, não dedutíveis para efeitos fiscais, se constituídas;
8. Garantias
 - Provisões para garantias – não dedutíveis
 - Proveitos diferidos: 5 % dos proveitos considerados só no caso de obras públicas e privadas em regime de empreitada;

9. Estimativa para acabamento da obra

Proveito diferido pelo valor correspondente (aplicável às obras próprias vendidas fraccionadamente).

8.7.4 - O Efeito Tributário nos Contratos de Construção

Como vimos nos exemplos atrás, os resultados obtidos com base na directriz contabilística são diferentes (superiores) aos resultados que se obtém aplicando a CIRC n.º 5/90 da D. G. I.

Assim:

RESULTADOS			
ANOS	DC N.º 3	CIRC 5/90	DIF.
1997	7000	4650	2350
1998	3500	1350	2150
1999	3500	3000	500

As diferenças totais representam 5000c de “proveitos diferidos” calculados de acordo com a circ. n.º 5/90.

O fisco aceita, e não vejo motivo nenhum para que não aceitasse, que os sujeitos passivos contabilizem os contratos de construção pelo método de percentagem de acabamento de acordo com a normalização contabilística, e depois refaçam as contas de acordo com a circ. n.º 5/90.

As diferenças são reflectidas ao nível do quadro de correcções com vista ao apuramento do lucro tributável (obtem-se assim o diferimento do pagamento de IRC).

Assim, supondo que em todos os exercícios o resultado antes de impostos era de 10.000 u.m. e a taxa de imposto de 40%, o quadro de correcções viria

	2003	2004	2005	2006 + 4
Res. Contabilístico (antes de Imposto)	10.000	10.000	10.000	10.000
A acrescer				
Efeito da circ. 5/90				+ 5.000
A abater				
Efeitos da circ. 5/90	-2350	-2150	-500	
Lucro tributável	7650	7850	9500	15.000
Imposto a pagar 40%	3060	3140	3800	6.000

Contabilizando o contrato de construção pelo método de percentagem de acabamento de acordo com a Dir. Contabilística n.º 3 e considerando para efeitos fiscais os cálculos resultantes do Circ. n.º 5/90 do DGI, geram-se diferenças entre o lucro Contabilístico e o lucro fiscal, diferenças essas denominadas de “tempestivas” já que no tempo essas diferenças se anulam.

Também ao nível dos saldos do balanço, e pelos mesmos motivos, se geram diferenças entre os valores contabilísticos de activos e passivos e as suas bases fiscais, diferenças essas que a este nível, se denominam de diferenças temporárias. Note-se que todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias, como já referimos. O contrário já não é verdade.

Calculemos os efeitos tributários pelo método da dívida, nas suas duas vertentes:

Método da dívida baseado na conta de resultados

O gasto por imposto resulta de aplicação da taxa de tributação ao resultado líquido, ajustado pelas diferenças permanentes.

O imposto diferido (activo ou passivo) resulta da diferença entre o gasto por imposto e o imposto a pagar.

No caso presente:

	2003	2004	2005	2006 + 4
Res. Ajustado	10.000	10.000	10.000	10.000
Taxa	40%	40%	40%	40%
Gasto p/ imposto	4.000	4.000	4.000	4.000
Imposto a pagar	3.060	3.140	3.800	6.000
Passivo p/ imp. Diferido	940	860	200	(2000)

Lançamentos a efectuar:

2003	2004	2005	2006 +
D-86-4.000	D-86-4.000	D-86-4.000	D-86-4.000
C24.1.1-3060	C-24.1.1-3140	C-24.1.1-3800	D-27.6.2-2000
C-2762-940	C-27.6.2-860	C-27.6.2-2000	C-24.1.1-6000

Método da dívida baseada no balanço

Da situação descrita, ao nível do balanço resultam diferenças entre os valores contabilísticos de activos e passivos e as suas bases fiscais, isto é, os valores por que vão ser considerados para efeitos fiscais quando os activos forem recuperados e os passivos liquidados.

Nesta vertente do método da dívida o gasto por imposto resulta de soma do imposto a pagar calculado de acordo com as regras fiscais e o efeito fiscal da variação das diferenças temporárias existentes no final e no início do exercício.

Vejamos:

Ano de 2003

Rubricas	Quantia Assentada	Base Fiscal	DIF. TEMPORÁRIAS	
			Tributável	Deduzíveis
Passivo				
Proveitos Diferidos	8.000	10.350	2.350	

Saldo anterior de "Impostos Diferidos"	0
Efeito fiscal da Diferença Tributável	940
Saldo fiscal passivo p/ Impostos Diferidos	940

Lançamentos a efectuar:

86.1 – Imposto corrente	3.060
86.2 – Imposto diferido	940
a 24.1 – Imposto a pagar	3.060
a 27.6.2. – Passivos p/ Impostos Diferidos	940

Ano de 2004

Rubricas	Quantia Assentada	Base Fiscal	DIF. TEMPORÁRIAS	
			Tributável	Deduzíveis
Activo				
Acréscimos				
Proveitos	10.500	0	10.500	
Obras em curso		9.000		9.000
Passivo				
Proveitos diferidos	0	3.000	3.000	
TOTAL			13.500	9.000
			4.500	

Saldo anterior de Passivos p/ Impostos Diferidos	940
Saldo final de "Passivos p/ Impostos Diferidos - 4.500 x 40%"	1.800
Passivo p/ Imposto Diferido do exercício	860

Lançamentos a efectuar:

86.1 – Imposto corrente	3.140
86.2 – Imposto diferido	860
a 24.1.1 – Imposto corrente	3.140
a 27.6.2 – Passivos p/ Impostos Diferidos	860

Ano de 2005

Rubricas	Quantia Assentada	Base Fiscal	DIF. TEMPORÁRIAS	
			Tributável	Deduzíveis
Passivo				
Proveitos Diferidos	0	5.000	5.000	

Saldo inicial de Passivos p/ Impostos Diferidos	1.800
Saldo final do Passivos p/ Impostos Diferidos (5000x0,4)	2.000
Passivo por imposto diferido do exercício	200

Lançamentos a efectuar:

86.1 – Gasto p/ imposto do exercício	3.800
86.2 – Imposto diferido	200
a 24.1.1 – Imposto corrente	3.800
a 27.6.2. – Passivos p/ Impostos Diferidos	200

Ano em que houver gastos com garantias ou 5.º ano após, se não houver gastos com garantias:

Rubricas	Quantia Assentada	Base Fiscal	DIF. TEMPORÁRIAS	
			Tributável	Deduzíveis
Passivo				
Proveitos Diferidos	0	0	0	

Saldo final de Passivos p/ Impostos Diferidos	0
Saldo inicial	2.000
Anulação do saldo	2.000

Lançamentos a efectuar:

86.1 – Imposto Corrente	2.000
86.2 – Imposto diferido	2.000
a 27.6.2 – Passivos p/ Impostos Diferidos	2.000
a 24.1 – Imposto corrente	2.000

Note-se que se na contabilização dos contratos de construção não for observada a Directriz contabilística n.º 3, mas sim a circular n.º 5/90 DE D.G.C.I., então não existirão diferenças entre os valores contabilísticos e as bases tributáveis dos activos, pelo que não resultam daqui quaisquer diferenças temporárias e consequentemente quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos.

9 - BIBLIOGRAFIA

9.1 Documentos de associações de profissionais de contabilidade e de organismos de normalização contabilística.

- Accounting Standards Committee (1985) - Statement of Standard Accounting Practice n.º 15, "Accounting for deferred taxation", Outubro de 1978, revisto.
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). Principios Contables - 1980-1995; documento n.º 9 (1996) - Impuesto sobre beneficios, Madrid.

- Comissão de Normalização Contabilística: Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Dec. Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro e alterado pelo Dec. Lei n.º 238/91, de 2 de Julho.
- Directriz Contabilística n.º 28 (2001).
- International Accounting Standards Committée: (1989) - “Estrutura Conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras”, Londres.
- Norma Internacional de Contabilidade n.º 1 (1995), “Divulgação das Políticas Contabilísticas», Londres 1974, Revista.
- Norma Internacional de Contabilidade n.º 12 (1996), “Contabilização dos Impostos sobre Lucros”, Londres 1979, revista.
- “Comment letters on Exposure Draft E 49, Income Taxes”, (1996) Londres.

9.2 Revistas

- Almeida, José Joaquim Marques (1995): “Os Prejuízos Fiscais Compensáveis: Uma abordagem internacional”. Fisco n.º 72/73. Pág. n.º 86 a 99.
- Alvarez, Isabel Gallego (1995): “Tratamiento contable y fiscal de las operaciones que originan impuestos diferidos”. Técnica Contable vol. n.º. Pág. 245 a 261.
- Carvalho, Carlos Alberto Silva (1995): “Impostos diferidos”. Jornal da Contabilidade n.º 219. Pág. 172 a 174.
- Foot, Julian (1981): “Los impuestos diferidos, un analisis”. Revista Española de Financiación Y Contabilidad Vol. 34. Pág. 67 a 95.
- Garrido Pulido, Tomás (1994): “Tratamiento Contable y Fiscal de las pérdidas en sociedades”. Técnica Contable. Pág. 731 a 739.
- Gélard, Gilbert (1995): “L’ evolution de la comptabilisation de l’impôt sur les beneficies”. Revue Française de Comptabilité n.º 263. Pág. 59 a 63.
- Giner Incháusti, Begona; Mora Enguidanos, Araceli (1991): « La Contabilización del Impuesto sobre Beneficios: el marco teórico ». Técnica Contable. Pág. 547 a 563.
- Olmedo Domínguez-Ramon Garcia (1997); “Las diferencias Temporárias: outro enfoque en el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios”. Técnica Contable, Pag. 665 e ss.
- Pinto, José Alberto Pinheiro (1995): “Tratamento Contabilístico dos Impostos sobre o Rendimento”. Actas das V Jornadas de Contabilidade - ISCAP. Pág. 287 a 306.

- Trugilano Olazarri, Jorge (1997): “Las diferencias permanentes y temporales en la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades”. Técnica Contable. Pág. 185 a 201.
- Vela Rédonas, Justo J. (2001): “Contabilizamos correctamente el impuesto sobre beneficios? Los problemas conceptuales Y operativos”. Técnica Contable, Pag 609 e ss.

9.3 Livros

- Alvarez Melcon, Sixto (1996): “Consolidación de Estados Financieros”. Mc Graw Hill. Madrid.
- Amat, Oriol; Blake John (1996): “Contabilidad Europea”. Asociación Española da Contabilidad. Administración de Empresas. Madrid.
- Carmichel, Dr; Lilien, Steven B.; Mellman, Martin: “Accountants Handbook”, volume two, Special Industries and Special Topics”, John Wiley & Sons, 8.ª Edição. New York.
- Cea Garcia, José Luis (1988): “Principios Contables y Fiscalidad”. Asociación Española de Contabilidad y Administration de Empresas, Monografías n.º 10. Madrid.
- Corre, J. (1989). “Les Règles de la Consolidation des Bilans”. Dunod Entreprise, 3.ª Edição. Paris.
- Costa, Carlos Baptista; Alves, Gabriel Correia (1996): “Contabilidade Financeira”. Rei dos Livros. Lisboa.
- Ferreira, Henrique Quintino (1995): “A Determinação da Matéria Colectável do IRC”. Rei dos Livros, 7.ª Edição. Lisboa.
- Hendriksen,; Eldon S., Breda, Michael F. Van (1992): “Accounting Theory”: Irwin, 5.ª Edição. Chicago.
- Kieso, Donald E.; Weygandt, Jerry J. (1995): “Intermediate Accounting”. John Wiley & Sons, 8.ª Edição. New York.
- Labut Serer, Gregorio (1992): “Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial”. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- Lavoyer, Jean-Claude ; Richard, Jaques (1989): “Manuel de Consolidation de L’initiation à la Pratique”. La Ville-guerin Editions. Paris.
- Pina Martinez, Vicent (1988): “Efectos Económicos de las Normas Contables”, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Monografías n.º 11 . Madrid.
- Reis, José Vieira (1991): “A Consolidação das Contas”. Rei dos Livros. Lisboa.

6.^a PARTE

**PROPOSTA DE PLANO DE CONTAS
ADAPTADO AO IVA, IRC E IMPOSTO DE SELO**

Por: – DR. JORGE MANUEL TEIXEIRADA SILVA

Fevereiro de 2009

Caros Amigos associados da Apeca e outros:

O passado não se vive, recorda-se. O futuro conquista-se, com trabalho e estudo.

E num momento, em que nos lembramos dos amigos que já perdemos, também nos lembramos dos amigos que ainda temos e que nos têm acompanhado na vida.

Este plano de contas, que os mais novos sempre se habituaram a ver e a trabalhar com ele, tem 23 anos, tantos como a idade de alguns.

Faz parte e foi a estrutura principal dum trabalho que eu, e o meu Amigo Dr. Victor Negrais (actualmente Director de Finanças), publicámos em 1987, e que foi de grande utilidade para os técnicos de contabilidade.

Tal trabalho, chamava-se, e chama-se, pois ainda guardo religiosamente alguns exemplares das várias edições, "IVA, a declaração periódica e a organização contabilística – Plano de contas adaptado à declaração periódica do IVA".

Para os meus companheiros de escrita, Victor Negrais, António Neto, Joaquim Alexandre, Armindo Lourenço, um grande abraço do Amigo Jorge Silva.

Para vocês que nos têm lido, votos de felicidades.

Há dias assim. Oxalá hajam muitos mais, porque é bom viver.

Jorge Manuel Teixeira da Silva.

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
11	Caixa			
11.1	Caixa A			
11.2	Caixa B			
11.9	Transferências de Caixa			
12	DEPÓSITOS À ORDEM			
12.01	BANCO BORGES & IRMÃO			
12.02	BANCO COMERCIAL PORTUGUÊS			
12.03	BANCO FONSECAS & BURNAY			
12.04	BANCO ESP. SANTO & COM. LISBOA			
12.05	BANCO PINTO & SOTTO MAYOR			
12.06	BANCO PORTUGUÊS DE INVESTIMENTO			
12.07	BANCO NACIONAL ULTRAMARINO			
12.08	CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS			
12.09	UNIÃO DE BANCOS PORTUGUESES			
12.10	CRÉDITO PREDIAL PORTUGUÊS			
12.11	BANCO DE FOMENTO NACIONAL			
12.12	CAIXA DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO			
13	DEPÓSITOS A PRAZO			
14	OUTROS DEPÓSITOS BANCÁRIOS			
15	TÍTULOS NEGOCIÁVEIS			
15.1	ACÇÕES			
15.1.1	EMPRESAS DE GRUPO			
15.1.2	EMPRESAS ASSOCIADAS			
15.1.3	OUTRAS EMPRESAS			
15.2	OBRIGAÇÕES E TÍTULOS DE PARTI.			
15.2.1	EMPRESAS DE GRUPO			
15.2.2	EMPRESAS ASSOCIADAS			
15.2.3	OUTRAS EMPRESAS			
15.3	TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA			
15.9	OUTROS TÍTULOS			
18	OUTRAS APLICAÇÕES DE TESOURARIA			
19	AJUSTAMENTOS DE APLICAÇÕES TESOURARIA			
19.5	TÍTULOS NEGOCIÁVEIS			
19.5.1	ACÇÕES			
19.5.2	OBRIG. E TÍTULOS DE PARTICIP.			
19.5.3	TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA			
19.5.9	OUTROS TÍTULOS			
19.8	OUTRAS APLIC. DE TESOURARIA			
21	CLIENTES			
21.1	CLIENTES C/C			
21.1.1	NACIONAIS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
21.1.2	C.E.E.			
21.1.3	PAÍSES TERCEIROS			
21.2	CLIENTES - TÍTULOS A RECEBER			
21.2.1	NACIONAIS			
21.2.2	C.E.E.			
21.2.3	PAÍSES TERCEIROS			
21.8	CLIENTES COBRANÇA DUVIDOSA			
21.9	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES			
21.9.1	ADT. REL. A BENS N/ISENT. IVA			
21.9.1.1	TAXA REDUZIDA	1		
21.9.1.2	TAXA INTERMÉDIA	5		
21.9.1.3	TAXA NORMAL	3		
21.9.2	OUTROS ADIANTAMENTOS (MERC. NAC.)			
21.9.3	RELACION. C/ TRANS. INTRACOMUNITÁRIAS			
22	FORNECEDORES			
22.1	FORNECEDORES C/C			
22.1.1	NACIONAIS			
22.1.2	C.E.E.			
22.1.3	PAÍSES TERCEIROS			
22.2	FORNECEDORES - TÍTULOS A PAGAR			
22.2.1	NACIONAIS			
22.2.2	C.E.E.			
22.2.3	PAÍSES TERCEIROS			
22.8	FORNEC. FACT. EM RECP. E CONF.			
22.9	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES			
22.9.1	RELATIVOS A EXISTÊNCIAS			
22.9.2	RELATIVOS A OUTROS BENS E SERV.			
22.9.3	OUTROS ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES			
22.9.3.1	MERC. NACIONAL			
22.9.3.2	RELAC. C/AQUIS. INTRACOMUN.			
22.9.3.3	RELAC. C/IMPORTAÇÕES			
23	EMPRÉSTIMOS OBTIDOS			
23.1	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS			
23.1.1	BANCO A			
23.1.1.1	CONTA CORRENTE			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
23.1.1.2	LIVRANÇAS			
23.1.1.2.1	CURTO PRAZO			
23.1.1.2.2	MÉDIO LONGO PRAZO			
23.1.1.3	FINANCIAMENTO EXTERNO			
23.1.1.3.1	CURTO PRAZO			
23.1.1.3.2	MÉDIO LONGO PRAZO			
23.1.1.4	EXPORTAÇÃO			
23.1.1.5	OUTROS			
23.1.1.5.1	CURTO PRAZO			
23.1.1.5.2	MÉDIO LONGO PRAZO			
23.2	EMPRÉSTIMOS POR OBRIGAÇÕES			
23.2.1	CONVERTÍVEIS			
23.2.2	NÃO CONVERTÍVEIS			
23.3	EMPRÉSTIMO POR TIT. PARTICIPAÇÃO			
23.9	OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS			
23.9.1	CURTO PRAZO			
23.9.2	MÉDIO LONGO PRAZO			
24	ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS			
24.1	IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO			
24.1.1	IMPOSTO CORRENTE			
24.1.1.1	PAGAMENTOS POR CONTA			
24.1.1.2	RET. NA FONTE (EFFECT. POR TERC.)			
24.1.1.2.1	S/ REND. DE CAPITAIS			
24.1.1.2.2	S/ REND. DE PREDIAIS			
24.1.1.2.3	S/ REM. ÓRGÃOS ESTATUTÁRIOS			
24.1.1.2.9	S/ OUTROS RENDIMENTOS			
24.1.1.3	IMPOSTO ESTIMADO			
24.1.1.4	IMPOSTO LIQUIDADO			
24.1.1.5	APURAMENTO			
24.1.1.6	IMPOSTO A PAGAR			
24.1.1.7	APURAMENTO A RECUPERAR			
24.2	RETENÇÃO SOBRE IMPOSTO S/ RENDIM.			
24.2.1	TRABALHO DEPENDENTE			
24.2.2	TRABALHO INDEPENDENTE			
24.2.3	CAPITAIS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
24.2.3.1	DO I.R.S.			
24.2.3.2	DO I.R.C.			
24.2.4	PREDIAIS			
24.2.4.1	DO I.R.S.			
24.2.4.2	DO I.R.C.			
24.2.5	S/ REND. SUJ. TAXA LIBERATÓRIA			
24.2.5.1	DO I.R.S			
24.2.5.1.1	S/ REND. TÍTULOS NOMINATIVOS			
24.2.5.1.2	S/ REND. TÍTULOS AO PORTADOR			
24.2.5.1.3	S/ PENSÕES A NÃO RESIDENTES			
24.2.5.1.4	S/ REND. CAT. "A" DE NÃO RESIDENTES			
24.2.5.1.5	S/ REND. CAT "B" DE NÃO RESIDENTES			
24.2.5.1.6	DE JOGOS, LOTARIAS, SORTEIOS, CONCURSOS			
24.2.5.1.7	S/ OUTROS RENDIMENTOS CAPITAIS			
24.2.5.1.8	S/ COMISSÕES AUFERIDAS P/ NÃO RESID.			
24.2.5.2	DO I.R.C.			
24.2.5.2.1	S/ REND. DE CAPITAIS			
24.2.5.2.2	REMUN. ÓRGÃOS ESTATUTÁRIOS			
24.2.5.2.3	GANHOS DE JOGO, LOTARIA			
24.2.6	S/ COMISSÕES – RESIDENTES			
24.2.9	SOBRE OUTROS RENDIMENTOS			
24.3	IMPOSTO S/ O VALOR ACRESCENTADO			
24.3.1	IVA – SUPORTADO			
24.3.1.1	EXISTÊNCIAS			
24.3.1.1.1	TAXA REDUZIDA			
24.3.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA			
24.3.1.1.3	TAXA NORMAL			
24.3.1.2	IMOBILIZADO			
24.3.1.2.1	TAXA REDUZIDA			
24.3.1.2.2	TAXA INTERMÉDIA			
24.3.1.2.3	TAXA NORMAL			
24.3.1.3	OUTROS BENS E SERVIÇOS			
24.3.1.3.1	TAXA REDUZIDA			
24.3.1.3.2	TAXA INTERMÉDIA			
24.3.1.3.3	TAXA NORMAL			
24.3.1.3.4	GASÓLEO			
24.3.2	IVA – DEDUTÍVEL			
24.3.2.1	EXISTÊNCIAS			

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
24.3.2.1.1	AQUISIÇÃO TERRITÓRIO NACIONAL			
24.3.2.1.1.1	TAXA REDUZIDA	21	45	
24.3.2.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		46	
24.3.2.1.1.3	TAXA NORMAL	22	47	
24.3.2.1.2	AQUISIÇÃO PAÍSES COMUNITÁRIOS			
24.3.2.1.2.1	TAXA REDUZIDA	21	45	
24.3.2.1.2.2	TAXA INTERMÉDIA	23	46	
24.3.2.1.2.3	TAXA NORMAL	22	47	
24.3.2.1.3	AQ. PAÍSES TERCEIROS			
24.3.2.1.3.1	TAXA REDUZIDA	21	45	
24.3.2.1.3.2	TAXA NORMAL	23	46	
24.3.2.1.3.3	TAXA AGRAVADA	22	47	
24.3.2.2	IMOBILIZADO			
24.3.2.2.1	AQUISIÇÃO NO TERRITÓRIO NACIONAL			
24.3.2.2.1.1	TAXA REDUZIDA	20	48	
24.3.2.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA	20	49	
24.3.2.2.1.3	TAXA NORMAL	20	50	
24.3.2.2.2	AQ. PAÍSES COMUNITÁRIOS			
24.3.2.2.2.1	TAXA REDUZIDA	20	48	
24.3.2.2.2.2	TAXA INTERMÉDIA	20	49	
24.3.2.2.2.3	TAXA NORMAL	20	50	
24.3.2.2.3	AQ. PAÍSES TERCEIROS			
24.3.2.2.3.1	TAXA REDUZIDA	20	48	
24.3.2.2.3.2	TAXA INTERMÉDIA	20	49	
24.3.2.2.3.3	TAXA NORMAL	20	50	
24.3.2.3	OUTROS BENS E SERVIÇOS			
24.3.2.3.1	AQUISIÇÃO TERRITÓRIO NACIONAL			
24.3.2.3.1.1	TAXA REDUZIDA	24	51	
24.3.2.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA	24	52	
24.3.2.3.1.3	TAXA NORMAL	24	53	
24.3.2.3.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
24.3.2.3.2.1	TAXA REDUZIDA	24	51	
24.3.2.3.2.2	TAXA INTERMÉDIA	24	52	
24.3.2.3.2.3	TAXA NORMAL	24	53	
24.3.2.3.3	AQ. EM PAÍSES TERCEIROS			
24.3.2.3.3.1	TAXA REDUZIDA	24	51	
24.3.2.3.3.2	TAXA INTERMÉDIA	24	52	
24.3.2.3.3.3	TAXA NORMAL	24	53	

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
24.3.3	IVA - LIQUIDADO			
24.3.3.1	OPERAÇÕES GERAIS			
24.3.3.1.1	TRANS. INTERNAS DE BENS E SERVIÇOS			
24.3.3.1.1.1	TAXA REDUZIDA	2		
24.3.3.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA			
24.3.3.1.1.3	TAXA NORMAL	4		
24.3.3.1.2	AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS			
24.3.3.1.2.1	TAXA REDUZIDA	11		
24.3.3.1.2.2	TAXA INTERMÉDIA	11		
24.3.3.1.2.3	TAXA NORMAL	11		
24.3.3.1.3	AQUISIÇÕES SERVIÇOS (ART. 6.º CIVA)			
24.3.3.1.3.1	UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTRACOMUNITÁRIOS DE BENS E OP. ASSIMILADAS	4		
24.3.3.1.3.2	OUTROS SERVIÇOS	4		
24.3.3.1.3.2.3	TAXA NORMAL	4	60	
24.3.3.1.4	TRANSP. E OP. ACESSÓRIAS COMUNIT.	4		
24.3.3.2	AUTOCONSUMOS. E OP. GRATUITAS			
24.3.3.2.1	TAXA REDUZIDA	2 e 264		
24.3.3.2.2	TAXA NORMAL	4 e 264		
24.3.4	IVA - REGULARIZAÇÕES			
24.3.4.1	MENSAIS (OU TRIM.) FAV. DA EMP.			
24.3.4.1.1	REG. P/ ERRO/ OMISSÃO APUR. IVA	40		
24.3.4.1.2	REG. POR DEVOLUÇÕES DE CLIENTES	40		
24.3.4.1.3	REG. P/ DESC. E ABATIM. CONCED.	40		
24.3.4.1.4	POR RESCISÕES, RED./ ANUL., CONTRAT.	40		
24.3.4.1.5	ANULAÇÕES / INCOBRA. DE CRÉDITOS	40		
24.3.4.1.6	OUT. REG. M / TRIM. FAVOR SUJ. PASS.	40		
24.3.4.2	MENSAIS (OU TRIM.) A FAV. ESTADO			
24.3.4.2.1	P/ ERRO / OMISSÃO NO APUR. IVA	41		
24.3.4.2.2	P/ DEVOLUÇÕES A FORNECEDORES	41		
24.3.4.2.3	P/ DES. E ABAT. OBTIDOS	41		
24.3.4.2.4	P/ RESC. / ANULAÇÃO DE CONTRATOS	41		
24.3.4.2.5	OUT. REG. M/ TRIM. FAVOR DO ESTADO	41		
24.3.4.3	ANUAIS P/ CALC. PRO RATA DEFINITIVOS			
24.3.4.3.1	A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO	40		
24.3.4.3.2	A FAVOR DO ESTADO	41		

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
24.3.4.4	ANUAIS P/ VAR. DOS PRO RATA DEFIN.			
24.3.4.4.1	A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO	40		
24.3.4.4.2	A FAVOR DO ESTADO	41		
24.3.4.5	OUTRAS REGULARIZAÇÕES ANUAIS			
24.3.4.5.1	ART. 25.º CIVA IMÓVEIS			
24.3.4.5.1.1	A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO	40		
24.3.4.5.1.2	A FAVOR DO ESTADO	41		
24.3.4.5.2	OUTRAS REGUL. NÃO ESPECÍFICAS			
24.3.4.5.2.1	A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO	40		
24.3.4.5.2.2	A FAVOR DO ESTADO	41		
24.3.5	IVA - APURAMENTO			
24.3.5.1	RESULTANTE DO APURAMENTO NORMAL			
24.3.6	IVA A PAGAR			
24.3.6.1	RESULTANTE DO APURAMENTO NORMAL	93		
24.3.6.2	IVA APURADO P/ LIQ. OFICIOSAS			
24.3.6.3	DIF. ENTRE AP. NORMAL E LIQ. OFIC.			
24.3.7	IVA - A RECUPERAR			
24.3.7.1	RESULTANTE DO APURAMENTO NORMAL	94		
24.3.8	IVA - REEMBOLSOS PEDIDOS			
24.3.8.1	RESULTANTE DO APURAMENTO NORMAL	95		
24.3.9	IVA - LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS			
24.4	RESTANTES IMPOSTOS			
24.4.1	IMPOSTO DE SELO LIQUIDADADO (CONFORME ANEXO Q) - D.A.)			
24.4.1.01	AQUISIÇÃO ONEROSA / DOAÇÃO DE IMÓVEIS			
24.4.1.02	ARRENDAMENTO / SUBARRENDAMENTO			
24.4.1.03	AUTOS E TERMOS			
24.4.1.04	CHEQUES			
24.4.1.05	COMODATO			
24.4.1.06	DEPÓSITO CIVIL			
24.4.1.07	DEPÓSITO ESTATUTOS			
24.4.1.08	ESCRITOS DE QUAISQUER CONTRATOS			
24.4.1.09	EXPLORAÇÃO / PESQUISA / PROSPECÇÃO			
24.4.1.10.1	GARANTIAS DAS OBRIGAÇÕES (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
24.4.1.10.2	GARANTIAS DAS OBRIGAÇÕES (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
24.4.1.11	JOGO			
24.4.1.12	LICENÇAS			
24.4.1.13	LIVROS DE DIÁRIO, RAZÃO, ACTAS E BALANÇO			
24.4.1.14	MARCAS E PATENTES			
24.4.1.15	NOTARIADO E ACTOS NOTARIAIS			
24.4.1.16	OPERAÇÕES ADUANEIRAS:			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
24.4.1.17.1	UTILIZAÇÕES DE CRÉDITO (
24.4.1.17.2	UTILIZAÇÕES DE CRÉDITO (
24.4.1.17.3	JUROS / PRÉMIOS / COMISSÕES			
24.4.1.17.4	JUROS / PRÉMIOS / COMISSÕES B380			
24.4.1.18	PRECATÓRIOS OU MANDATOS			
24.4.1.19	PUBLICIDADE			
24.4.1.20	REGISTOS E AVERBAMENTOS			
24.4.1.21	REPORTE			
24.4.1.22.1	SEGUROS (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
24.4.1.22.2	SEGUROS (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
24.4.1.22.3	SEGUROS - COMISSÕES DE MEDIAÇÃO			
24.4.1.23.1	TÍTULOS DE CRÉDITO (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
24.4.1.23.2	TÍTULOS DE CRÉDITO (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
24.4.1.24	TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA ESTRANGEIRA			
24.4.1.25	VALES DE CORREIO OU TELEGRÁFICOS			
24.4.1.26	ENTRADAS DE CAPITAL			
24.4.1.27	TRANSFERÊNCIAS ONEROSAS DE ACTIV. OU EXP. SERVIÇOS			
24.5	CONTRIB. P/ SEGURANÇA SOCIAL			
24.6	TRIBUTOS P/ AUTARQUIAS LOCAIS			
24.7	IVA P/ OPERAÇ. LOCAL. NOUT. EST. MEMB. (a desenv. por países onde a emp. esteja regist.)			
24.7.1	IVA SUPORTADO			
24.7.2	IVA DEDUTÍVEL			
24.7.3	IVA LIQUIDADO			
24.7.4	IVA REGULARIZAÇÕES			
24.7.5	IVA APURAMENTO			
24.7.6	IVA A PAGAR			
24.7.7	IVA A RECUPERAR			
24.7.8	IVA REEMBOLSOS PEDIDOS			
24.7.9	IVA LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS			
24.9	OUTRAS TRIBUTAÇÕES			
25	ACCIONISTAS (SÓCIOS)			
25.1	ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS			
25.1.1	EMPRÉSTIMOS			
25.1.2	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS			
25.1.3	RESULTADOS ATRIBUÍDOS			
25.1.4	LUCROS DISPONÍVEIS			
25.1.9	OUTRAS OPERAÇÕES			
25.2	EMPRESAS INTERLIGADAS			
25.2.1	EMPRÉSTIMOS			
25.2.2	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS			
25.2.3	RESULTADOS ATRIBUÍDOS			
25.2.4	LUCROS DISPONÍVEIS			
25.2.9	OUTRAS OPERAÇÕES			
25.3	EMPRESAS ASSOCIADAS			
25.3.1	EMPRÉSTIMOS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
25.3.2	ADIANT. POR CONTA DE LUCROS			
25.3.3	RESULTADOS ATRIBUÍDOS			
25.3.4	LUCROS DISPONÍVEIS			
25.3.9	OUTRAS OPERAÇÕES			
25.4	OUTROS EMPRÉST. PARTICIPANTES/ADAS			
25.4.1	EMPRÉSTIMOS			
25.4.2	ADIANT. POR CONTA DE LUCROS			
25.4.3	RESULTADOS ATRIBUÍDOS			
25.4.4	LUCROS DISPONÍVEIS			
25.4.9	OUTRAS OPERAÇÕES			
25.5	(RESTANTES) ACCIONISTAS (SÓCIOS)			
25.5.1	EMPRÉSTIMOS			
25.5.2	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS			
25.5.3	RESULTADOS ATRIBUÍDOS			
25.5.4	LUCROS DISPONÍVEIS			
25.5.9	OUTRAS OPERAÇÕES			
26	OUTROS DEVEDORES E CREDORES			
26.1	FORNECEDORES DE IMOBILIZADO			
26.1.1	FORNECEDORES DE IMOBILIZADO C/C			
26.1.2	FORN. DE IMOBILIZADO - TÍT. A PAGAR			
26.1.3	FORN. DE IMOBIL. P/ LOCAÇÃO FINANCEIRA 4)			
26.1.9	ADIANT. A FORNEC. DE IMOBILIZADO			
26.1.9.1	REL.BENS COM IVA DEDUTÍVEL			
26.1.9.2	REL. BENS COM IVA NÃO DEDUTÍVEL			
26.1.9.3	RELATIVO A BENS ISENTOS			
26.1.9.4	OUTROS ADIANTAMENTOS			
26.2	PESSOAL			
26.2.1	REMUN. A PAGAR AOS ÓRGÃOS SOCIAIS			
26.2.2	REMUN. A PAGAR AO PESSOAL			
26.2.3	ADIANT. AOS ÓRGÃOS SOCIAIS			
26.2.4	ADIANTAMENTOS AO PESSOAL			
26.2.5	CAUÇÕES DOS ÓRGÃOS SOCIAIS			
26.2.6	CAUÇÕES DO PESSOAL			
26.2.8	OUT. OPERAÇÕES C/ ÓRGÃOS SOCIAIS			
26.2.9	OUTRAS OPERAÇÕES COM O PESSOAL			
26.3	SINDICATOS			
26.4	SUBSCRITORES DE CAPITAL			
26.4.1	ENTID. PÚBLICAS ADMINISTRATIVAS			
26.4.2	ENTIDADES PRIVADAS			
26.4.9	OUTRAS ENTIDADES			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
26.5	CREDORES P/ SUBSCRIÇÕES N/ LIBERADAS			
26.6	OBRIGACIONISTAS			
26.7	CONS. ACESS. E INTERMEDIÁRIOS			
26.8	DEVEDORES E CREDORES DIVERSOS			
26.8.1	DESPESAS POR CONTA DE TERCEIROS			
26.8.2	ENTIDADE COORDENADORA DO LICENCIAMENTO - INST. AMBIENTE			
26.8.3	OUTROS DEVEDORES E CREDORES			
26.9	ADIANT. POR CONTA DE VENDAS			
26.9.1	RELATIVAS A VENDAS N/ ISENTAS DE IVA			
26.9.1.1	EXISTÊNCIAS TAXA REDUZIDA	1		
26.9.1.2	EXISTÊNCIAS TAXA INTERMÉDIA	5		
26.9.1.3	EXISTÊNCIAS TAXA NORMAL	3		
26.9.2	OUTROS ADIANT. POR CONTA DE VENDAS			
26.9.2.1	ADT/ RELACIONADOS C/ TRANSM. INTRACOM.			
26.9.2.2	OUTROS			
27	ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS			
27.1	ACRÉSCIMOS DE PROVEITOS			
27.1.1	JUROS A RECEBER			
27.1.9	OUTROS ACRÉSCIMOS DE PROVEITOS			
27.2	CUSTOS DIFERIDOS			
27.2.6	DESC. DE EMISSÃO DE OBRIGAÇÕES			
27.2.7	DESC. DE EMISSÃO DE TÍT. DE PARTICIP.			
27.2.8	DIFER. DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS			
27.2.8.1	RELAC. C/O FINAC/ IMOBILIZ. CURSO			
27.2.8.2	OUTRAS			
27.2.9	OUTRAS DESPESAS COM CUSTOS DIFERIDOS			
27.2.9.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
27.2.9.2	C/ IVA NÃO DEDUT. - VIAT. DE TURISMO ART. 21.º		74	
27.2.9.3	C/ IVA NÃO DEDUT. (ART. 21.º CIVA - OUTROS)		28	
27.2.9.4	OPERAÇÕES ISENTAS		29	
27.2.9.5	OUTRAS (REI/REPR)		30	
27.3	ACRÉSCIMOS DE CUSTOS			
27.3.1	SEGUROS A LIQUIDAR			
27.3.2	REMUNERAÇÕES A LIQUIDAR			
27.3.3	JUROS A LIQUIDAR			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
27.3.9	OUTROS ACRÉSCIMOS DE CUSTOS			
27.4	PROVEITOS DIFERIDOS			
27.4.5	SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTO			
27.4.6	PRÉMIOS DE EMISSÃO OBRIGAÇÕES			
27.4.7	PRÉMIOS DE EMISSÃO DE TÍT. DE PART.			
27.4.8	DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS			
27.4.8.1	RELAC. C/O FINANC. DE IMOBILIZADO EM CURSO			
27.4.8.2	OUTRAS			
27.4.9	OUTROS PROVEITOS DIFERIDOS			
27.4.9.1	SUBSÍDIOS POR LICENÇAS DE EMISSÃO ATRIB. TÍTULO GRATUITO			
27.6	ACTIVOS E PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS DO EXERC.			
27.6.1	ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS			
27.6.2	PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS			
28	AJUSTAMENTOS DE COBRANÇAS DUVIDOSAS			
28.1	DÍVIDAS DE CLIENTES			
28.8	OUTRAS DÍVIDAS DE TERCEIROS			
29	PROVISÕES			
29.1	PENSÕES			
29.2	IMPOSTOS			
29.3	PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO			
29.4	ACID. NO TRAB. E DOENÇAS PROF.			
29.5	GARANTIAS A CLIENTES			
29.6	PROVISÕES REG. TRANSIÇÃO IRC			
29.7	PROV. P/ RESPONSABILIDADES P/ EMISSÕES DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA			
29.8	OUTRAS PROVISÕES			
31	COMPRAS			
31.2	MERCADORIAS			
31.2.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
31.2.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.2.1.1.1	TAXA REDUZIDA		69	
31.2.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		69	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
31.2.1.1.3	TAXA NORMAL		69	
31.2.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		69	
31.2.1.3	REGIMES PARTICULARES			
31.2.1.3.1	COMBUSTÍVEIS - REG. MARGEM - B2473			
31.2.1.3.1.1	COMBUSTÍVEIS - REG. MARGEM - VALOR LÍQUIDO			
31.2.1.3.1.2	COMBUSTÍVEIS - REG. MARGEM - IVA SUPORTADO			
31.2.1.3.3	DE BENS EM SEGUNDA MÃO P/ REVENDA			
31.2.1.3.4	OUTROS			
31.2.1.4	ISENTAS			
31.2.1.5	OUTRAS COMPRAS (REI/REPR)			
31.2.1.6	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE			
31.2.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
31.2.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.2.2.1.1	TAXA REDUZIDA	10	42	
31.2.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA	10	42	
31.2.2.1.3	TAXA NORMAL	10	42	
31.2.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	42	
31.2.2.3	ISENTAS	10	42	
31.2.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
31.2.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.2.3.1.1	TAXA REDUZIDA		43	
31.2.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		43	
31.2.3.1.3	TAXA NORMAL		43	
31.2.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		43	
31.2.3.3	ISENTAS		43	
31.2.8	DESPESAS ADICIONAIS DE COMPRAS			
31.2.8.1	EM COMPRAS NO MERCADO NACIONAL			
31.2.8.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.2.8.1.1.1	TAXA REDUZIDA		69	
31.2.8.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		69	
31.2.8.1.1.3	TAXA NORMAL		69	
31.2.8.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		69	
31.2.8.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		22	
31.2.8.1.4	ISENTAS		21	
31.2.8.2	EMAQUIS. INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS			
31.2.8.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL		42	

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
31.2.8.2.1.1	TAXA REDUZIDA		42	
31.2.8.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA		42	
31.2.8.2.1.3	TAXA NORMAL		42	
31.2.8.2.2	TRANSP. E OPERAÇÕES ASSIMILADAS		69/12	
31.2.8.2.3	ISENTAS		21	
31.2.8.3	EMAQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
31.2.8.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
31.2.8.3.1.1	TAXA REDUZIDA		43	
31.2.8.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		43	
31.2.8.3.1.3	TAXA NORMAL		43	
31.2.8.3.2	ISENTAS		21	
31.6	MAT. PRIMAS SUBSID. E DE CONSUMO			
31.6.1	MATÉRIAS PRIMAS			
31.6.1.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
31.6.1.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		69	
31.6.1.1.1.1	TAXA REDUZIDA		69	
31.6.1.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		69	
31.6.1.1.1.3	TAXA NORMAL		69	
31.6.1.1.1.4	C/ IVA LIQUIDADADO PELO ADQUIRENTE	3	72	
31.6.1.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		69	
31.6.1.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		22	
31.6.1.1.4	ISENTAS		21	
31.6.1.1.9	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
31.6.1.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
31.6.1.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	42	
31.6.1.2.1.1	TAXA REDUZIDA	10	42	
31.6.1.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA	10	42	
31.6.1.2.1.3	TAXA NORMAL	10	42	
31.6.1.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	42	
31.6.1.2.3	ISENTAS	10	42	
31.6.1.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
31.6.1.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
31.6.1.3.1.1	TAXA REDUZIDA		43	
31.6.1.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		43	
31.6.1.3.1.3	TAXA NORMAL		43	
31.6.1.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		43	
31.6.1.3.3	ISENTAS		43	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
31.6.2	MATÉRIAS SUBSIDIÁRIAS			
31.6.2.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
31.6.2.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		69	
31.6.2.1.1.1	TAXA REDUZIDA		69	
31.6.2.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		69	
31.6.2.1.1.3	TAXA NORMAL		69	
31.6.2.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		69	
31.6.2.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		22	
31.6.2.1.4	ISENTAS		21	
31.6.2.1.5	GASÓLEO TOT. DEDUTÍVEL		20	
31.6.2.1.6	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
31.6.2.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
31.6.2.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	42	
31.6.2.2.1.1	TAXA REDUZIDA	10	42	
31.6.2.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA	10	42	
31.6.2.2.1.3	TAXA NORMAL	10	42	
31.6.2.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	42	
31.6.2.2.3	ISENTAS	10	42	
31.6.2.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
31.6.2.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
31.6.2.3.1.1	TAXA REDUZIDA		43	
31.6.2.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		43	
31.6.2.3.1.3	TAXA NORMAL		43	
31.6.2.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		43	
31.6.2.3.3	ISENTAS		43	
31.6.3	MATERIAIS DIVERSOS			
31.6.3.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
31.6.3.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		69	
31.6.3.1.1.1	TAXA REDUZIDA		69	
31.6.3.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		69	
31.6.3.1.1.3	TAXA NORMAL		69	
31.6.3.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		69	
31.6.3.1.3	OUTRAS (REPR/REI)		22	
31.6.3.1.4	ISENTAS		21	
31.6.3.1.9	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
31.6.3.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
31.6.3.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	42	

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
31.6.3.2.1.1	TAXA REDUZIDA	10	42	
31.6.3.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA	10	42	
31.6.3.2.1.3	TAXA NORMAL	10	42	
31.6.3.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	42	
31.6.3.2.3	ISENTAS	10	42	
31.6.3.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
31.6.3.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
31.6.3.3.1.1	TAXA REDUZIDA		43	
31.6.3.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		43	
31.6.3.3.1.3	TAXA NORMAL		43	
31.6.3.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		43	
31.6.3.3.3	ISENTAS		43	
31.6.4	EMBALAGENS DE CONSUMO			
31.6.4.1	AQUISIÇ. NO MERCADO NACIONAL			
31.6.4.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		69	
31.6.4.1.1.1	TAXA REDUZIDA		69	
31.6.4.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		69	
31.6.4.1.1.3	TAXA NORMAL		69	
31.6.4.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		69	
31.6.4.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		22	
31.6.4.1.4	ISENTAS		21	
31.6.4.1.9	AQUISIÇÕES P/ TRESPASSE		63	
31.6.4.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
31.6.4.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	42	
31.6.4.2.1.1	TAXA REDUZIDA	10	42	
31.6.4.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA	10	42	
31.6.4.2.1.3	TAXA NORMAL	10	42	
31.6.4.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	42	
31.6.4.2.3	ISENTAS	10	42	
31.6.4.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
31.6.4.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
31.6.4.3.1.1	TAXA REDUZIDA		43	
31.6.4.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		43	
31.6.4.3.1.3	TAXA NORMAL		43	
31.6.4.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		43	
31.6.4.3.3	ISENTAS		43	
31.6.8	DESPESAS ADICIONAIS DE COMPRA			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
31.6.8.1	EM COMPRAS NO MERCADO INTERNO			
31.6.8.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		69	
31.6.8.1.1.1	TAXA REDUZIDA		69	
31.6.8.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		69	
31.6.8.1.1.3	TAXA NORMAL		69	
31.6.8.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		69	
31.6.8.1.3	OUTRAS (REPR/REI)		22	
31.6.8.1.4	ISENTAS		21	
31.6.8.2	EM AQUIS. INTRACOMUNITÁRIAS			
31.6.8.2.1	OUTRAS COM IVA DEDUTÍVEL		42	
31.6.8.2.1.1	TAXA REDUZIDA		42	
31.6.8.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA		42	
31.6.8.2.1.3	TAXA NORMAL		42	
31.6.8.2.2	TRANSP. INTRAC. E OPER. ASSIMIL.	3	69	
31.6.8.2.3	ISENTAS		21	
31.6.8.3	EM IMPORTAÇÕES			
31.6.8.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
31.6.8.3.1.1	TAXA REDUZIDA		43	
31.6.8.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		43	
31.6.8.3.1.3	TAXA NORMAL		43	
31.6.8.3.3	ISENTAS		43	
31.7	DEVOLUÇÃO DE COMPRAS			
31.7.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
31.7.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.7.1.1.1	TAXA REDUZIDA		-69	
31.7.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-69	
31.7.1.1.3	TAXA NORMAL		-69	
31.7.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		-69	
31.7.1.3	REGIMES PARTICULARES			
31.7.1.3.1	COMBUSTÍVEIS - REG. MARGEM			
31.7.1.3.2	TABACOS			
31.7.1.3.3	DE BENS EM SEGUNDA MÃO P/ REVENDA			
31.7.1.3.4	OUTROS			
31.7.1.4	ISENTAS		-21	
31.7.1.5	OUTRAS COMPRAS (REI/REPR)		-22	
31.7.1.6	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		-63	
31.7.1.7	DEVOLUÇÕES SEM REGULARIZAÇÕES DE IVA			

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
31.7.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
31.7.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.7.2.1.1	TAXA REDUZIDA		-42	
31.7.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-42	
31.7.2.1.3	TAXA NORMAL		-42	
31.7.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL			
31.7.2.3	ISENTAS			
31.7.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
31.7.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.7.3.1.1	TAXA REDUZIDA		-43	
31.7.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-43	
31.7.3.1.3	TAXA NORMAL		-43	
31.7.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL			
31.7.3.3	ISENTAS			
31.8	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM COMPRAS			
31.8.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
31.8.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.8.1.1.1	TAXA REDUZIDA		-69	
31.8.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-69	
31.8.1.1.3	TAXA NORMAL		-69	
31.8.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		-69	
31.8.1.3	REGIMES PARTICULARES			
31.8.1.3.1	COMBUSTÍVEIS – REG. MARGEM			
31.8.1.3.2	TABACOS			
31.8.1.3.3	DE BENS EM SEGUNDA MÃO P/ REVENDA			
31.8.1.3.4	OUTROS			
31.8.1.4	ISENTAS		-21	
31.8.1.5	OUTRAS COMPRAS (REI/REPR)		-22	
31.8.1.6	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		-63	
31.8.1.7	DEVOLUÇÕES SEM REGULARIZAÇÕES DE IVA			
31.8.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
31.8.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.8.2.1.1	TAXA REDUZIDA		-42	
31.8.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-42	
31.8.2.1.3	TAXA NORMAL		-42	
31.8.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		-42	
31.8.2.3	ISENTAS		-42	
31.8.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
31.8.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
31.8.3.1.1	TAXA REDUZIDA		-43	
31.8.3.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-43	
31.8.3.1.3	TAXA NORMAL		-43	
31.8.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		-43	
31.8.3.3	ISENTAS		-43	
32	MERCADORIAS			
32.1	NÃO ISENTAS DE IVA			
32.1.1	TAXA REDUZIDA			
32.1.2	TAXA INTERMÉDIA			
32.1.3	TAXA NORMAL			
32.2	MERCADORIAS ISENTAS DE IVA			
32.2.2	ISENTAS SEM DIREITO A DEDUÇÃO			
32.3	SUJEITAS A REGIMES PARTICULARES			
32.3.1	COMBUSTÍVEIS P/ REVENDA			
32.3.2	TABACOS			
32.3.3	BENS EM SEGUNDA MÃO			
32.3.4	OUTRAS			
32.4	EMBALAGENS			
32.5	MERCADORIAS EM TRÂNSITO			
32.5.1	DO TERRITÓRIO NACIONAL			
32.5.2	DE PAÍSES COMUNITÁRIOS			
32.5.3	DE PAÍSES TERCEIROS			
32.6	MERC. EM PODER DE TERCEIROS			
32.6.1	DO TERRITÓRIO NACIONAL			
32.6.2	DE PAÍSES COMUNITÁRIOS			
32.6.2.1	DEVEDORES POR MERC. CONSIGNADAS			
32.6.2.2	MERCADORIAS CONSIGNADAS	7		
32.6.3	DE PAÍSES TERCEIROS			
33	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS			
33.1				
33.5	PRODUTOS EM TRÂNSITO			
33.5.1	DO TERRITÓRIO NACIONAL			
33.5.2	DE PAÍSES COMUNITÁRIOS			
33.5.3	DE PAÍSES TERCEIROS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
33.6	PRODUTOS EM PODER DE TERCEIROS			
33.6.1	DO TERRITÓRIO NACIONAL			
33.6.2	DE PAÍSES COMUNITÁRIOS			
33.6.2.1	DEVEDORES POR PROD. CONSIGNADOS			
33.6.2.2	PRODUTOS CONSIGNADOS	7		
33.6.3	DE PAÍSES TERCEIROS			
33.9				
34	SUBPROD. DESP. RESID. E REFUGOS			
34.1	SUBPRODUTOS			
34.8	DESPERDÍCIOS, RES. E REFUGOS			
34.9				
35	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO			
35.1				
35.6	EM PODER DE TERCEIROS			
35.6.1	MAT. A INCORPORAR POR TERCEIROS NO MERC. COMUM.			
35.6.2	MAT. ENVIADOS P/ O. EST. MEMBRO P/ AÍ SEREM INCORP.			
36	MAT. PRIMAS, SUBSID. E DE CONSUMO			
36.1	MATÉRIAS PRIMAS			
36.2	MATÉRIAS SUBSIDIÁRIAS			
36.3	MATERIAIS DIVERSOS			
36.4	EMBALAGENS DE CONSUMO			
36.5	MATÉRIAS E MATERIAIS EM TRÂNSITO			
36.5.1	DO TERRITÓRIO NACIONAL			
36.5.2	DE PAÍSES COMUNITÁRIOS			
36.5.3	DE PAÍSES TERCEIROS			
36.6	MATÉRIAS E MATERIAIS EM PODER DE TERCEIROS			
36.6.1	DEVEDORES POR MAT. ENVIADOS P/ TRAB. A FEITIO			
36.6.2	MAT. A INCORPORAR POR TERCEIROS NO MERC. COMUM.			
36.6.3	MAT. A INCORPORAR POR TERCEIR. EM PAÍSES TERCEIROS			
37	ADIANT. POR CONTA DE COMPRAS			
37.2	MERCADORIAS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
37.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
37.2.2	OUT. ADIANT. RELAT. A MERC.			
37.6	MAT. PRIMAS SUBSID. E DE CONSUMO			
37.6.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
37.6.2.	OUTROS ADIANTAMENTOS P/ MAT. PRIMAS			
38	REGULARIZAÇÃO DE EXISTÊNCIAS			
38.2	MERCADORIAS			
38.3	PROD. ACAB. E INTERMÉDIOS			
38.4	SUBPROD. DESP. RESÍDUOS E REF.			
38.6	MAT. PRIMAS, SUBSD. E DE CONSUMO			
38.7	REFEITÓRIO CANTINA			
39	AJUSTAMENTOS DE EXISTÊNCIAS			
39.2	MERCADORIAS			
39.3	PROD. ACABADOS E INTERMÉDIOS			
39.4	SUBPROD. DESP. RESÍDUOS E REF.			
39.5	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO			
39.6	MAT. PRIMAS, SUBSID. E CONSUMO			
41	INVESTIMENTOS FINANCEIROS			
41.1	PARTES DE CAPITAL			
41.1.1	EMPRESAS DE GRUPO			
41.1.2	EMPRESAS ASSOCIADAS			
41.1.3	OUTRAS EMPRESAS			
41.2	OBRIGAÇÕES E TÍTUL. PARTICIP.			
41.2.1	EMPRESAS DE GRUPO			
41.2.2	EMPRESAS ASSOCIADAS			
41.2.3	OUTRAS EMPRESAS			
41.3	EMPRÉSTIMOS DE FINANCIAMENTO			
41.3.1	EMPRESAS DE GRUPO			
41.3.2	EMPRESAS ASSOCIADAS			
41.3.3	OUTRAS EMPRESAS			
41.4	INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
41.4.1	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS		35	
41.4.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
41.4.1.2	ISENTAS		35	
41.4.2	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES			
41.4.2.1	ADQUIRIDOS C/ IVA DEDUTÍVEL		77	
41.4.2.2	OUTRAS EDIF. E CONSTRUÇÕES (ISENTOS)		35	
41.4.2.3	BENFEITORIAS GRAN. REP. C/IVA DEDUT.		77	
41.5	OUTRAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS			
41.5.1	DEPÓSITOS BANCÁRIOS			
41.5.2	TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA			
41.5.3	OUTROS TÍTULOS			
41.5.4	FUNDOS			
42	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
42.1	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS			
42.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.1.2	ISENTAS		35	
42.2	EDIFÍCIOS E OUTRAS APLICAÇÕES			
42.2.1	ADQUIRIDOS C/ IVA DEDUTÍVEL		77	
42.2.2	ISENTAS		35	
42.2.3	OUTROS		35	
42.2.4	BENS ADQUIRIDOS EM LOCAÇÃO FINANCEIRA			
42.2.5	BENFEITORIAS/REPARAÇÕES		77	
42.2.6	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
42.2.7	BENS LOC.FINANCEIRA-REG. TRANS. D.C. 10			
42.3	EQUIPAMENTO BÁSICO			
42.3.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
42.3.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.3.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		34	
42.3.1.3	OUTRAS (REI/REPR)			
42.3.1.4	AQUISIÇÕES PARA TRESPASSE		63	
42.3.1.5	ISENTAS			
42.3.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
42.3.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	
42.3.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	38	
42.3.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
42.3.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
42.3.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		39	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
42.3.4	BENS ADQUIRIDOS EM LOCAÇÃO FINANCEIRA			
42.3.5	CONSERVAÇÃO E REPARAÇÃO (MER. NAC.)			
42.3.5.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.3.5.3	OUTRA		34	
42.3.6	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
42.2.7	BENS LOC. FINANC.-REG. TRANSITÓRIO D.C. 10			
42.4	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE			
42.4.1	AQUISIÇÕES NO TERRITÓRIO NACIONAL			
42.4.1.1	ADQUIRIDO COM IVA DEDUTÍVEL		32	
42.4.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL			
42.4.1.2.1	VIAT. DE TURISMO		33	
42.4.1.2.2	OUTROS MEIOS DE TRANSPORTE (ART. 21.º)		33	
42.4.1.2.3	OUTRAS SITUAÇÕES		34	
42.4.1.3	ISENTOS		35	
42.4.1.4	REGIMES ESPECIAIS			
42.4.1.5	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
42.4.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
42.4.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	
42.4.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	38	
42.4.2.2.1	VIAT. DE TURISMO	10	38	
42.4.2.2.2	OUTROS MEIOS DE TRANSPORTE (ART. 21.º)	10	38	
42.4.2.2.3	OUTRAS SITUAÇÕES	10	38	
42.4.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
42.4.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
42.4.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		39	
42.4.3.2.1	VIAT. DE TURISMO		39	
42.4.3.2.2	OUTROS MEIOS DE TRANSPORTE (ART. 21.º)		39	
42.4.3.2.3	OUTRAS SITUAÇÕES		39	
42.4.4	BENS ADQUIRIDOS EM LOCAÇÃO FINANCEIRA			
42.4.5	CONSERVAÇÃO/REPARAÇÃO (MERC. NAC.)			
42.4.5.1	COM IVA DEDUTÍVEL		32	
42.4.5.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		34	
42.4.5.3	OUTRAS CONSERVAÇÕES (REI)		34	
42.4.6	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
42.4.7	BENS LOC. FINANC.-REG. TRANSITÓRIO D.C. 10			
42.5	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
42.5.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
42.5.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.5.1.2	OUTRAS (REI/REPR)			
42.5.1.4	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
42.5.1.5	ISENTAS			
42.5.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
42.5.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	
42.5.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	38	
42.5.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
42.5.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
42.5.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		39	
42.5.4	BENS ADQUIRIDOS EM LOCAÇÃO FINANCEIRA			
42.5.5	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
42.5.6	BENS LOC.FINANC.REG.TRANSITÓRIO D.C.10			
42.6	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO			
42.6.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
42.6.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.6.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		77	
42.6.1.3	OUTRAS (REI/REPR)			
42.6.1.4	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
42.6.1.5	ISENTAS			
42.6.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
42.6.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	
42.6.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	38	
42.6.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
42.6.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
42.6.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		39	
42.6.4	BENS ADQUIRIDOS EM LOCAÇÃO FINANCEIRA			
42.6.5	CONSER./REPAR.-MERCADO NACIONAL			
42.6.5.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.6.5.3	OUTRA (REI/REPR)			
42.6.6	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
42.6.7	BENS EM LOC. FINANC. REG. TRANSIT. D.C. 10			
42.7	TARAS E VASILHAME			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
42.7.1	EMBALAGENS RETORNÁVEIS			
42.7.1.1	AQUISIÇÃO NO MERCADO NACIONAL			
42.7.1.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.7.1.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		77	
42.7.1.1.3	OUTRAS (REI/REPR)			
42.7.1.1.4	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
42.7.1.1.5	ISENTAS			
42.7.1.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
42.7.1.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	
42.7.1.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	38	
42.7.1.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
42.7.1.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
42.7.1.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		39	
42.7.1.6	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
42.7.2	OUTRAS TARAS E OUTRO VASILHAME			
42.7.2.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
42.7.2.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.7.2.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		77	
42.7.1.1.3	OUTRAS (REI/REPR)			
42.7.1.1.4	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
42.7.2.1.5	ISENTAS			
42.7.2.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
42.7.2.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	
42.7.2.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	38	
42.7.2.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
42.7.2.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
42.7.2.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		39	
42.7.2.6	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
42.9	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
42.9.1	AQUISIÇÃO NO MERCADO NACIONAL			
42.9.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.9.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		77	
42.9.1.3	OUTRAS (REI/REPR)			
42.9.1.4	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
42.9.1.5	ISENTAS			
42.9.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
42.9.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
42.9.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	38	
42.9.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
42.9.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
42.9.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		39	
42.9.4	AQUIS. EM LOC. FINANCEIRA			
42.9.5	CONSERVAÇÃO REPARAÇÃO (MER. NAC.)			
42.9.5.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
42.9.5.3	OUTRA (REI/REPR)			
42.9.6	AQUISIÇÃO ATÉ 31.12.92			
42.9.7	BENS LOC. FINANC. REG. TRANSIT. D.C. 10			
43	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS			
43.1	DESPEAS DE INSTALAÇÃO			
43.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
43.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		77	
43.1.3	OUTRAS (REI)			
43.1.4	ISENTAS			
43.1.6	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
43.2	DESP. DE INVEST. E DESENVOLVIMENTO			
43.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
43.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		77	
43.2.3	OUTRAS (REI)			
43.2.4	ISENTAS			
43.2.6	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
43.3	PROP. IND. E OUTROS DIREITOS			
43.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
43.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		77	
43.3.3	OUTRAS (REI)			
43.3.4	ISENTAS			
43.3.5	OUTRAS			
43.3.6	LICENÇAS DE EMISSÃO DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA			
43.3.9	AQUISIÇÕES ATÉ 31.12.92			
43.4	TRESPASSE		63	
44	IMOBILIZAÇÕES EM CURSO			
44.1	OBRAS EM CURSO A			
44.1.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
44.1.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
44.1.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		77	
44.1.1.3	OUTRAS (REI)			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
44.1.1.4	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
44.1.1.5	ISENTAS			
44.1.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
44.1.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	
44.1.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	38	
44.1.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
44.1.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
44.1.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		39	
44.1.6	VALOR EM CURSO EM 31.12.92			
44.2	OBRAS EM CURSO B			
44.2.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
44.2.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
44.2.1.4	AQUISIÇÕES POR TRESPASSE		63	
44.2.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
44.2.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	38	
44.2.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
44.2.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		39	
44.2.6	VALOR EM CURSO EM 31.12.92			
44.7	ADIANTE/POR CONTA INVESTI/FIN			
44.8	ADIANTE/POR CONTA IMOB. CORP.			
44.8.1	RELATIVAS A BENS C/ IVA DEDUTÍVEL	3		
44.8.1.1	TAXA REDUZIDA	1		
44.8.1.2	TAXA INTERMÉDIA			
44.8.1.3	TAXA NORMAL	3		
44.8.2	RELATIVAS A BENS C/ IVA NÃO DEDUTÍVEL			
44.9	ADIANTE/POR CONTA IMOB. INCORP.			
44.9.1	C/ IVA DEDUTÍVEL	3		
44.9.3	OUTROS ADIANTE. P/C/IMOB. INCORP.			
48	AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS			
48.1	DE INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS			
48.1.1	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS			
48.1.2	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
48.2	DE IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
48.2.1	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS			
48.2.2	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES			
48.2.3	EQUIPAMENTO BÁSICO			
48.2.4	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE			
48.2.5	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS			
48.2.6	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO			
48.2.7	TARAS E VASILHAME			
48.2.9	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
48.3	DE IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS			
48.3.1	DESPESAS DE INSTALAÇÃO			
48.3.2	DESP.DE INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO			
48.3.3	PROP.Industr. E OUTROS DIREITOS			
48.3.4	TRESPASSES			
49	AJUSTAMENTOS DE INVEST/ FINANCEIROS			
49.1	PARTES DE CAPITAL			
49.2	OBRIGAÇÕES E TIT. DE PARTICIPAÇÃO			
49.3	EMPRÉSTIMO DE FINANCIAMENTO			
49.5	OUTRAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS			
51	CAPITAL			
52	ACÇÕES QUOTAS PRÓPRIAS			
52.1	VALOR NOMINAL			
52.2	DESCONTOS E PRÉMIOS			
53	PRESTAÇÕES SUPLEMENTARES			
54	PRÉMIOS DE EMISSÃO ACÇÕES (QUOTAS)			
55	AJUSTAMENTO DE PARTES DE CAPITAL			
55.1	AJUSTAMENTO DE PARTES DE CAPITAL			
55.2	LUCROS NÃO DISTRIBUÍDOS			
55.3	OUT. VARIAÇ. EM CAP. PRÓPRIAS			
55.4	DEPRECIAÇÕES			
55.9	OUTRAS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
56	RESERVAS DE REAVLIAÇÃO			
56.1	DEC. LEI N.º			
56.1.1	RESERVA REAVLIAÇÃO ANTES IMPOSTOS			
56.1.2	IMPOSTOS DIFERIDOS REFERENTES À REAVLIAÇÃO			
56.1.3	REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVLIAÇÃO			
56.2	DEC. LEI N.º			
56.2.1	RESERVA REAVLIAÇÃO ANTES IMPOSTOS			
56.2.2	IMPOSTOS DIFERIDOS REFERENTES À REAVLIAÇÃO			
56.2.3	REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVLIAÇÃO			
56.8	CORREC. P/ VALORES PATRIMONIAIS TRIBUTÁRIOS - ART. 58.º-A DO CIRC			
56.9	OUTRAS			
56.9.1	RESERVA REAVLIAÇÃO ANTES IMPOSTOS			
56.9.2	IMPOSTOS DIFERIDOS REFERENTES À REAVLIAÇÃO			
56.9.3	REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVLIAÇÃO			
57.1	RESERVAS LEGAIS			
57.2	RESERVAS ESTATUTÁRIAS			
57.3	RESERVAS CONTRATUAIS			
57.4	RESERVAS LIVRES			
57.5	SUBSÍDIOS			
57.6	DOAÇÕES			
59	RESULTADOS TRANSITADOS			
61	CUSTO MERC. VEND. E MAT. CONSUM.			
61.2	MERCADORIAS			
61.2.1	NÃO ISENTAS DE IVA			
61.2.1.1	TAXA REDUZIDA			
61.2.1.2	TAXA INTERMÉDIA			
61.2.1.3	TAXA NORMAL			
61.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL			
61.2.3	OUTRAS			
61.2.4	TABACOS			
61.2.5	COMBUSTÍVEIS PARA REVENDA			
61.2.6	OUTROS REGIMES ESPECIAIS			
61.2.7	BENS EM SEGUNDA MÃO PARA REVENDA			
61.6	MAT. PRIMAS, SUBSID. E CONSUMO			
61.6.1	MATÉRIAS PRIMAS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
61.6.2	MATÉRIAS SUBSIDIÁRIAS			
61.6.3	MATERIAIS DIVERSOS			
61.6.4	EMBALAGENS DE CONSUMO			
62	FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS			
62.1	SUBCONTRATOS			
62.1.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
62.1.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.1.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.1.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.1.1.4	AGÊNCIAS DE VIAGENS (D.L. N.º 221/85)			
62.1.1.5	EMPREITADAS C/ IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE	3	76	
62.1.2	AQUISIÇÕES NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.1.2.1	TRABALHO A FEITIO (N.º 19 ART. 6.º) CIVA	3	73	
62.1.2.2	OUTROS C/ IVA DEDUTÍVEL (ART. 6.º N.º 8 CIVA)	3	73	
62.1.2.3	AGÊNCIAS DE VIAGENS (D.L. N.º 221/85)			
62.1.2.4	OUTROS			
62.1.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.1.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL (ART. 6.º CIVA) AQUISIÇÕES	3	73	
62.1.3.2	AGÊNCIAS DE VIAGENS (D.L. N.º 221/85)			16
62.1.3.3	OUTROS			
62.2	FORNECIMENTOS E SERVIÇOS			
62.2.1.1	ELECTRICIDADE			
62.2.1.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.1.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.1.1.3	OUTRAS (REI/REPR.)		30	
62.2.1.2	COMBUSTÍVEIS			
62.2.1.2.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
62.2.1.2.1.1	GASÓLEO E GPL			
62.2.1.2.1.1.1	TOTALMENTE DEDUTÍVEL		73	
62.2.1.2.1.1.2	PARCIALMENTE DEDUTÍVEL – SUJ. A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA		25	
62.2.1.2.1.2	GASOLINA – SUJEITA A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA		26	
62.2.1.2.1.3	OUTROS COMBUSTÍVEIS			
62.2.1.2.1.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		24	
62.2.1.2.1.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL-SUJ. ATRIBUT. AUTÓNOMA		27	
62.2.1.2.1.3.3	OUTROS (REI/REPR)		30	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
62.2.1.2.2	AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS	10	42	
62.2.1.2.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS		43	
62.2.1.3	ÁGUA		73	
62.2.1.4	OUTROS FLUÍDOS			
62.2.1.4.1	AQUISIÇÕES NO TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.1.4.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.1.4.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.2.1.4.1.2.1	VIATURAS DE TURISMO-SUJ. A TRIBUT. AUTÓNOMA		25	
62.2.1.4.1.2.2	OUTROS MEIOS DE TRANSPORTE (ART. 21.º)		25	
62.2.1.4.1.2.3	OUTRAS SITUAÇÕES		28	
62.2.1.4.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.1.4.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.1.4.2.1	SERVIÇOS PRESTADOS NESSES PAÍSES		42	
62.2.1.4.2.2	FLUÍDOS TRANSPORTADOS P/ O TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.1.4.2.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10		
62.2.1.4.2.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL			
62.2.1.4.2.2.2.1	VIATURAS DE TURISMO-SUJEITA TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA	10		
62.2.1.4.2.2.2.2	OUTROS MEIOS DE TRANSPORTE	10		
62.2.1.4.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.1.4.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
62.2.1.4.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		43	
62.2.1.4.3.2.1	VIATURAS DE TURISMO IB. AUTÓNOMA		43	
62.2.1.4.3.2.2	OUTROS MEIOS DE TRANSPORTE		43	
62.2.1.5	FERRA/E UTENSÍL. DE DESGASTE RÁPIDO			
62.2.1.5.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
62.2.1.5.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.1.5.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.2.1.5.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.1.5.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.1.5.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	42	
62.2.1.5.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.1.5.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
62.2.1.6	LIVROS E DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA			
62.2.1.6.1	AQUISIÇÕES EM TERRITÓRIO NACIONAL			

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
62.2.1.6.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.1.6.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.1.6.1.3	OUTROS (REI/ REPR)		30	
62.2.1.6.1.4	ISENTAS		29	
62.2.1.6.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.1.6.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	42	
62.2.1.6.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.1.6.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
62.2.1.7	MATERIAL DE ESCRITÓRIO			
62.2.1.7.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
62.2.1.7.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		77	
62.2.1.7.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.2.1.7.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.1.7.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.1.7.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	42	
62.2.1.7.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.1.7.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
62.2.1.8	ARTIGOS PARA OFERTA			
62.2.1.8.1	AQUISIÇÕES NO TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.1.8.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		27	
62.2.1.8.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.2.1.8.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.1.8.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.1.8.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL	10	42	
62.2.1.8.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL	10	42	
62.2.1.8.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.1.8.3.1	COM IVA DEDUTÍVEL		43	
62.2.1.8.3.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		43	
62.2.1.9	RENDAS E ALUGUERES			
62.2.1.9.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
62.2.1.9.1.1	INSTALAÇÕES P/ ACTIVIDADE		73	
62.2.1.9.1.2	CEDÊNCIA DE EXPLORAÇÃO		73	
62.2.1.9.1.3	A.L.D.		74	
62.2.1.9.1.4	OUTRAS C/ IVA DEDUTÍVEL		73	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
62.2.1.9.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL			
62.2.1.9.2.1	A.L.D. (VIAT. TURISMO) SUJ. TRIBUT. AUTÓNOMA		74	
62.2.1.9.2.2	OUTRAS C/ IVA NÃO DEDUTÍVEL (VIAT.TURIS.) - TRIB.AUTÓNO.		74	
62.2.1.9.3	OUTRAS			
62.2.1.9.3.1	EDIFÍCIOS		29	
62.2.1.9.3.2	OUTRAS ISENTAS		29	
62.2.1.9.4	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.2				
62.2.0				
62.2.2.1	DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO			
62.2.2.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.2.2.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.2.1.4	OUTRAS			
62.2.2.2	COMUNICAÇÃO			
62.2.2.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.2.3	ISENTAS		29	
62.2.2.2.4	OUTRAS			
62.2.2.3	SEGUROS			
62.2.2.3.1	VIDA		29	
62.2.2.3.2	ACIDENTES PESSOAIS		29	
62.2.2.3.3	INCÊNDIO		29	
62.2.2.3.4	ROUBO		29	
62.2.2.3.5	LUCROS CESSANTES		29	
62.2.2.3.6	VIATURAS		29	
62.2.2.3.6.1	VIATURAS LIG./PASS. E MISTAS – SUJ. A TRIBUT. AUTÓNOMA			
62.2.2.3.6.2	OUTRAS VIATURAS			
62.2.2.3.7	TRANSPORTE DE MERCADORIAS		29	
62.2.2.3.8	OUTROS SEGUROS		29	
62.2.2.4	«ROYALTIES»			
62.2.2.4.1	ADQUIRIDOS A RESIDENTES			
62.2.2.4.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL			
62.2.2.4.1.1.1	PESSOAS SINGULARES		73	
62.2.2.4.1.1.2	PESSOAS COLECTIVAS		73	
62.2.2.4.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.4.1.3	OUTROS (REI)		30	
62.2.2.4.1.4	ISENTOS		29	
62.2.2.4.2	ADQUIRIDOS A RESI. NOS PAÍSES COMUNITÁRIOS	3		

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
62.2.2.4.2.1	PESSOAS SINGULARES			
62.2.2.4.2.1.1	C/ CONVENÇÃO S/ DUPLA TRIBUTAÇÃO	3		
62.2.2.4.2.1.2	S/ CONVENÇÃO S/ DUPLA TRIBUTAÇÃO	3		
62.2.2.4.2.2	PESSOAS COLECTIVAS			
62.2.2.4.2.2.1	C/ CONVENÇÃO S/ DUPLA TRIBUTAÇÃO	3		
62.2.2.4.2.2.2	S/ CONVENÇÃO S/ DUPLA TRIBUTAÇÃO	3		
62.2.2.4.3	ADQUIRIDO A RES. EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.2.4.3.1	PESSOAS SINGULARES			
62.2.2.4.3.1.1	C/ CONVENÇÃO S/ ELIM. DUPLA TRIBUTAÇÃO	3		
62.2.2.4.3.1.2	S/ CONVENÇÃO S/ DUPLA TRIBUTAÇÃO	3		
62.2.2.4.3.2	PESSOAS COLECTIVAS			
62.2.2.4.3.2.1	C/ CONVENÇÃO S/ ELIM. DUPLA TRIBUTAÇÃO	3		
62.2.2.4.3.2.2	S/ CONVENÇÃO S/ DUPLA TRIBUTAÇÃO	3		
62.2.2.5	TRANSPORTE DE MERCADORIAS			
62.2.2.5.1	TRANSPORTES DEBITADOS POR NACIONAIS			
62.2.2.5.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.5.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.5.1.3	ISENTOS		29	
62.2.2.5.1.4	OUTROS (REI)		30	
62.2.2.5.2	TRANSPORTES INTERNACIONAIS DEBIT. P/ NÃO RESIDENTES			
6.2.2.5.2.1	TRANSPORTES INTRACOMUNITÁRIOS			
62.2.5.2.1.1	RELATIVOS A TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS	3	12	
62.2.5.2.1.2	RELATIVOS A AQUISIÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS	3	12	
62.2.5.2.1.3	OUTROS			
62.2.5.2.2	OUTROS			
62.2.5.2.2.1	RELACIONADOS COM EXPORTAÇÃO			
62.2.5.2.2.2	RELACIONADOS COM IMPORTAÇÃO			
62.2.2.6	TRANSPORTES DE PESSOAL			
62.2.2.6.1	AQUISIÇÕES NO TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.2.6.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.6.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.6.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.2.6.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.2.6.2.3	OUTRAS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
62.2.2.6.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.2.6.3.3	OUTRAS			
62.2.2.7	DESLOCAÇÕES E ESTADAS		28	
62.2.2.7.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.2.2.7.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.2.7.4	OUTRAS			
62.2.2.8	COMISSÕES			
62.2.2.8.1	DEVIDAS A RESID. NO TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.2.8.1.1	PESSOAS SINGULARES			
62.2.2.8.1.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.8.1.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.8.1.1.3	ISENTAS		29	
62.2.2.8.1.1.3.1	RELACIONAD.C/ TRANSM. INTRACOMUNITÁRIAS		29	
62.2.2.8.1.1.3.2	RELACIONADAS C/ IMP/EXPORTAÇÃO		29	
62.2.2.8.1.1.4	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.2.8.1.2	PESSOAS COLECTIVAS			
62.2.2.8.1.2.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.8.1.2.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.8.1.2.3	ISENTAS		29	
62.2.2.8.1.1.3.1	RELACIONAD.C/ TRANS. INTRACOMUNITÁRIAS		29	
62.2.2.8.1.1.3.2	RELACIONADO C/ IMP/EXPORTAÇÃO		29	
62.2.2.8.1.2.4	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.2.8.2	DEVIDAS A RESIDENTES NOS PAÍSES COMUT.			
62.2.2.8.2.1	PESSOAS SINGULARES			
62.2.2.8.2.1.1	RELATIVAS A VENDAS PARA O MERC. EXTERNO			
62.2.2.8.2.1.1.1	MERCADO COMUNITÁRIO			
62.2.2.8.2.1.1.2	OUTROS MERCADOS			
62.2.2.8.2.1.2	S/ COMPRAS EFECTUADAS NA CE (SUJEITAS ART. 29.º DO CIVA)	3		
62.2.2.8.2.1.3	RELATIVAS A IMPORTAÇÕES			
62.2.2.8.2.1.3.1	INCLUÍDAS NA BASE DA IMPORTAÇÃO			
62.2.2.8.2.1.3.2	NÃO INCLUÍDAS NESSA BASE			
62.2.2.8.2.2	PESSOAS COLECTIVAS			
62.2.2.8.2.2.1	S/ VENDAS EFECTUADAS NA CE (ISENTAS ART. 14.º DO CIVA)			
62.2.2.8.2.2.1.1	MERCADO COMUNITÁRIO			
62.2.2.8.2.2.1.2	OUTROS MERCADOS			

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
62.2.2.8.2.2.2	S/ COMPRAS EFECTUADAS NA CE (SUJEITAS ART. 29.º DO CIVA)	3		
62.2.2.8.2.2.3	RELATIVAS A IMPORTAÇÕES			
62.2.2.8.2.2.3.1	INCLUÍDAS NA BASE DA IMPORTAÇÃO			
62.2.2.8.2.2.3.2	NÃO INCLUÍDAS NESSA BASE	3		
62.2.2.8.3	DEVIDAS A RESIDENTES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.2.8.3.1	PESSOAS SINGULARES			
62.2.2.8.3.1.1	S/ VENDAS EFECTUADAS EM PAÍSES TERCEIROS (ISENTAS ART. 14.º DO CIVA)			
62.2.2.8.3.1.2	S/ VENDAS EFECTUADAS EM PAÍSES TERCEIROS N.º 1 ART. 13.º DO CIVA - ISENTOS)			
62.2.2.8.3.1.3	COMISSÕES NÃO INCLUÍDAS NO VALOR TRIBUT. DAS IMPORTAÇÕES (SUJEITO A IVA)			
62.2.2.8.3.2	PESSOAS COLECTIVAS			
62.2.2.8.3.2.1	S/ VENDAS EFECTUADAS EM PAÍSES TERCEIROS (ISENTAS ART. 14.º DO CIVA ALÍNEA S)			
62.2.2.8.3.2.2	S/ VENDAS EFECTUADAS EM PAÍSES COMUNITÁRIOS ISENTAS			
62.2.2.8.3.2.3	COMISSÕES NÃO INCLUÍDAS NO VALOR TRIBUT. DAS IMPORTAÇÕES (SUJEITO A IVA)			
62.2.2.9	HONORÁRIOS			
62.2.2.9.1	DEVIDOS A RESIDENTES NO TERRITÓRIO NACION.			
62.2.2.9.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.9.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.2.9.1.3	OUTROS (REI)		30	
62.2.2.9.1.4	ISENTOS		29	
62.2.2.9.2	DEVIDOS A RESIDENTES EM PAÍSES COMUNITÁR.			
62.2.2.9.2.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (ART. 6.º E 29.º DO CIVA)	3		
62.2.2.9.2.2	RELATIVO A OUTROS SERVIÇOS			
62.2.2.9.3	DEVIDOS A RESIDENTES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.2.9.3.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (ART. 6.º E 29.º DO CIVA)	3		
62.2.3.1	CONTENCIOSO E NOTARIADO		29	
62.2.3.2	CONSERVAÇÃO E REPARAÇÃO			
62.2.3.2.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
62.2.3.2.1.1	A RESIDENTES NO TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.3.2.1.1.1	C/ IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.2.1.1.2	C/ IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.2.3.2.1.1.2.1	VIAT. DE TURISMO-SUJ. A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA		27	

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
62.2.3.2.1.1.2.2	OUTROS BENS DO ART. 21.º		25	
62.2.3.2.1.1.2.3	OUTRAS SITUAÇÕES		28	
62.2.3.2.1.1.3	OUTRAS (REI)		30	
62.2.3.2.1.2	A NÃO RESIDENTES	3		
62.2.3.2.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.3.2.2.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (BENS)	10	42	
62.2.3.2.2.2	C/ IVA NÃO DEDUTÍVEL (BENS P/ VIATURAS DE TURISMO)	10	42	
62.2.3.2.2.3	OUTRAS	10	42	
62.2.3.2.2.4	SERVIÇOS	3	60	
62.2.3.2.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.3.2.3.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (BENS)		43	
62.2.3.2.3.2	C/ IVA NÃO DEDUTÍVEL (BENS P/ VIATURAS DE TURISMO)		43	
62.2.3.2.3.3	OUTRAS		43	
62.2.3.2.3.4	SERVIÇOS			
62.2.3.3	PUBLICIDADE E PROPAGANDA			
62.2.3.3.1	AQUISIÇÕES NO TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.3.3.1.1	C/ IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.3.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.3.1.3	OUTRAS (REI)		30	
62.2.3.3.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.3.3.2.1	MATERIAL PUBLICITÁRIO	10	42	
62.2.3.3.2.2	SERVIÇOS DE PUBLICIDADE	3	60	
62.2.3.3.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.3.3.3.1	MATERIAL PUBLICITÁRIO		43	
62.2.3.3.3.2	SERVIÇOS DE PUBLICIDADE	3		
62.2.3.4	LIMPEZA, HIGIENE E CONFORTO			
62.2.3.4.1	AQUISIÇÕES NO TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.3.4.1.1	C/ IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.4.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.4.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.3.4.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.3.4.2.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (BENS)	10	42	
62.2.3.4.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.3.4.3.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (BENS)		43	
62.2.3.5	VIGILÂNCIA E SEGURANÇA			

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
62.2.3.5.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.5.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.5.3	OUTRA (REIREPR)		30	
62.2.3.6	TRABALHOS ESPECIALIZADOS			
62.2.3.6.1	AQUISIÇÕES NO MERCADO NACIONAL			
62.2.3.6.1.1	C/ IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.6.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
62.2.3.6.1.3	OUTRA (REIREPR)		30	
62.2.3.6.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.3.6.2.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (ART. 6.º E 29.º DO CIVA)	3	60	
62.2.3.6.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.3.6.3.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (ART. 6.º E 29.º DO CIVA)	3		
62.2.9				
62.2.9.0				
62.2.9.8	OUTROS FORNECIMENTOS E SERVIÇOS			
62.2.9.8.1	AQUISIÇÕES NO TERRITÓRIO NACIONAL			
62.2.9.8.1.1	C/ IVA DEDUTÍVEL		73	
62.2.9.8.1.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
62.2.9.8.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
62.2.9.8.1.4	ISENTOS		29	
62.2.9.8.2	AQUISIÇÕES EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
62.2.9.8.2.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (BENS)	10	42	
62.2.9.8.2.2	C/ IVA DEDUTÍVEL (SERVIÇOS)	10		
62.2.9.8.3	AQUISIÇÕES EM PAÍSES TERCEIROS			
62.2.9.8.3.1	C/ IVA DEDUTÍVEL (BENS)		43	
63	IMPOSTOS			
63.1	IMPOSTOS INDIRECTOS			
63.1.1	DIREITOS ADUANEIROS			
63.1.2	IMPOSTO S/ VALOR ACRESCENTADO			
63.1.3	IMPOSTO DE SELO SUPORTADO			
63.1.4	IMPOSTO S/ TRANSP. RODOVIÁR.			
63.1.7	TAXAS			
63.1.8	OUTROS IMPOSTOS INDIRECTOS			
63.1.9				
63.2	IMPOSTOS INDIRECTOS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
63.2.1	I.M.I. (IMPOSTO MUNICIPAL S/ IMÓVEIS)			
63.9				
64	CUSTOS C/ PESSOAL			
64.1	REMUNER. ÓRGÃOS SOCIAIS			
64.1.1	VENCIMENTO			
64.1.2	SUBSÍDIO DE NATAL			
64.1.3	FÉRIAS E SUB. FÉRIAS			
64.1.4	SUBSÍDIO DE REFEIÇÃO			
64.1.5	AJUDAS DE CUSTO			
64.1.6	GRATIFICAÇÕES			
64.1.7	OUTRAS			
64.2	REMUN. DO PESSOAL			
64.2.1	PRODUÇÃO			
64.2.1.1	SALÁRIOS			
64.2.1.2	SUBSÍDIO DE NATAL			
64.2.1.3	FÉRIAS E SUBS. DE FÉRIAS			
64.2.1.4	SUBSÍDIO DE REFEIÇÃO			
64.2.1.5	AJUDAS DE CUSTO			
64.2.1.6	GRATIFICAÇÕES			
64.2.1.7	PRÉMIOS			
64.2.1.8	COMISSÕES/PERCENTAGENS			
64.2.1.9	OUTRAS			
64.2.2	OUTROS SECTORES			
64.2.2.1	ORDENADOS			
64.2.2.2	SUB. NATAL			
64.2.2.3	FÉRIAS E SUB.DE FÉRIAS			
64.2.2.4	SUBSÍDIO DE REFEIÇÃO			
64.2.2.5	AJUDAS DE CUSTO			
64.2.2.6	GRATIFICAÇÕES			
64.2.2.7	PRÉMIOS			
64.2.2.8	COMISSÕES/PERCENTAGENS			
64.2.2.9	OUTROS			
64.3	PENSÕES			
64.4	PRÉMIOS/PENSÕES		29	
64.5	ENCARGOS S/ REMUNERAÇÕES			
64.5.1	ÓRGÃOS SOCIAIS			
64.5.2	PRODUÇÃO			
64.5.3	OUTROS SECTORES			
64.6	SEG. ACID. TRABA. E DOEN. PROF.		29	
64.7	CUSTOS DE ACÇÃO SOCIAL			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
64.7.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
64.7.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
64.7.3	OUTRAS C/ INC. IVA (EXCEPTO 6475)		28	
64.7.4	GASTOS S/ INCID. IVA			
64.7.5	REFEIÇÕES GRATUITAS		29	
64.8	OUTROS CUSTOS COM PESSOAL			
64.8.1	INDEMNIZAÇÃO P/ DESPEDIMENTO			
64.8.2	COMPLEM. FACULTA. DE REFORMA			
64.8.3	SEGUROS VIDA/ACID. PESSOAIS		29	
64.8.4	OUTROS C/ IVA DEDUTÍVEL		73	
64.8.5	OUTROS C/ IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
64.8.6	OUTROS S/ INCIDÊNCIA IVA			
64.8.7	OUTRAS (REI/REPR)		30	
64.9				
65	OUTROS CUSTOS OPERACIONAIS			
65.1	DESP. C/ PROPRIEDADE INDUST.			
65.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		24	
65.1.2	C/ IVA NÃO DEDUTÍVEL		30	
65.1.3	OUTRAS (REI/REPR)		30	
65.1.4	ISENTAS		29	
65.1.5	NÃO SUJEITAS			
65.2	QUOTIZAÇÕES			
65.3	DESPESAS CONFIDENCIAIS			
65.4	OFERTAS E AMOSTRAS DE EXISTÊNCIAS PRÓP.			
65.4.1	COM LIQUIDAÇÃO DE IVA			
65.4.1.1	TAXA REDUZIDA	1		
65.4.1.2	TAXA INTERMÉDIA	5		
65.4.1.3	TAXA NORMAL	3		
65.4.1.4	NÃO TRIBUTÁVEIS - CIRC. 3/87- DGCI			
65.5	EMISSÃO DE GASES COM EFEITO DE ESTUFA			
65.9				
66	AMORTIZAÇÕES E AJUSTAMENTO DO EXERCÍCIO			
66.2	AMORTIZAÇÕES DE IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
66.2.1	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS			
66.2.2	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES			
66.2.3	EQUIPAMENTO BÁSICO			
66.2.4	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE			
66.2.4.1	VIAT. DE TURISMO - SUJ. ATRIBUIÇÃO AUTÓNOMA			
66.2.4.2	OUTRAS AMORTIZAÇÕES DE EQ. TRANSPORTE			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
66.2.5	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS			
66.2.6	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO			
66.2.7	TARAS E VASILHAME			
66.2.7.1	EMBALAGENS E RETORNÁVEIS			
66.2.7.2	OUTRAS TARAS E OUTRO VASILHAME			
66.2.8	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
66.3	AMORTIZAÇÕES DE IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS			
66.3.1	DESPESAS DE INSTALAÇÃO			
66.3.2	DESP. DE INVEST. E DESENV.			
66.3.3	PRO. INDUSTRIAL E OUTROS DIREITOS			
66.3.4	TRESPASSES			
66.3.9				
66.6	AJUSTAMENTOS DE DÍVIDAS A RECEBER			
66.6.1	DÍVIDAS DE CLIENTES			
66.6.2	OUTRAS DÍVIDAS DE TERCEIROS			
66.7	AJUSTAMENTOS DE EXISTÊNCIAS			
66.7.1	...			
66.7.2	MERCADORIAS			
66.7.3	PROD. ACABADOS E INTERMÉDIOS			
66.7.4	SUBPROD. DESP. RESÍDUOS E REF.			
66.7.5	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO			
66.7.6	MATÉRIAS PRIMAS SUBSIDIÁRIAS E DE CONSUMO			
66.7.9	.....		
66.9				
67	PROVISÕES DO EXERCÍCIO			
67.2	PROVISÕES			
67.2.1	PENSÕES			
67.2.2	IMPOSTOS			
67.2.3	PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO			
67.2.4	ACID. DE TRAB. E DOENÇAS. PROF.			
67.2.5	GARANTIAS A CLIENTES			
67.2.8	OUTRAS PROVISÕES			
67.2.9				
67.3	...			
67.9				
68	CUSTOS E PERDAS FINANCEIRAS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
68.1	JUROS SUPORTADOS			
68.1.1	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS		29	
68.1.2	EMP. P/ OBRIGAÇÕES E TIT. PART.		29	
68.1.3	OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS		29	
68.1.4	DESCONTOS DE TÍTULOS		29	
68.1.5	JUROS MORA E COMPENSATÓRIOS		29	
68.1.6	JUROS DE ACORDOS		29	
68.1.7	JUROS - CONTRATOS LEASING		29	
68.1.7.1	COM IVA DEDUTÍVEL	24	73	
68.1.7.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
68.1.8	OUTROS JUROS		29	
68.2	PERDAS EM EMP. GRUPO/ASSOCIADAS			
68.3	AMORT. DE INVEST. IMÓVEIS			
68.3.1	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS			
68.3.2	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES			
68.4	AJUSTAMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS			
68.4.1	TÍTULOS NEGOCIÁVEIS			
68.4.2	OUTRAS APLIC. DE TESOURARIA			
68.4.3	PARTES DE CAPITAL			
68.4.4	OBRIGAÇÕES E TIT. DE PARTICIPAÇÃO			
68.4.5	EMPRÉSTIMOS DE FINANCIAMENTO			
68.4.8	OUTRAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS			
68.5	DIF. DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS			
68.6	DESC. DE PRONTO PAG./CONCEDIDOS			
68.6.1	COM REGULARIZAÇÕES DE IVA			
68.6.1.1	TAXA REDUZIDA		-01	
68.6.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-02	
68.6.1.3	TAXA NORMAL		-03	
68.6.2	SEM REGULARIZAÇÃO DE IVA			
68.7	PERDAS NA ALIEN. TIT. NEGOCIÁVEIS			
68.7.1	VALOR DE REALIZAÇÃO	9/262	11	
68.7.2	TRANSF. DO VALOR DO CUSTO E DAS PROVISÕES			
68.8	OUTROS CUSTOS E PERDAS FINAC.			
68.8.1	SERVIÇOS BANCÁRIOS			
68.8.1.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
68.8.1.2	C/ IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
68.8.1.3	ISENTOS		29	
68.8.8	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
68.8.8.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
68.8.8.2	C/IVA NÃO DEDUTÍVEL		73	
68.8.8.3	ISENTOS		29	
68.9				
69	CUSTOS E PERDAS EXTRAORDINÁRIAS			
69.1	DONATIVOS			
69.2	DÍVIDAS INCOBRÁVEIS			
69.3	PERDAS EM EXISTÊNCIAS			
69.3.1	SINISTROS			
69.3.1.1	INDEMNIZAÇÃO			
69.3.1.1.1	SUJEITA A IVA			
69.3.1.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	7	
69.3.1.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA	5	8	
69.3.1.1.1.3	TAXA NORMAL	3	9	
69.3.1.1.2	NÃO SUJEITA A IVA			
69.3.1.2	REGULARIZAÇÕES EXISTÊNCIAS			
69.3.2	QUEBRAS			
69.3.8	OUTRAS			
69.4	PERDAS EM IMOBILIZAÇÕES			
69.4.1	ALIEN. DE INVEST. FINANCEIROS			
69.4.1.1	VALOR DE REALIZAÇÃO			
69.4.1.1.1	INVESTIMENTO EM IMÓVEIS			
69.4.1.1.1.1	COM RENÚNCIA À ISENÇÃO	3	16	
69.4.1.1.1.2	SEM RENÚNCIA À ISENÇÃO	9	18	
69.4.1.1.1.3	POR TRESPASSE		61	
69.4.1.1.2	OUTROS			
69.4.1.1.2.1	ISENTOS	9	11	
69.4.1.1.2.2	POR TRESPASSE		61	
69.4.1.1.2.3	NÃO SUJEITOS A IVA			
69.4.1.2	TRANS. CUSTO/AMORTIZAÇÃO			
69.4.2	ALIEN. DE IMOB. CORPÓREAS			
69.4.2.1	VALOR REALIZAÇÃO			
69.4.2.1.1	TRANSACÇÕES INTERNAS			

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
69.4.2.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	14	
69.4.2.1.1.2	TAXA NORMAL	3	16	
69.4.2.1.1.3	ISENTOS DE IVA (N.º 33 DO ART. 9.º)	9	17	
69.4.2.1.1.4	ISENTOS-IMÓVEIS	9	18	
69.4.2.1.1.5	VENDA DE IMOB. P/ TRESPASSE		61	
69.4.2.1.2	TRANS. INTRACOMUNITÁRIAS	7	37	
69.4.2.1.3	EXPORTAÇÃO	8	40	
69.4.2.2	TRANSF. (CUSTO, AMORT.)			
69.4.3	ALIEN. DE IMOBILIZ. INCORPÓREAS			
69.4.3.1	VALOR DE REALIZAÇÃO			
69.4.3.1.1	TRANSACÇÕES INTERNAS			
69.4.3.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	14	
69.4.3.1.1.2	TAXA NORMAL	3	15	
69.4.3.1.1.3	ISENTAS	9	16	
69.4.3.1.1.4	NÃO SUJEITAS A IVA			
69.4.3.1.2	MERCADO EXTERNO			
69.4.3.1.2.1	NÃO SUJEITAS A IVA (ART. 6.º)	8		
69.4.3.1.2.2	SUJEITAS A IVA			
69.4.3.1.2.2.1	TAXA REDUZIDA	1	14	
69.4.3.1.2.2.2	TAXA NORMAL	3	16	
69.4.3.2	TRANSF. (CUSTO, AMORT.)			
69.4.4	SINISTROS			
69.4.4.1	INDEMNIZAÇÃO			
69.4.4.1.1	SUJEITAS A IVA			
69.4.4.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	14	
69.4.4.1.1.2	TAXA NORMAL	3	16	
69.4.4.1.2	NÃO SUJEITAS A IVA			
69.4.4.2	CUSTO E AMORTIZAÇÃO			
69.4.5	ABATES			
69.4.8	OUTROS			
69.5	MULTAS E PENALIDADES			
69.5.1	MULTAS FISCAIS			
69.5.2	MULTAS NÃO FISCAIS			
69.5.8	OUTRAS PENALIDADES			
69.5.8.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
69.5.8.2	OUTRAS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
69.6	AUMENTOS DE AMORTIZAÇÕES			
69.7	CORRECÇÕES RELAT. A EXERC. ANT.			
69.7.1	COM IVA DEDUTÍVEL		73	
69.7.2	COM IVA NÃO DEDUTÍVEL		28	
69.7.3	ISENTAS		29	
69.7.4	OUTRAS			
69.8	OUTROS CUSTOS E PERDAS EXTRAORD.			
69.8.1	INSUF. DA ESTIMAT. P/ IMPOSTOS			
69.8.2	DIFERENC. DE CÂMBIO EXTRAORDINÁRIAS			
69.8.8	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS			
69.9				
71	VENDAS			
71.1	MERCADORIAS			
71.1.1	MERCADO NACIONAL			
71.1.1.1	NÃO ISENTAS IVA LIQ. IMPOSTO			
71.1.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	01	
71.1.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA	5	02	
71.1.1.1.3	TAXA NORMAL	3	03	
71.1.1.2	ISENTAS COM DIREITO A DEDUÇÃO			
71.1.1.2.1	OUTRAS VENDAS PREVISTAS NA AL. B) N.º 1 ART. 20.º DO CIVA	8	04	
71.1.1.3	ISENTAS SEM DIREITO A DEDUÇÃO	9	05	
71.1.1.4	SUJEITAS A REGIMES PARTICULARES 18)			
71.1.1.4.1	COMBUSTÍVEIS – REG. MARGEM			
71.1.1.4.1.1	VALOR DA VENDA A CUSTO DE AQUISIÇÃO			
71.1.1.4.1.2	IVA INCLUÍDO NO PREÇO DE VENDA			
71.1.1.4.1.3	COMBUSTÍVEIS – MARGEM SUJEITA A IVA	3	03	
71.1.1.4.3	TABACOS			03
71.1.1.4.4	OUTRAS SUJEITAS A REG. ESPECIF.			
71.1.1.6	VENDA DE BENS EM 2.ª MÃO			06
71.1.1.6.1	VALOR VENDA = VALOR AQUISIÇÃO 19)			07
71.1.1.6.2	PERDA NA VENDA BENS 2.ª MÃO			08
71.1.1.6.3	GANHOS SUJEITOS A IVA			
71.1.1.6.3.1	TAXA REDUZIDA	1		08
71.1.1.6.3.2	TAXA NORMAL	3		08

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
71.1.1.6.4	PREJUÍZOS SOFRIDOS			
71.1.1.8	VENDAS P/ TRESPASSE		61	
71.1.1.9	VENDAS COM IVA INCLUÍDO			
71.1.1.9.1	TAXA REDUZIDA	1	01	
71.1.1.9.2	TAXA NORMAL	3	03	
71.1.2	TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS			
71.1.2.1	TRANSM. INTRACOM. ISENTAS	7	41	
71.1.2.1.1	DE – ALEMANHA			
71.1.2.1.2	BE – BÉLGICA			
71.1.2.1.3	DK – DINAMARCA			
71.1.2.1.4	ES – ESPANHA			
71.1.2.1.5	FR – FRANÇA			
71.1.2.1.6	EL – GRÉCIA			
71.1.2.1.7	NL – HOLANDA			
71.1.2.1.8	IE – IRLANDA			
71.1.2.1.9	IT – ITÁLIA			
71.1.2.1.10	LU – LUXEMBURGO			
71.1.2.1.11	GB – REINO UNIDO			
71.1.2.1.12	FI – FINLÂNDIA			
71.1.2.1.13	SE – SUÉCIA			
71.1.2.1.14	AU – ÁUSTRIA			
	... INCLUIR NOVOS PAÍSES			
71.1.2.2	VENDAS À DISTÂNCIA TRIBUTADAS NOUTROS ESTADOS MEMBROS (A DISCRIMINAR POR PAÍSES)	8	04	
71.1.3	VENDA P/ PAÍSES TERCEIROS	8	44	
71.1.4	VENDAS À DISTÂNCIA TRIBUTAD. NOUTROS EST. MEMBROS	8		
71.1.5	VENDAS CONSIGNADAS NOUTROS EST. MEMBROS	8		
71.2	PROD. ACABADOS E INTERMÉDIOS			
71.2.1	MERCADO NACIONAL			
71.2.1.1	NÃO ISENTOS DE IVA LIQ. DE IMPOSTO			
71.2.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	01	
71.2.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA	5	02	
72.2.1.1.3	TAXA NORMAL	3	03	
71.2.1.2	ISENTOS IVA COM DIREITO DEDUÇÃO			
71.2.1.2.1	OUTRAS VENDAS PREVISTAS NA AL. B) N.º 1 ART. 20.º DO CIVA	8	04	
71.2.1.3	ISENTAS SEM DIREITO A DEDUÇÃO	9	05	
71.2.1.4	VENDAS P/ TRESPASSE			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
71.2.2	TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS			
71.2.2.1	TRANS. INTRACOM. ISENTAS	7	41	
71.2.2.1.1	DE – ALEMANHA			
71.2.2.1.2	BE – BÉLGICA			
71.2.2.1.3	DK – DINAMARCA			
71.2.2.1.4	ES – ESPANHA			
71.2.2.1.5	FR – FRANÇA			
71.2.2.1.6	EL – GRÉCIA			
71.2.2.1.7	NL – HOLANDA			
71.2.2.1.8	IE – IRLANDA			
71.2.2.1.9	IT – ITÁLIA			
71.2.2.1.10	LU – LUXEMBURGO			
71.2.2.1.11	GB – REINO UNIDO			
71.2.2.1.12	FI – FINLÂNDIA			
71.2.2.1.13	SE – SUÉCIA			
71.2.2.1.14	AU – ÁUSTRIA			
	INSERIR NOVOS PAÍSES			
71.2.2.2	VENDAS À DISTÂNCIA TRIBUTADAS NOUTROS ESTADOS MEMBROS (A DISCRIMINAR POR PAÍSES)	8	04	
71.2.2.3	BENS P/ MONTAGEM NOUTROS ESTADOS MEMBROS	8	04	
71.2.2.4	VENDAS CONSIGNADAS NOUTROS EST. MEMBROS	8		
71.2.3	VENDAS P/ PAÍSES TERCEIROS			
71.2.3.1	VENDAS NORMAIS	8	44	
71.2.3.2	BENS P/ INSTALAÇÃO MONTAGEM EM P.TERC.	8	44	
71.2.8	VENDA DE PRODUTOS P/ TRESPASSE		61	
71.3	SUBPRODUTOS, DESPERDÍCIOS E REFUGOS			
71.3.1	MERCADO NACIONAL			
71.3.1.1	NÃO ISENTAS IVA LÍQUIDAS IMPOSTO			
71.3.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	01	
71.3.1.1.2	TAXA NORMAL	3	03	
71.3.1.2	ISENTAS COM DIREITO A DEDUÇÃO	8	04	
71.3.1.3	ISENTAS SEM DIREITO A DEDUÇÃO	9	05	
71.3.1.4	VENDAS P/ TRESPASSE		61	
71.3.1.5	VENDAS COM IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE - Anexo E CIVA	8	66	
71.3.2	TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS			
71.3.2.1	TRANSM. INTRACOMUNITÁRIAS ISENTAS	7	41	
71.3.2.1.1	DE – ALEMANHA			
71.3.2.1.2	BE – BÉLGICA			
71.3.2.1.3	DK – DINAMARCA			
71.3.2.1.4	ES – ESPANHA			
71.3.2.1.5	FR – FRANÇA			
71.3.2.1.6	EL – GRÉCIA			

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
71.3.2.1.7	NL – HOLANDA			
71.3.2.1.8	IE – IRLANDA			
71.3.2.1.9	IT – ITÁLIA			
71.3.2.1.10	LU – LUXEMBURGO			
71.3.2.1.11	GB – REINO UNIDO			
71.3.2.1.12	FI – FINLÂNDIA			
71.3.2.1.13	SE – SUÉCIA			
71.3.2.1.14	AU – ÁUSTRIA			
	INSERIR NOVOS PAÍSES			
71.3.2.2	VENDAS À DISTÂNCIA TRIBUTADAS NOUTROS E.M. (A DISCRIMINAR POR PAÍSES)	8	04	
71.3.2.3	BENS P/ INSTALAÇÃO / MONTAGEM NOUTROS EST. MEMBROS	8	04	
71.3.3	VENDAS P/ PAÍSES TERCEIROS			
71.3.3.1	VENDAS NORMAIS	8	44	
71.3.3.2	BENS P/ INSTALAÇÃO/MONTAGEM EM P.T.	8	44	
71.3.8	VENDAS DE SUBPROD./RES./REFUGOS POR TRESPASSE		61	
71.4	CEDÊNCIAS			
71.4.1	MERCADORIAS			
71.4.1.1	TAXA REDUZIDA	1	01	
71.4.1.2	TAXA NORMAL	3	03	
71.4.2	MATÉRIAS PRIMAS, SUB. E DE CONSUMO			
71.4.2.1	TAXA REDUZIDA	1	01	
71.4.2.2	TAXA NORMAL	3	03	
71.6	IVA DAS VENDAS C/ IMPOSTO INCLUÍDO			
71.6.1	TAXA REDUZIDA			
71.6.1.1	BENS EM 2.ª MÃO	-1	-01	
71.6.1.2	OUTRAS	-1	-01	
71.6.2	TAXA NORMAL			
71.6.2.1	BENS EM 2.ª MÃO	-3	-03	
71.6.2.2	OUTRAS	-3	-03	
71.7	DEVOLUÇÕES DE VENDAS			
71.7.1	VENDIDAS MERCADO NACIONAL			
71.7.1.1	NÃO ISENTAS IVA LIQ. IMPOSTO			
71.7.1.1.1	TAXA REDUZIDA		-01	
71.7.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-02	
71.7.1.1.3	TAXA NORMAL		-03	
71.7.1.2	ISENTAS COM DIRT. DEDUÇÃO			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
71.7.1.2.1	DE OUTRAS VENDAS PREVISTAS NA AL. B) N.º 1 ART. 20.º CIVA		-04	
71.7.1.3	ISENTAS SEM DIREITO A DEDUÇÃO		-05	
71.7.1.4	SUJEITAS A REGIMES PARTICULARES			
71.7.1.4.1	COMBUSTÍVEIS – REG. MARGEM			
71.7.1.4.2	GASÓLEO			
71.7.1.4.3	TABACOS			-03
71.7.1.4.4	OUTRAS SUJ. A REGI. ESPECIAIS			
71.7.1.5	VENDAS COM IVA INCLUÍDO			
71.7.1.5.1	TAXA REDUZIDA			
71.7.1.5.2	TAXA NORMAL			
71.7.1.6	DE BENS EM SEGUNDA MÃO (A DESENVOLVER CONFORME VENDAS)			
71.7.1.6.1	VALOR DE VENDA (C/ IVA INCLUÍDO)			-06
71.7.1.6.2	APURAMENTO DOS GANHOS OU PREJUÍZOS (C/ IVA INCLUÍDO)			-08
71.7.1.6.3	GANHOS OBTIDOS (C/ IVA INCLUÍDO)			-08
71.7.1.6.4	PREJUÍZOS SOFRIDOS			-08
71.7.2	DE TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS			
71.7.2.1	DE TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS ISENTAS			
71.7.2.1.1	DE – ALEMANHA			
71.7.2.1.2	BE – BÉLGICA			
71.7.2.1.3	DK – DINAMARCA			
71.7.2.1.4	ES – ESPANHA			
71.7.2.1.5	FR – FRANÇA			
71.7.2.1.6	EL – GRÉCIA			
71.7.2.1.7	NL – HOLANDA			
71.7.2.1.8	IE – IRLANDA			
71.7.2.1.9	IT – ITÁLIA			
71.7.2.1.10	LU – LUXEMBURGO			
71.7.2.1.11	GB – REINO UNIDO			
71.7.2.1.12	FI – FINLÂNDIA			
71.7.2.1.13	SE – SUÉCIA			
71.7.2.1.14	AU – ÁUSTRIA			
	INSERIR NOVOS PAÍSES			
71.7.2.2	DE VENDAS A DISTÂNCIA TRIBUTADAS NOUTROS EST. MEMBROS		-44	
71.7.2.3	DE BENS SUJEITOS A INSTALAÇÃO/MONTAGEM NOUTROS EST. MEMBROS		-44	
71.7.3	DE VENDAS PARA PAÍSES TERCEIROS			
71.7.3.1	DE VENDAS NORMAIS		-44	
71.7.3.2	DE BENS SUJEITOS A INSTALAÇÃO/MONTAGEM		-44	
71.7.4	CEDÊNCIAS			
71.7.4.1	MERCADORIAS			
71.7.4.1.1	TAXA REDUZIDA		-01	

PLANO DE CONTAS

		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
71.7.4.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-02	
71.7.4.1.3	TAXA NORMAL		-03	
71.7.4.2	MATÉRIAS PRIMAS, SUB. E DE CONSUMO			
71.7.4.2.1	TAXA REDUZIDA		-01	
71.7.4.2.2	TAXA INTERMÉDIA		-02	
71.7.4.2.3	TAXA NORMAL		-03	
71.8	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM VENDAS			
71.8.1	VENDIDAS MERCADO NACIONAL			
71.8.1.1	NÃO ISENTAS IVA LIQ. IMPOSTO			
71.8.1.1.1	TAXA REDUZIDA		-01	
71.8.1.1.2	TAXA INTERMÉDIA		-02	
71.8.1.1.3	TAXA NORMAL		-03	
71.8.1.2	ISENTAS COM DIRT. DEDUÇÃO			
71.8.1.2.1	OUTRAS VENDAS PREVISTAS NO N.º 1 ART. 20.º DO CIVA		-04	
71.8.1.3	ISENTAS SEM DIREITO A DEDUÇÃO		-05	
71.8.1.4	SUJEITAS A REGIMES PARTICULARES			
71.8.1.4.1	COMBUSTÍVEIS - REG. MARGEM			
71.8.1.4.2	GASÓLEO			
71.8.1.4.3	TABACOS			-03
71.8.1.4.4	OUTRAS SUJ. A REGI. ESPECIAIS			
71.8.1.6	DE BENS EM SEGUNDA MÃO (A DESENVOLVER CONFORME VENDAS)			
71.8.1.6.1	VALOR DE VENDA (C/ IVA INCLUÍDO)			-06
71.8.1.6.2	APURAM. DOS GANHOS OU PREJUÍZOS (C/ IVA INCLUÍDO)			-08
71.8.1.6.3	GANHOS OBTIDOS (C/ IVA INCLUÍDO)			-08
71.8.1.6.4	PREJUÍZOS SOFRIDOS			-08
71.8.2	DE TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS			
71.8.2.1	DE TRANSM. INTRACOMUNITÁRIAS ISENTAS		-41	
71.8.2.1.1	DE – ALEMANHA			
71.8.2.1.2	BE – BÉLGICA			
71.8.2.1.3	DK – DINAMARCA			
71.8.2.1.4	ES – ESPANHA			
71.8.2.1.5	FR – FRANÇA			
71.8.2.1.6	EL – GRÉCIA			
71.8.2.1.7	NL – HOLANDA			
71.8.2.1.8	IE – IRLANDA			
71.8.2.1.9	IT – ITÁLIA			
71.8.2.1.10	LU – LUXEMBURGO			
71.8.2.1.11	GB – REINO UNIDO			
71.8.2.1.12	FI – FINLÂNDIA			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
71.8.2.1.13	SE – SUÉCIA			
71.8.2.1.14	AU – ÁUSTRIA			
	INSERIR NOVOS PAÍSES			
71.8.2.2	DE VENDAS A DISTÂNCIA TRIBUTADAS NOUTROS ESTADOS MEMBROS		-04	
71.8.2.3	DE BENS SUJEITOS A INSTALAÇÃO S/ MONTAGEM NOUTRO ESTADO MEMBRO		-04	
71.8.3	DE VENDAS PARA PAÍSES TERCEIROS			
71.8.3.1	DE VENDAS NORMAIS		-44	
71.8.3.2	DE BENS SUJEITOS A INSTALAÇÃO/MONTAGEM		-44	
72	PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS			
72.1	SERVIÇO A			
72.1.1	EM TERRITÓRIO NACIONAL (IMPOSTO EXCLUÍDO)			
72.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	07	
72.1.1.2	TAXA NORMAL	3	09	
72.1.1.4	OUTRAS PREST. SERV. PREV. AL B) N.º 1 ART. 20.º CIVA	8	10	
72.1.1.5	ISENTAS 20)	9/263	11	
72.1.1.6	PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS C/ IVA INCLUÍDO			
72.1.1.6.1	TAXA REDUZIDA	1	07	
72.1.1.6.2	TAXA NORMAL	3	09	
72.1.1.7	PREVISTAS NO N.º 9 DO ART. 6.º DO CIVA	8	61	
72.1.1.8	SERVIÇOS C/ IVA DEVIDO PELO ADQUIRENTE	8	67	
72.1.2	EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
72.1.2.1	SERVIÇOS NORMAIS			
72.1.2.1.1	TAXA REDUZIDA	1	07	
72.1.2.1.2	TAXA NORMAL	3	09	
72.1.2.2	TRANSP. INTRACOMUNITÁRIOS E PRESTAÇÕES DE SERV. ACESSÓRIOS DO TRANSP. INTRAC. TRIBUTADAS NOUTRO ESTADO MEMBRO	8	10	
72.1.2.3	PREST. SOB. CONTRATO EM EMPREITADA (RITI)	8	10	
72.1.2.4	INST. E MONTAGEM DE BENS EM E.M. (BENS FABRICADOS PELA EMPRESA)	8	10	
72.1.2.5	P.S. PREVISTAS N.º 8 DO ART. 6.º DO CIVA	3	10	
72.1.2.6	OUTROS SERVIÇOS ISENTOS	8	10	
72.1.3	EM PAÍSES TERCEIROS			
72.1.3.1	SERVIÇOS NORMAIS			
72.1.3.1.1	TAXA REDUZIDA	1	07	
72.1.3.1.2	TAXA NORMAL	3	09	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
72.1.3.4	INST. E MONTAGEM DE BENS EM P. T. (BENS FABRICADOS PELA EMPRESA)	8	10	
72.1.3.5	P. S. PREVISTAS NO ART. 6.º DO CIVA	8	10	
72.1.3.6	OUTROS SERVIÇOS ISENTOS	8	10	
72.3	AGÊNCIAS DE VIAGENS (DEC. LEI N.º 221/85)			
72.3.1	RECEITAS OBTIDAS (C/ IVA INCLUÍDO)			15
72.3.2	APURAMENTO DOS GANHOS OU PREJUÍZOS			17
72.3.3	GANHOS OBTIDOS (C/ IVA INCLUÍDO)	3		18
72.3.4	PREJUÍZOS SOFRIDOS			
72.5	SERVIÇOS SECUNDÁRIOS			
72.5.1	NÃO ISENTOS DE IVA	3		
72.5.1.1	TAXA REDUZIDA	1	07	
72.5.1.2	TAXA NORMAL	3	09	
72.5.2	ISENTOS C/ DIREITO A DEDUÇÃO	8	10	
72.5.3	ISENTOS S/ DIREITO A DEDUÇÃO	9	11	
72.5.4	OUTROS			
72.6	IVA DOS SERVIÇOS C/ IMPOSTO INCLUÍDO			
72.6.1	TAXA REDUZIDA	-1	-07	
72.6.2	TAXA NORMAL		-09	
72.6.2.1	AGÊNCIAS DE VIAGENS (DEC. LEI N.º 221/85)	-3		-18
72.6.2.2	OUTROS	-3		
72.8	DESCONTOS E ABATIMENTOS			
72.8.1	SERVIÇO A			
72.8.1.1	EM TERRITÓRIO NACIONAL			
72.8.1.1.1	TAXA REDUZIDA		-07	
72.8.1.1.2	TAXA NORMAL		-09	
72.8.1.1.4	SERV. PREVISTOS NA AL. B) N.º 1 ART. 20.º CIVA		-10	
72.8.1.2	EM PAÍSES COMUNITÁRIOS			
72.8.1.2.1	SERVIÇOS NORMAIS			
72.8.1.2.1.1	TAXA NORMAL		-09	
72.8.1.2.2	TRANSP. INTRACOMUNITÁRIOS E PRESTAÇÕES DE SERV. ACESSÓRIOS DO TRANSP. INTRAC.			
72.8.1.2.3	PREST. SOB. CONTRATO DE EMPREITADA		-10	
72.8.1.2.4	INST. E MONTAGEM DE BENS EM E.M. (BENS FABRICADOS PELA EMPRESA)		-10	
72.8.1.2.5	P.S. PREVISTAS NO ART. 6.º DO CIVA		-10	
72.8.1.2.6	OUTROS SERVIÇOS ISENTOS			
72.8.1.3	EM PAÍSES TERCEIROS			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
72.8.1.3.1	SERVIÇOS NORMAIS			
72.8.1.3.1.1	TAXA NORMAL		-09	
72.8.1.3.4	INST. E MONTAGEM DE BENS EM P.T. (BENS FABRICADOS PELA EMPRESA)		-10	
72.8.1.3.5	P.S. PREVISTAS NO ART. 6.º DO CIVA		-10	
72.8.1.3.6	OUTROS SERVIÇOS ISENTOS		-10	
72.8.4	AGÊNCIAS DE VIAGENS (DEC. LEI N.º 221/85)			
72.8.4.1	RECEITAS OBTIDAS			-15
72.8.4.2	APURAMENTO DOS GANHOS OU PREJUÍZOS			-17
72.8.4.3	GANHOS OBTIDOS			-18
72.8.4.4	PREJUÍZOS SOFRIDOS			
73	PROVEITOS SUPLEMENTARES			
73.1	SERVIÇOS SOCIAIS			
73.1.1	NÃO ISENTOS DE IVA			
73.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	07	
73.1.1.2	TAXA NORMAL	3	09	
73.1.2	ISENTOS S/ DIRT. DEDUÇÃO	9	11	
73.2	ALUGUER DE EQUIPAMENTO			
73.2.1	NÃO ISENTOS DE IVA			
73.2.1.1	TAXA NORMAL	3	09	
73.3	VENDA DE ENERGIA			
73.3.1	NÃO ISENTA - TAXA REDUZIDA	1	07	
73.4	ESTUDOS, PROJ. E ASSIST. TECNOL.			
73.4.1	NÃO ISENTOS TX NORMAL	3	09	
73.4.2	ISENTOS COM DIRT. DEDUÇÃO (ART. 6.º DO CIVA)	8	10	
73.5	«ROYALTIES»			
73.5.1	ROYALTIES - TX NORMAL	3	09	
73.5.2	ISENTOS C/ DIRT. DEDUÇÃO (ART. 6.º DO CIVA)	8	10	
73.6	DESEMP. CARGOS SOC. NOOUTRAS EMP.			
73.6.1	TAXA NORMAL	3	09	
73.8	NÃO ESPEC. INERENTES VALOR ACRES.			
73.8.1	NÃO ISENTOS DE IVA			
73.8.1.1	TAXA REDUZIDA	1	07	
73.8.1.2	TAXA NORMAL	3	09	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
73.8.2	ISENTOS S/ DIREITO A DEDUÇÃO	9	11	
73.8.3	ISENTOS C/ DIRT. DEDUÇÃO (ART 6.º)	8	10	
73.8.4	NÃO SUJEITAS (ART. 6.º DO CIVA)	8	61	
73.9				
74	SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO			
74.1	DO ESTADO E OUTROS ENTES PÚBL.			
74.8	DE OUTRAS ENTIDADES			
75	TRABALHOS P/ PRÓPRIA EMPRESA			
75.1	INVESTIMENTOS FINANCEIROS			
75.1.1	SUJEITAS A IVA	3	09	
75.1.2	NÃO SUJEITAS A IVA			
75.2	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
75.2.1	SUJEITAS A IVA	3	09	
75.2.2	NÃO SUJEITAS A IVA			
75.3	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS			
75.3.1	SUJEITAS A IVA	3	09	
75.3.2	NÃO SUJEITAS A IVA			
75.4	IMOBILIZAÇÕES EM CURSO			
75.4.1	SUJEITAS A IVA	3	09	
75.4.2	NÃO SUJEITAS A IVA			
75.5	CUSTOS DIFERIDOS			
75.5.1	SUJEITAS A IVA	3	09	
75.5.2	NÃO SUJEITAS A IVA			
75.9				
76	OUTROS PROVEITOS OPERACIONAIS			
76.1	DIREITOS DE PROP. INDUSTRIAL			
76.1.1	NÃO ISENTAS DE IVA TX NORMAL	3	09	
76.1.2	ISENTOS C/ DIRT. A DEDUÇÃO (ART. 6.º DO CIVA)	8	61	
76.8	NÃO ESPEC. ALHEIOS AO VALOR ACRES.			
76.8.1	NÃO ISENTOS DE IVA			
76.8.1.1	TAXA REDUZIDA	1	07	
76.8.1.2	TAXA NORMAL	3	09	
76.8.2	ISENTOS C/ DIR. A DEDUÇÃO (ART. 6.º DO CIVA)	8	61	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
76.8.3	ISENTOS S/ DIRT. DEDUÇÃO	9	11	
76.9				
77	REVERSÕES DE AJUSTAMENTOS E AMORTIZAÇÕES			
77.1	REVERSÕES DE AMORTIZAÇÕES			
77.1.1	.....		
77.1.2	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
77.1.3	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS			
77.2	REVERSÃO DE AJUSTAMENTOS			
77.2.1	.....		
77.2.2	DE DÍVIDAS DE TERCEIROS			
77.2.3	DE EXISTÊNCIAS			
78	PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS 21)			
78.1	JUROS OBTIDOS			
78.1.1	DEPÓSITOS BANCÁRIOS		11	
78.1.2	OBRIG. E TÍTULOS PARTICIPAÇÃO		11	
78.1.3	EMPRÉSTIMOS CORRENTES		11	
78.1.4	EMPRÉSTIMOS DE FINANCIAMENTO		11	
78.1.5	OUTRAS APLICAÇ. DE TESOURARIA		11	
78.1.6	OUTROS INVEST. FINANCEIROS		11	
78.1.8	OUTROS JUROS		11	
78.1.9	RECUPERAÇÃO DE ENCARGOS FINANCEIROS		11	
78.2	GANHOS EM EMP. GRUPO/ASSOCIAD.			
78.3	RENDIMENTOS DE IMÓVEIS			
78.3.1	NÃO ISENTOS DE IVA - TX NORMAL	3	09	
78.3.2	ISENTOS	9	11	
78.4	REND. DE PARTIC. DE CAPITAL			
78.5	DIF. DE CÂMBIO FAVORÁVEIS			
78.6	DESC. DE PRONTO PAGAMENTOS OBTIDOS			
78.6.1	COM REGULARIZAÇÃO DE IVA			
78.6.1.1	RESPEITANTES A IMOBILIZADO – TX. NORMAL		-77	
78.6.1.2	RESPEITANTES A EXISTÊNCIAS – TAXA NORMAL		-69	
78.6.1.3	RESP. A OUTROS BENS E SERV. – TX. NORMAL		-73	
78.6.2	SEM REGULARIZAÇÃO DE IVA			
78.7	GANHOS NA ALIENAÇÃO DE TIT. NEG.			
78.7.1	VALOR DE REALIZAÇÃO	9	11	
78.7.2	TRANSF. ^a DO CUSTO E DAS PROVISÕES			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
78.8	REVERSÕES E OUTROS PROV. E GANHOS FINANC.			
78.8.1	REVERSÕES DE AJUSTAM. DE APLIC. DE TESOURARIA			
78.8.2	REVERSÕES DE AJUSTAMENTOS DE INV. FINANCEIROS			
78.8.3	.....		
78.8.8	OUTROS PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS			
78.8.8.1	NÃO ISENTOS DE IVA	3	09	
78.8.8.2	ISENTOS C/DIREITO A DEDUÇÃO	8	10	
78.8.8.3	ISENTOS S/DIREITO A DEDUÇÃO	9	11	
78.8.8.4	NÃO SUJEITOS			
78.9				
79	PROV. E GANHOS EXTRAORDINÁRIOS			
79.1	RESTITUIÇÃO DE IMPOSTOS			
79.2	RECUPERAÇÃO DE DÍVIDAS			
79.3	GANHOS EM EXISTÊNCIAS			
79.3.1	SINISTROS			
79.3.1.1	INDEMNIZAÇÃO			
79.3.1.1.1	SUJEITA A IVA	3	09	
79.3.1.1.2	NÃO SUJEITOS			
79.3.1.2	REGULARIZAÇÕES DE EXISTÊNCIAS			
79.3.2	SOBRAS			
79.3.8	OUTROS			
79.4	GANHOS EM IMOBILIZAÇÕES			
79.4.1	ALIEN. DE INVESTIM./FINANCEIROS			
79.4.1.1	VALOR DE REALIZAÇÃO			
79.4.1.1.1	POR VENDA			
79.4.1.1.1.1	COM RENÚNCIA À ISENÇÃO	3	16	
79.4.1.1.1.2	SEM RENÚNCIA À ISENÇÃO	9	17	
79.4.1.1.2	POR TRESPASSE		61	
79.4.1.2	TRANS. CUSTO/AMORTIZAÇÃO			
79.4.2	ALIEN. DE IMOB. CORPÓREAS			
79.4.2.1	VALOR DE REALIZAÇÃO			
79.4.2.1.1	TAXA REDUZIDA	1	14	
79.4.2.1.2	TAXA NORMAL	3	16	
79.4.2.1.3	ISENTOS (N.º 33 ART. 9.º DO CIVA)	9	17	

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
79.4.2.1.4	ISENTOS IMÓVEIS	9	18	
79.4.2.1.5	VENDAS DE IMOBIL. P/ TRESPASSE		63	
79.4.2.1.6	MERCADO EXTERNO			
79.4.2.1.6.1	TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS	7	37	
79.4.2.1.6.2	EXPORTAÇÕES	8	40	
79.4.2.2	TRANSF. CUSTO/AMORTIZAÇÃO			
79.4.3	ALIEN. DE IMOBIL. INCORPÓREAS			
79.4.3.1	VALOR DE REALIZAÇÃO			
79.4.3.1.1	TRANSACÇÕES INTERNAS			
79.4.3.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	14	
79.4.3.1.1.2	TAXA NORMAL	3	16	
79.4.3.1.1.3	ISENTAS	9		
79.4.3.1.1.4	NÃO SUJEITOS			
79.4.3.1.2	MERCADO EXTERNO			
79.4.3.1.2.1	NÃO SUJEITOS (ART. 6.º DO CIVA)	8		
79.4.3.1.2.2	SUJEITAS A IVA			
79.4.3.1.2.2.1	TAXA REDUZIDA	1	14	
79.4.3.1.2.2.2	TAXA NORMAL	3	16	
79.4.3.2	TRANS. CUSTO/AMORTIZAÇÃO			
79.4.4	SINISTROS			
79.4.4.1	INDEMNIZAÇÃO			
79.4.4.1.1	SUJEITAS A IVA			
79.4.4.1.1.1	TAXA REDUZIDA	1	14	
79.4.4.1.1.2	TAXA NORMAL	3	16	
79.4.4.1.2	NÃO SUJEITA A IVA			
79.4.4.2	TRANS. CUSTO/AMORTIZAÇÃO			
79.4.8	OUTROS			
79.5	BENEF. DE PENALID. CONTRATUAIS			
79.5.1	SUJEITAS A IVA	3	09	
79.5.2	NÃO SUJEITAS A IVA			
79.6	REDUÇÃO DE PROVISÕES			
79.7	CORRECÇÕES REL. A EXERC. ANTERIORES			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
79.8	OUTROS PROV. E GANHOS EXTRAORDIN.			
79.8.1	EXCESSO DA ESTIMATIVA P/ IMPOSTO			
79.8.2	DIF. DE CÂMBIO EXTRAORDINÁRIAS			
79.8.3	EM SUBSÍDIO P/ INVESTIMENTO			
79.8.8	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS			
79.9				
81	RESULTADOS OPERACIONAIS			
81.1	RESULTADOS OPERACIONAIS			
82	RESULTADOS FINANCEIROS			
82.1	RESULTADOS FINANCEIROS			
83	RESULTADOS CORRENTES			
83.1	RESULTADOS CORRENTES			
84	RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS			
84.1	RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS			
85	(RESULTADOS ANTES DE IMPOSTO)			
85.1	(RESULTADOS ANTES DE IMPOSTO)			
86	IMPOSTO S/ O REND. DO EXERCÍCIO			
86.1	IMPOSTO CORRENTE			
86.2	IMPOSTO DIFERIDO			
86.3	RESERVA FISCAL AO INVESTIMENTO			
88	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
88.1	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
89	DIVIDENDOS ANTECIPADOS			
89.1	DIVIDENDOS ANTECIPADOS			
	PLANO DE CONTABILIDADE			
	CONTAS DE ORDEM			

PLANO DE CONTAS				
		Dec. Periódica	IES/DA – Anexo L	
			Anexo L	Anexo N
00	CONTROLO DO IMPOSTO DE SELO A DESENVOLVER NO ANEXO Q) À DEC. ANUAL)			
00.1	VALOR INCIDÊNCIA - OPER. E ACTOS SUJEITOS A I.S.			
00.1.01	AQUISIÇÃO ONEROSA / DOAÇÃO DE IMÓVEIS			
00.1.02	ARRENDAMENTO / SUBARRENDAMENTO			
00.1.03	AUTOS E TERMOS			
00.1.04	CHEQUES			
00.1.05	COMODATO			
00.1.06	DEPÓSITO CIVIL			
00.1.07	DEPÓSITO ESTATUTOS			
00.1.08	ESCRITOS DE QUAISQUER CONTRATOS			
00.1.09	EXPLORAÇÃO / PESQUISA / PROSPECÇÃO			
00.1.10.1	GARANTIAS DAS OBRIGAÇÕES (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.10.2	GARANTIAS DAS OBRIGAÇÕES (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.11	JOGO			
00.1.12	LICENÇAS			
00.1.13	LIVROS DE DIÁRIO, RAZÃO, ACTAS E BALANÇO			
00.1.14	MARCAS E PATENTES			
00.1.15	NOTARIADO E ACTOS NOTARIAIS			
00.1.16	OPERAÇÕES ADUANEIRAS:			
00.1.17.1	UTILIZAÇÕES DE CRÉDITO (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.17.2	UTILIZAÇÕES DE CRÉDITO (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.17.3	JUROS / PRÉMIOS / COMISSÕES (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.17.4	JUROS / PRÉMIOS / COMISSÕES (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.18	PRECATÓRIOS OU MANDATOS			
00.1.19	PUBLICIDADE			
00.1.20	REGISTOS E AVERBAMENTOS			
00.1.21	REPORTE			
00.1.22.1	SEGUROS (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.22.2	SEGUROS (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.22.3	SEGUROS - COMISSÕES DE MEDIAÇÃO			
00.1.23.1	TÍTULOS DE CRÉDITO (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.23.2	TÍTULOS DE CRÉDITO (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.1.24	TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA ESTRANGEIRA			
00.1.25	VALES DE CORREIO OU TELEGRÁFICOS			
00.1.26	ENTRADAS DE CAPITAL			
00.1.27	TRANSFERÊNCIAS ONEROSAS DE ACTIVOS OU EXP. SERVIÇOS			
00.2	OPERAÇÕES ISENTAS DE IMPOSTO DE SELO			
00.2.01	AQUISIÇÃO ONEROSA / DOAÇÃO DE IMÓVEIS			
00.2.02	ARRENDAMENTO / SUBARRENDAMENTO			
00.2.03	AUTOS E TERMOS			
00.2.04	CHEQUES			
00.2.05	COMODATO			
00.2.06	DEPÓSITO CIVIL			
00.2.07	DEPÓSITO ESTATUTOS			
00.2.08	ESCRITOS DE QUAISQUER CONTRATOS			
00.2.09	EXPLORAÇÃO / PESQUISA / PROSPECÇÃO			
00.2.10.1	GARANTIAS DAS OBRIGAÇÕES (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.2.10.2	GARANTIAS DAS OBRIGAÇÕES (N.º 2 DO ART. 4.º DO CIS)			
00.2.11	JOGO			
00.2.12	LICENÇAS			
00.2.13	LIVROS DE DIÁRIO, RAZÃO, ACTAS E BALANÇO			
00.2.14	MARCAS E PATENTES			
00.2.15	NOTARIADO E ACTOS NOTARIAIS			
00.2.16	OPERAÇÕES ADUANEIRAS:			
00.2.17.1	UTILIZAÇÕES DE CRÉDITO (N.º 1 DO ART. 4.º DO CIS)			

7.^a PARTE

**DECLARAÇÃO MOD. 22
E SEUS ANEXOS**

Por : – JOAQUIM ALEXANDRE O. SILVA
ECONOMISTA
Docente Universitário

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2009

ANTES DE PREENCHER ESTA DECLARAÇÃO LEIA COM ATENÇÃO AS INSTRUÇÕES QUE A ACOMPANHAM

MUITO IMPORTANTE

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

01	PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	EXERCÍCIO
1	De ____ / ____ / ____ a ____ / ____ / ____	2
02	ÁREA DA SEDE, DIRECÇÃO EFECTIVA OU ESTAB. ESTÁVEL	
SERVIÇO DE FINANÇAS	1	CÓDIGO



IR C

MODELO 22

03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

1	DESIGNAÇÃO	2	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)
		2	

3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO

Residente que exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	Residente que não exerce, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola	Não residente com estabelecimento estável	Não residente sem estabelecimento estável
1 <input type="checkbox"/>	2 <input type="checkbox"/>	3 <input type="checkbox"/>	4 <input type="checkbox"/>

4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS

Geral	Isenção definitiva	Isenção temporária	Redução de taxa	Simplificado	Transparência fiscal	Grupos de sociedades	NIF da sociedade dominante
1 <input type="checkbox"/>	3 <input type="checkbox"/>	4 <input type="checkbox"/>	5 <input type="checkbox"/>	6 <input type="checkbox"/>	7 <input type="checkbox"/>	8 <input type="checkbox"/>	9 <input type="text"/>

04 CARACTERÍSTICAS DA DECLARAÇÃO

1 TIPO DE DECLARAÇÃO

1 <input type="checkbox"/> 1.ª Declaração do exercício	2 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 114.º n.ºs 1 e 2)	3 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art. 58.º-A, n.º 4)
4 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art. 112.º, n.ºs 8 e 9)	5 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art. 58.º-A, n.º 4) fora do prazo legal	6 <input type="checkbox"/> Declaração de substituição (art.º 114.º n.º 3)
Data <input type="text"/>		

2 DECLARAÇÕES ESPECIAIS

Declaração do Grupo	Declaração do período de liquidação	Declaração do período de cessação	Declaração com período especial de tributação	
1 <input type="checkbox"/>	2 <input type="checkbox"/>	3 <input type="checkbox"/>	Antes da alteração	Após a alteração
			4 <input type="checkbox"/>	5 <input type="checkbox"/>
Data da cessação			Declaração do exercício do início de tributação	
Ano Mês Dia			Data da transmissão (entidades não residentes sem estabelecimento estável)	
6 <input type="text"/>			Ano Mês Dia	
			7 <input type="text"/>	
			8 <input type="text"/>	

3 ANEXOS

1 <input type="checkbox"/>	Anexo A (Derrama)
2 <input type="checkbox"/>	Anexo B (Regime simplificado)
3 <input type="checkbox"/>	Anexo C (Regiões Autónomas)

05 IDENTIFICAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL E DO T. O. C.

NIF do representante legal	1 <input type="text"/>	Ano Mês Dia
		3 <input type="text"/>
NIF do técnico oficial de contas	2 <input type="text"/>	

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201	. . .
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21.º)	202	. . .
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24.º)	203	. . .
	SOMA (campos 201 + 202 – 203)	204	. . .
A ACRESCER	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	205	. . .
	Prémios de seguros e contribuições (art.º 23.º, n.º 4)	206	. . .
	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 33.º, n.º 1)	207	. . .
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 34.º, 37.º e 38.º)	208	. . .
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 40.º)	209	. . .
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º do EBF)	210	. . .
	IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art.º 42.º, n.º 1, alínea a)]	211	. . .
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 42.º, n.º 1, alínea d)]	212	. . .
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea e)]	213	. . .
	Encargos não devidamente documentados [art.º 42.º, n.º 1, alínea g)]	277	. . .
	Despesas não documentadas (art.º 23.º)	214	. . .
	Menos-valias contabilísticas	215	. . .
	Correcções nos casos de crédito de imposto (art.º 62.º, n.º 1)	217	. . .
	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218	. . .
	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art.º 42.º, n.º 1, alínea h)]	220	. . .
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	222	. . .
	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 42.º, n.º 1, alínea f)]	223	. . .
	Correcções relativas a exercícios anteriores	224	. . .
	Correcções relativas a preços de transferência (art.º 58.º, n.º 8)	251	. . .
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 59.º, n.º 1)	252	. . .
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 60.º)	253	. . .
	Subcapitalização (art.º 61.º, n.º 1)	254	. . .
	Juros de suprimentos [art.º 42.º, n.º 1, alínea j)]	255	. . .
	Despesas com combustíveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea i)]	256	. . .
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 58.º-A, n.º 3, alínea a)]	257	. . .
	Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido [art.º 42.º, n.º 1, alínea b)]	258	. . .
Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.º 5, 6 e 7)	259	. . .	
Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts.º 34.º, 35.º e 36.º)	270	. . .	
Impostos diferidos	271	. . .	
Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 43.º)	216	. . .	
Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 45.º)	274	. . .	
Acréscimos por não reinvestimento (art.º 45.º, n.º 6.º)	275	. . .	
Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, alínea b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro]	276	. . .	
	225	. . .	
SOMA (campos 204 a 225)	226	. . .	
A DEDUZIR	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	227	. . .
	Redução de provisões tributadas	228	. . .
	Mais-valias contabilísticas	229	. . .
	Menos-valias fiscais (art.º 43.º)	230	. . .
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	231	. . .
	Rendimentos nos termos do artigo 46.º	232	. . .
	Actualização de encargos de explorações silvícolas (art.º 18.º, n.º 6)	233	. . .
	Benefícios fiscais	234	. . .
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	235	. . .
	40% das realizações de utilidade social (art.º 40.º, n.º 9)	236	. . .
	Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados	272	. . .
	Impostos diferidos	273	. . .
		237	. . .
	SOMA (campos 227 a 237)	238	. . .
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 238 > 226) (A transportar para os Campos 301, 312 e/ou 323 do Quadro 09)	239	. . .
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 226 ≥ 238) (A transportar para os Campos 302, 313 e/ou 324 do Quadro 09)	240	. . .

08 REGIMES DE TAXA								
REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA						ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO	
Estabelecimentos de ensino particular (art.º 56.º do EBF)						242	20%	
Juros de depósitos e outros rendimentos de capitais (CVR) (art.º 52.º do EBF)						243	20%	
Benefícios relativos à interioridade (art.º 43.º do EBF)						245	10% / 15%	
Estatuto Fiscal Cooperativo (art.º 7.º, n.º 3 da Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro)						248	20%	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º do EBF)						260	3 %	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 36.º do EBF)						265	3 %	
Indústria de bordados, tapeçarias e indústria de vimes (Dec. Leg. Regional n.º 30 - A/2003 / M, de 31 de Dezembro)						261	17,5%	
						247		
REGIME GERAL						ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO	
Região Autónoma dos Açores (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 99 / A, de 20 de Janeiro)						246	17,5%	
Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 2001 / M, de 20 de Fevereiro)						249	20%	
Rendimentos prediais de entidades não residentes sem estabelecimento estável [art.º 80.º, n.º 2, alínea f)]						262	15%	
Mais-valias/Incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável						263	25%	
Rendimentos de capitais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável						264		

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL								
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL	301	.	312	.	323	.		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	.	313	.	324	.	400	.

Regime Especial dos Grupos de Sociedades		
Soma algébrica dos Resultados Fiscais	Lucros distribuídos (art. 64.º, n.º 2)	Valor Líquido
380	381	382

PREJUÍZOS FISCAIS DEDUTÍVEIS (artigo 47.º)	EXERCÍCIO N-7	395			
	EXERCÍCIO N-6	303	314	325	401
	EXERCÍCIO N-5	304	315	326	402
	EXERCÍCIO N-4	305	316	327	403
	EXERCÍCIO N-3	306	317	328	404
	EXERCÍCIO N-2	307	318	329	405
	EXERCÍCIO N-1	308	319	330	406
	Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 69.º, n.º 1)	383	386	389	392
Prejuízos fiscais com transmissão autorizada [art.º 15.º, n.º 1, alínea c)]	384	387	390	393	
Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 47.º, n.º 8)	385	388	391	394	
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	320	331	407	
Benefícios fiscais	310	321	332	408	
4. MATÉRIA COLECTÁVEL: (2 - 3)	311	322	333	409	
MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409)				346	

10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (311 x taxa)	347	.	.
Imposto a taxa reduzida (322 ou 409 x taxa <input type="text" value="348"/> %)	349	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.
COLECTA (347 + 349 + 350 + 370)		351	.
Dupla tributação internacional (art.º 85.º)	353	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Pagamento especial por conta (art.º 87.º)	356	.	.
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)		357	.
IRC LIQUIDADADO (351 - 357) ≥ 0		358	.
Resultado da liquidação (art.º 86.º)		371	.
Retenções na fonte	359	.	.
Pagamentos por conta (art.º 97.º)	360	.	.
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0		361	.
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0		362	.
IRC de exercícios anteriores	363	.	.
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.
Derrama	364	.	.
Tributações autónomas	365	.	.
Juros compensatórios	366	.	.
Juros de mora	369	.	.
TOTAL A PAGAR [361 ou (-362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 369 + 372] > 0		367	.
TOTAL A RECUPERAR [(-362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 369] < 0		368	.
JUROS COMPENSATÓRIOS			
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10:			
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração	<input type="text" value="366-A"/>	.	.
Juros compensatórios declarados por outros motivos	<input type="text" value="366-B"/>	.	.
11		OUTRAS INFORMAÇÕES	
Total de proventos do exercício	<input type="text" value="410"/>	Despesas de representação (art.º 81.º, n.º 3 e 7)	<input type="text" value="414"/>
Volume de negócios do exercício	<input type="text" value="411"/>	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 81.º, n.º 9)	<input type="text" value="415"/>
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 3]	<input type="text" value="412"/>	Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 81.º, n.º 11)	<input type="text" value="417"/>
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 3, al.b)]	<input type="text" value="420"/>	Empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados	<input type="text" value="419"/>
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 3, al. a)]	<input type="text" value="421"/>	Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 129.º	<input type="text" value="416"/>
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 4)]	<input type="text" value="413"/>		
Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 46.º, n.º 9 e art. 81.º, n.º 11)	<input type="text" value="418"/>	Ano	Mês
			Dia
12		13	
RETENÇÕES NA FONTE		RETENÇÕES NA FONTE NA QUALIDADE DE ENTIDADE REGISTRADORA OU DEPOSITÁRIA (art.º 88.º, n.º 7 do CIRC)	
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	RETENÇÃO NA FONTE		
<input type="text" value="1"/>	<input type="text" value="2"/>	<input type="text" value="1"/>	

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

Instruções para o preenchimento da declaração de rendimentos modelo 22 (modelo em vigor a partir de Janeiro de 2009)

Indicações Gerais:

1. As presentes instruções DEVEM SER RIGOROSAMENTE OBSERVADAS, por forma a eliminar deficiências de preenchimento que, frequentemente, originam liquidações erradas.
2. A declaração deve ser apresentada pelos seguintes sujeitos passivos:
 - entidades residentes, quer exerçam ou não, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sem prejuízo do disposto nos n.º 6 e 7 do artigo 109.º do Código do IRC(CIRC);
 - entidades não residentes com estabelecimento estável em território português;
 - entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.
3. Conforme previsto na Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Dezembro, a declaração deve ser obrigatoriamente entregue por transmissão electrónica de dados (internet).
4. A declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob a condição de correcção de eventuais erros no prazo de 30 dias, findo o qual, sem que os mesmos se mostrem corrigidos, a declaração é considerada sem efeito.
5. O comprovativo da entrega obtém-se através da impressão da declaração com o respectivo código de validação.
6. Antes da verificação de coerência com as bases de dados centrais, a declaração encontra-se numa situação de recepção provisória, em conformidade com as regras de envio constantes do n.º 4 da referida Portaria. Assim, só após esta validação central e ficando a declaração na situação de certa, é possível proceder à sua substituição.
7. Os sujeitos passivos devem manter actualizada a morada e restantes elementos do cadastro, devendo proceder às necessárias alterações através da apresentação da respectiva declaração de alterações ou pela forma prevista no artigo 111.º do CIRC.

Quadro 01 - Período de Tributação e Exercício

- O período de tributação a indicar, em termos gerais, coincide com o ano civil, devendo ser inscrito no formato ano-mês-dia, como por exemplo: De 2008/01/01 a 2008/12/31.
- O período de tributação pode ser inferior a um ano nas situações previstas no n.º 4 do artigo 8.º do CIRC, devendo em qualquer destes casos ser assinalado o campo respectivo, no Quadro 04.2.
- Poderá ainda ser superior a um ano, relativamente a sociedades e outras entidades em liquidação, em que terá a duração correspondente à desta (n.º 8 do artigo 8.º e n.º 1 do artigo 73.º do CIRC), devendo preencher-se este campo segundo o período a que respeitam os rendimentos.
- Quando se trate de declaração apresentada por entidades não residentes sem estabelecimento estável que obtenham rendimentos prediais e os ganhos mencionados na alínea *b)* do n.º 3 e no n.º 3 e 8 da alínea *c)* do artigo 4.º do CIRC, o período de tributação a indicar corresponde ao ano civil completo.
- Nas situações previstas na parte final da alínea *a)* e nas alíneas *b)* e *c)* do n.º 5 do artigo 112.º do CIRC, o período de tributação a inscrever será de 1/1 até à data da transmissão ou da aquisição do incremento patrimonial, devendo esta ser também inscrita no campo 8 do Quadro 04.2.

- Os sujeitos passivos de IRC que, nos termos dos n.º 2 e 3 do artigo 8.º, tenham adoptado ou estejam autorizados a adoptar um período de tributação diferente do ano civil, devem inscrever no campo 2 o ano correspondente ao primeiro dia do período de tributação.

Quadro 02 - Área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável

- Este campo é preenchido automaticamente pelo sistema, de acordo com o código do Serviço de Finanças da área da sede do sujeito passivo constante do cadastro.

Quadro 03 - Identificação e Caracterização do Sujeito Passivo

- Os campos relativos à designação e tipo de sujeito passivo são preenchidos automaticamente pelo sistema, segundo a informação constante do cadastro.
- No caso de este pré-preenchimento não se encontrar correcto, o sujeito passivo deve proceder à correcção da informação, através da apresentação de uma declaração de alterações, nos termos do n.º 5 do artigo 110.º do CIRC.
- Os sujeitos passivos indicam o(s) regime(s) de tributação a que estão sujeitos, com as seguintes especificidades:
 - Tratando-se de entidades residentes que não exercem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou entidades não residentes sem estabelecimento estável, será assinalado o campo 5 (redução de taxa).
 - Tratando-se de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal são assinalados em simultâneo, os campos 1 e 7, ou os campos 6 e 7, caso se trate de uma sociedade de profissionais sujeita ao regime simplificado e enquadrada no regime de transparência fiscal.
 - Os sujeitos passivos enquadrados no regime especial de tributação de grupos de sociedades devem assinalar em simultâneo os campos 1 e 8, indicando, no campo respectivo, o NIF da sociedade dominante.

Quadro 04 - Características da declaração

Tipo de declaração

- No Quadro 04.1 deve ser sempre indicado se se trata de primeira declaração do exercício (campo 1) ou de declaração de substituição (campos 2, 3, 4, 5 ou 6).
- Quando da autoliquidação tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efectivo pode a mesma ser corrigida também por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal, sendo assinalado o campo 2.
- O campo 3 do mesmo Quadro é assinalado quando se trate de declaração de substituição apresentada nos termos do n.º 4 do artigo 58.º-A do CIRC. Neste caso, a apresentação da declaração deve ser feita durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais se tornaram definitivos, devendo a mesma ser preenchida na íntegra. Se a declaração for apresentada fora deste prazo, deve ser assinalado o campo 5.
- O campo 4 do mesmo Quadro é assinalado quando se trate de declaração de substituição apresentada nos termos do n.º 8 ou 9 do artigo 112.º do CIRC. Neste caso, o prazo para a apresentação da declaração é de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou. Essa data deve ser indicada no campo 418 do Quadro 11.
- O campo 6 é utilizado nas condições referidas no n.º 3 do artigo 114.º do Código do IRC, devendo ser preenchida a data decisão administrativa ou sentença superveniente.

Declarações especiais

- Os campos relativos a declarações especiais são de preenchimento obrigatório somente nas situações aí previstas: declaração do grupo, declaração do período de liquidação, declaração do período de cessação, declaração com período especial de tributação ou declaração do exercício do início de tributação.
- Ainda que ocorra dissolução da sociedade, sem prejuízo da observância do disposto na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 73.º do CIRC, a declaração a apresentar deve reportar-se a todo o período de tributação, não devendo ser assinalado nenhum dos campos deste quadro.
- Ocorrendo cessação de actividade, nos termos do n.º 5 do artigo 8.º do CIRC, deve ser assinalado o campo 3, indicando-se a respectiva data. Neste caso, a declaração de rendimentos deve ser apresentada no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, nos termos do n.º 3 do artigo 112.º do mesmo Código.
- As entidades não residentes sem estabelecimento estável, quando estejam obrigadas à apresentação da declaração de rendimentos no prazo de 30 dias previsto nas alíneas *b*) e *c*) do n.º 5 do artigo 112.º do CIRC, devem indicar, no campo 8, a data da transmissão ou a data da aquisição do incremento patrimonial.
- Os campos 4 e 5 são assinalados sempre que o período de tributação não coincida com o ano civil, nos termos dos n.º 2 e 3 do artigo 8.º do CIRC. Na declaração correspondente ao período referido na alínea *d*) do n.º 4 do artigo 8.º deve-se assinalar o campo 4 e nas declarações dos exercícios seguintes, de acordo com o período de tributação adoptado, assinalar sempre o campo 5.
- O campo 7 é assinalado quando se trate da primeira declaração apresentada pelo sujeito passivo após o início de actividade.
- No exercício do encerramento da liquidação, desde que o período de liquidação não ultrapasse dois anos, podem ser entregues duas declarações de rendimentos, sendo a primeira, obrigatória, referente ao período decorrido desde o início do exercício até à data em que este se verificou (declaração do período de cessação) e respeitando a segunda declaração, facultativa (declaração do período de liquidação), a todo o período de liquidação, isto é, desde a data da dissolução até à data da cessação, conforme previsto no artigo 73.º do CIRC.
- A declaração relativa ao período de liquidação tem por objectivo corrigir o lucro tributável declarado durante este período e que tem natureza provisória.
- Ocorrendo a dissolução e liquidação no mesmo exercício, é apresentada apenas uma declaração (do período de cessação), sem prejuízo de a determinação do lucro tributável do período anterior à dissolução dever ser autonomizada da determinação do lucro tributável correspondente ao período de liquidação, juntando esta demonstração ao processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º do CIRC.

Quadro 05 - Identificação do Representante Legal e do TOC

- É obrigatória a indicação do número de identificação fiscal do representante legal.
- Todos os sujeitos passivos são obrigados a enviar a declaração de rendimentos através da opção TOC, com excepção das entidades que não exercem, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, quando não estejam obrigadas a possuir contabilidade regularmente organizada, e das entidades não residentes sem estabelecimento estável.

Quadro 07 - Apuramento do Lucro Tributável

- Este Quadro, A PREENCHER SOMENTE pelas entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, QUANDO SUJEITAS AO REGIME GERAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL bem como pelas entidades não residentes com estabelecimento estável, destina-se ao apuramento do lucro tributável e corresponde ao Resultado Líquido do Exercício, apurado na contabilidade (o qual é demonstrado na declaração anual a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º do CIRC), eventualmente corrigido nos termos do CIRC e outras disposições legais aplicáveis.
- Este Quadro não deve ser preenchido no caso de declaração do grupo.
- Mesmo que não existam correcções para efeitos fiscais, deve ser sempre preenchido o campo 201.
- Se o resultado líquido do exercício for nulo, o campo 201 é preenchido com o valor 0 (zero).
- Tratando-se de sujeitos passivos com mais de um regime de tributação de rendimentos, o apuramento do lucro tributável é feito globalmente, efectuando-se a respectiva discriminação por regimes de tributação no Quadro 09, nos campos 301, 312 ou 323, no caso de prejuízo fiscal, ou nos campos 302, 313 ou 324, havendo lucro tributável.
- As linhas em branco podem ser utilizadas para evidenciar outras correcções para além das expressamente previstas no impresso. Neste caso, o sujeito passivo deve juntar uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º do CIRC.

Quadro 08 - Regimes de taxa

- Este Quadro deve ser preenchido exclusivamente por sujeitos passivos com rendimentos sujeitos a redução de taxa ou quando existam rendimentos que, embora enquadrados no regime geral, estejam numa das situações referidas nos campos 246, 249, 262, 263 e 264.
- OS RENDIMENTOS IMPUTADOS ÀS REGIÕES AUTÓNOMAS, de acordo com os regimes previstos no Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro e no Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, são considerados rendimentos do regime geral.

Quadro 09 - Apuramento da Matéria Colectável

- Este Quadro é de preenchimento OBRIGATÓRIO, mesmo nos casos em que o valor apurado não dê origem ao pagamento do imposto.
- Os valores das deduções, a efectuar pela ordem indicada, devem ser inscritos somente até à concorrência do lucro tributável.
- No regime simplificado, o valor a indicar no campo 400 não pode ser inferior ao limite mínimo referido, excepto nas situações previstas no n.º 16 do artigo 53.º do CIRC.
- A discriminação dos valores dos eventuais benefícios fiscais indicados será feita na declaração de informação empresarial simplificada a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º do CIRC.
- Os valores da matéria colectável a inscrever nos campos 311, 322, 333 ou 409, consoante o caso, são sempre preenchidos.
- Havendo rendimentos imputáveis às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, deve a correspondente colecta ser determinada no Anexo C, não devendo, por tal facto, ser autonomizados na coluna de redução de taxa deste Quadro, com excepção das situações expressamente previstas no Quadro 08.

Grupos de sociedades

- Quando se tratar de declaração do grupo, o lucro tributável a inscrever no campo 382 corresponde à diferença dos valores inscritos nos campos 380 e 381. A respectiva matéria colectável obtém-se pela dedução a este valor de lucro tributável dos montantes constantes dos campos 309 e 310.
- No campo 381 só deve ser incluída a parte dos lucros distribuídos entre as sociedades do grupo que se encontre incluída nas bases tributáveis individuais.
- Todas as deduções relativas ao regime especial de tributação de grupos de sociedades são efectuadas na coluna do regime geral.

Dedução de prejuízos

- Os prejuízos fiscais dedutíveis devem corresponder aos prejuízos fiscais verificados em cada um dos exercícios, líquidos do montante eventualmente já deduzido, nos termos do artigo 47.º do CIRC.
- Havendo prejuízos de vários exercícios a reportar, a dedução faz-se começando pelos prejuízos verificados há mais tempo, transferindo-se para os exercícios imediatos, por ordem cronológica de ocorrência, os prejuízos que não for possível deduzir por insuficiência do lucro tributável, dentro do limite dos seis exercícios seguintes ao da ocorrência do prejuízo.
- O campo 395 (dedução de prejuízos relativos ao ano N-7) é utilizado em conformidade com o disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 43.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, sendo aplicável a prejuízos fiscais dedutíveis e ocorridos em exercícios posteriores a 2001.
- Nos termos do n.º 3 do artigo 47.º do CIRC, a dedução de prejuízos para os sujeitos passivos do regime simplificado não pode prejudicar o limite mínimo da matéria colectável a que se refere o n.º 4 do artigo 53.º do CIRC.
- Nos termos dos n.º 1 e 3 do artigo 69.º do CIRC, pode ser autorizada a transmissibilidade de prejuízos fiscais no âmbito de uma operação de fusão, cisão ou de entrada de activos, mediante despacho do Ministro das Finanças que fixará um plano específico de dedução de prejuízos.
- Do mesmo modo, sempre que seja cessada a actividade de um sujeito passivo em virtude da transferência da sede ou direcção efectiva para fora do território português, mas seja aqui mantido um estabelecimento estável, este pode aproveitar dos prejuízos anteriores àquela cessação, na medida em que correspondam aos elementos patrimoniais afectos ao estabelecimento estável e seja obtida a autorização do Director-Geral dos Impostos, ao abrigo do n.º 1) da alínea c) do n.º 1 do artigo 15.º do CIRC.
- Nos termos do n.º 8 do artigo 47.º do CIRC, os prejuízos fiscais não são dedutíveis quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os prejuízos, foi modificado o objecto social da entidade a que respeita ou alterada, de forma substancial, a natureza da actividade anteriormente exercida ou que se verificou a alteração da titularidade de, pelo menos, 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto.

Quadro 10 - Cálculo do Imposto

Taxas

- O campo 347 é utilizado quando exista matéria colectável sujeita ao regime geral (n.º 1 do artigo 80.º do CIRC). A taxa aplicável aos rendimentos obtidos em períodos de tributação cujo início ocorra a partir de 1 de Janeiro de 2004 é de 25%.
- Os campos 348 e 349 destinam-se à aplicação de taxas previstas nos n.º 2 e 4 do artigo 80.º do CIRC, no Estatuto dos Benefícios Fiscais ou em qualquer outro diploma legal, sobre a matéria colectável apurada no Quadro 09 e sujeita a este regime, e também para aplicação da taxa do regime simplificado.

- Note-se que sempre que sejam aplicadas taxas reduzidas, que não as previstas no CIRC, deve ser assinalado o campo respectivo no Quadro 08 - regimes de redução de taxa.
- Sempre que existam RENDIMENTOS IMPUTÁVEIS À REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES, nos termos do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A de 20 de Janeiro, e como tal susceptíveis de beneficiarem da taxa regional aí prevista, o cálculo da colecta é efectuado no Anexo C. Neste caso, é inscrito no campo 350 o valor da colecta da Região Autónoma dos Açores.
- O campo 370 é utilizado sempre que existam RENDIMENTOS IMPUTÁVEIS À REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA, nos termos do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M de 20 de Fevereiro, sendo o cálculo da colecta igualmente efectuado no Anexo C.

Deduções

- As deduções a inscrever nos campos 353 a 356 são as referidas nas alíneas a) a e) do n.º 2 do artigo 83.º do CIRC. As deduções relativas a benefícios fiscais devem ser discriminadas no Anexo F da declaração de informação empresarial simplificada a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º do CIRC, devendo os respectivos valores concordar exactamente.
- O valor a inscrever no campo 358 não pode ser negativo, pelo que, sempre que o total das deduções for superior à colecta, inscreve-se o valor 0 (zero).
- O campo 371 destina-se à inscrição do montante correspondente à diferença positiva apurada nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 86.º do CIRC.
- O valor das retenções na fonte é preenchido automaticamente pelo sistema em função dos valores constantes das declarações modelo 10. O sujeito passivo deve proceder à alteração do valor exibido nos casos em que considere que o mesmo não está correcto.
- O montante dos pagamentos por conta é preenchido automaticamente pelo sistema. O sujeito passivo pode alterar os valores pré-preenchidos mas deve corrigir a informação constante do sistema de cobrança em conformidade.
- Tratando-se de DECLARAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO, todo o Quadro 10 deve ser preenchido como se se tratasse de uma primeira declaração, não devendo ser inscrito no campo 360 o valor da autoliquidação anteriormente efectuada.
- O campo 363 destina-se, nomeadamente, à indicação do IRC que deixou de ser liquidado nos termos do n.º 5 do artigo 44.º (da anterior redacção do Código, para as situações previstas no n.º 7 do artigo 7.º da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro) e do n.º 5 do artigo 24.º, ambos do CIRC e na alínea b) do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro. ESTE CAMPO NÃO PODE ASSUMIR VALORES NEGATIVOS.
- O campo 372 destina-se à reposição de benefícios fiscais ainda que os mesmos possam respeitar a exercícios anteriores. É também utilizado nos casos em que foram excedidos limites de benefícios, como por exemplo nos casos dos incentivos fiscais à interioridade sujeitos à regra de *minimis*.
- O campo 365 destina-se, nomeadamente, à aplicação das taxas de tributação autónoma referidas no artigo 81.º do CIRC e na alínea b) do n.º 2 do artigo 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Existindo despesas não documentadas e pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, para além da tributação autónoma, devem as mesmas ser acrescidas nos campos 214 e 252, respectivamente, do Quadro 07.
- A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º do CIRC não as desobriga da apresentação da declaração periódica de rendimentos. Existindo despesas e encargos sujeitos a tributação autónoma nos termos do artigo 81.º, devem as mesmas ser quantificadas no campo 365, competindo o correspondente pagamento à entidade sujeita ao regime de transparência fiscal.

- O campo 366 destina-se à inscrição de juros compensatórios, DESIGNADAMENTE, os estabelecidos no n.º 5 do artigo 44.º (anterior redacção do CIRC, conforme já referido na anotação ao campo 363) e no n.º 5 do artigo 24.º, ambos do CIRC. Caso seja preenchido é solicitada informação adicional relevante para efeitos de cobrança, nos campos 366-A e 366-B.
- Existindo total a pagar, apurado no campo 367, o mesmo é entregue através da respectiva guia de pagamento, no prazo estabelecido na alínea b) do n.º 1 do artigo 96.º, ou no n.º 1 do artigo 100.º, ambos do CIRC, consoante o caso.
- Tratando-se de declaração de substituição com total a pagar apurado no campo 367, superior ao da declaração anterior, deve ser efectuado o pagamento apenas da diferença, no prazo estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 96.º do CIRC.
- Sempre que o pagamento seja efectuado fora do prazo legal, há lugar a juros de mora, desde que o mesmo tenha sido feito após a data de apresentação da declaração.

Derrama

- O campo 364 destina-se à indicação da derrama, a qual incide sobre o lucro tributável até ao limite máximo de 1,5%.
- De acordo com o previsto no n.º 4 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, os municípios podem deliberar o lançamento de uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos cujo volume de negócios no ano anterior não ultrapasse os € 150.000,00. Neste caso, coexistirão duas taxas no respectivo município: a taxa normal, aplicável à generalidade dos sujeitos passivos e uma reduzida, aplicável apenas àquele universo.
- No caso de declarações do grupo, no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o cálculo da derrama é efectuado de acordo com as instruções constantes do ofício-circulado n.º 20132/2008, de 14 de Abril.
- As entidades residentes que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes sem estabelecimento estável, NÃO DEVEM INSCREVER QUALQUER VALOR no campo 364.
- Sempre que se verifiquem as condições referidas no n.º 2 do artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a derrama é apurada no Anexo A da declaração, mesmo para as sociedades dominadas, tributadas segundo o regime especial de tributação de grupos de sociedades.

Quadro 11 - Outras informações

- Nos campos 413, 414, 415, 417, 420 e 421, devem ser indicados os valores que serviram de base ao cálculo das tributações autónomas referidas no n.º 3, 4, 9 e 11 do artigo 81.º do CIRC.
- O campo 412 corresponde ao somatório dos valores constantes dos campos 420 e 421.
- O campo 416 deve ser assinalado sempre que o sujeito passivo tenha efectuado o pedido de demonstração a que se refere o artigo 129.º do CIRC (prova do preço efectivo na transmissão de imóveis). Neste caso, o valor inscrito neste campo não deve ser acrescido no campo 257 do Quadro 07.

Quadro 12 - Retenções na fonte

- Os valores deste Quadro são preenchidos automaticamente em função dos elementos constantes da declaração modelo 10.
- Sempre que tenham sido indicados valores no campo 359 do Quadro 10 (retenções na fonte) diferentes dos pré-preenchidos, é necessário proceder à identificação das entidades retentoras através do respectivo NIF, indicando igualmente o valor retido.



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

DERRAMA

01 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIPC)	02 EXERCÍCIO
1 | | | | | | | | | |	1 | | | |
03 NÚMERO DE PÁGINAS	
Total de páginas 1 | | |	Número desta página 2 | | |



IRC

MODELO 22

ANEXO A

DERRAMA [n.º 2, 3 e 4 do art.º 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro]

04	DISTRIBUIÇÃO DA MASSA SALARIAL			
MUNICÍPIO (1)	1 CÓDIGO DO DISTRITO / MUNICÍPIO (2)	2 MASSA SALARIAL (3)	3 TAXADA DERRAMA (4)	4 PRODUTO (5) = [(3) x (4)]
1	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
2	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
3	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
4	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
5	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
6	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
7	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
8	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
9	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
10	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
11	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
12	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
13	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
14	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
15	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
16	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
17	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
18	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
19	| | | |	- - ¢	| | | |	- - ¢
20	TOTAL DA PÁGINA	- - ¢		- - ¢

05	TOTAL GERAL	
MASSA SALARIAL	1	- - ¢
PRODUTO	2	- - ¢
TAXA MÉDIA (Produto : Massa Salarial)	3	| | | |

06	APURAMENTO DA DERRAMA	
LUCRO TRIBUTÁVEL (Campos 302,313, 302 e 400 do Quadro 09 da Declaração)	1	- - ¢
TAXA MÉDIA	2	| | | |
DERRAMA (Lucro Tributável x Taxa Média) (Transportar para o Campo 364 do Quadro 10 da Declaração)	3	- - ¢

INSTRUÇÕES RELATIVAS AO ANEXO A (Derrama)

Indicações Gerais:

Este Anexo será obrigatoriamente apresentado:

1 - Pelos sujeitos passivos que, cumulativamente:

- a) Tenham matéria colectável no exercício superior a 50.000,00 Euros;
- b) Tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município (artigo 14.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro).

Neste caso, o apuramento da derrama será feito nos quadros 04, 05 e 06.

DERRAMA

Quadros 01 - NIPC e 02 - Exercício

- Os elementos a indicar nestes Quadros serão os mesmos que foram inscritos na declaração modelo 22.

Quadros 03 - Números de Páginas

- Sempre que o número de municípios em que a empresa tenha estabelecimentos estáveis exceder as linhas disponíveis no Quadro 04, deverá apresentar o número de Anexos necessários para o efeito.
- Neste caso, assinalará no campo 1 deste Quadro o número de Anexos entregues, utilizando o campo 2 para a numeração sequencial dos mesmos.

Quadro 04 - Distribuição da Massa Salarial

- A coluna 1 destina-se à identificação dos municípios onde a empresa tenha estabelecimentos estáveis ou representações locais, incluindo sempre o da sede, independentemente de o respectivo município ter ou não lançado derrama.
- Na coluna 2 deve ser indicado o código correspondente ao distrito/município, já divulgado pelos Serviços Centrais da DGCI. Em caso de dúvida ou desconhecimento poderá solicitar esta informação em qualquer serviço de finanças ou nos postos de informações.
- Na coluna 3 será indicado o valor das despesas efectuadas com o pessoal e escrituradas, no exercício, a título de remunerações, ordenados e salários correspondentes aos estabelecimentos que o sujeito passivo possui em cada um dos municípios indicados nas colunas 1 e 2.
- Na coluna 4 deve ser indicada a taxa da derrama lançada por cada um dos municípios para o exercício em referência. Os Serviços Centrais da DGCI procedem anualmente à divulgação destas taxas. Por exemplo, no caso de ser 1,5% indicar 1,50.
- O valor do produto a inscrever na coluna 5, resulta da multiplicação da massa salarial pela taxa de derrama indicada na coluna 4 (note-se que esta última é uma percentagem e não um valor absoluto).
- Tratando-se de outro critério específico não deverão preencher a massa salarial.

Quadro 05 - Total Geral

- Os valores a indicar nos campos 1 e 2 deste Quadro corresponderão aos totais evidenciados nas colunas 3 e 5 do Quadro 04.
- Sendo apresentados mais que um Anexo este Quadro só deverá estar preenchido na última página, e os valores a inscrever corresponderão ao somatório dos totais evidenciados nas colunas 3 e 5 de cada uma das páginas.
- A taxa média a indicar no campo 3, obtém-se pela divisão do produto (campo 2) pela massa salarial (campo 1) e será arredondada para as centésimas, fazendo-se arredondamento para a centésima imediatamente superior, no caso de o dígito representativo das milésimas ser igual ou superior a cinco.

Quadro 06 - Apuramento da Derrama

- No campo 1 será inscrita a soma dos valores indicados nos campos 302, 313, 382 e 400 (Lucro Tributável), todos do Quadro 09 da declaração modelo 22.
- O campo 2 deverá conter a taxa média calculada no campo 3 do Quadro 05.
- O valor a inscrever no campo 3 obtém-se do produto do lucro tributável (campo 1) pela taxa média (campo 2).
- O valor obtido no campo 3 deverá ser transportado para o campo 364 (Derrama) do Quadro 10 da declaração modelo 22.
- Tal como referido para o Quadro 05, no caso de existir mais do que uma página, este Quadro só será preenchido na última.



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

REGIME SIMPLIFICADO

01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIPC)	02	EXERCÍCIO
1	| | | | | | | | | |	1	| | | |



IRC

MODELO 22

ANEXO B

03 APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL			
	Proveitos		Lucro Tributável
Vendas de mercadorias e produtos	1 . . . ,	X 0,20 =	6 . . . ,
Prestações de Serviços	2 . . . ,	X 0,45 =	7 . . . ,
Prestações de Serviços (Sociedade de Profissionais)	13 . . . ,	X 0,70 =	16 . . . ,
Prestações de Serviços no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas	3 . . . ,	X 0,20 =	8 . . . ,
Subsídios à exploração	4 . . . ,	X 0,20 =	9 . . . ,
Restantes proveitos	5 . . . ,	X 0,45 =	10 . . . ,
Ajustamento Positivo (Vendas)	14 . . . ,	X 0,20 =	17 . . . ,
Ajustamento Positivo (Outros Proveitos)	15 . . . ,	X 0,45 =	18 . . . ,
TOTAL	11 . . . ,		12 . . . ,

(A transportar para o campo 400 do Quadro 09 da Declaração Mod. 22)

INSTRUÇÕES

Este anexo deve ser apresentado pelos sujeitos passivos tributados pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, a que se refere o artigo 53.º do CIRC.

No âmbito do IRC, estão abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, os sujeitos passivos residentes que satisfaçam, cumulativamente, as seguintes condições:

- exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola;
- não estejam nem isentos nem sujeitos a algum regime especial de tributação;
- não estejam obrigados à revisão legal de contas;
- apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do regime um volume total de proveitos inferior a 149.839,37 Euro;
- não tenham optado pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

Considera-se, para efeitos do requisito mencionado em b), como regime especial de tributação o regime de tributação dos grupos de sociedades previsto nos artigos 63.º e 64.º do CIRC e o regime de transparência fiscal, a que se refere o artigo 6.º do mesmo código.

As sociedades de profissionais, embora sujeitas ao regime de transparência fiscal, podem, nos termos do n.º 13 do artigo 53.º do CIRC, ficar abrangidas pelo regime simplificado. Neste caso, o coeficiente a utilizar para apuramento do lucro tributável será 0,70, sendo os proveitos indicados no campo 13.

No campo 1 deverá ser indicado o valor das vendas de mercadorias e de produtos. Os serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, são indicados no campo 3.

No campo 4 são indicados apenas os subsídios à exploração.

No campo 5 são indicados os valores dos restantes proveitos, com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa

Os campos 14 e 15 destinam-se à indicação do ajustamento positivo que se refere o artigo 58.º -A do CIRC.

Nos termos do n.º 4 do artigo 53.º do CIRC, o lucro tributável não pode ser inferior ao valor anual da retribuição mensal mínima garantida.

Em consequência, se o valor obtido no campo 12 for inferior ao referido, deverá ser este o valor a considerar.

O valor apurado no campo 12 deverá ser transportado para o campo 400 do Quadro 09 da declaração modelo 22, não devendo ser preenchido o Quadro 07.



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
DIRECÇÃO - GERAL DOS IMPOSTOS

DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

REGIÕES AUTÓNOMAS



IRC

MODELO 22

ANEXO C

01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIPC)	02	EXERCÍCIO
	1 | | | | | | | | | |		1 | | | | |

REGIÕES AUTÓNOMAS

03	REPARTIÇÃO DO VOLUME ANUAL DE NEGÓCIOS		
	VOLUME GLOBAL DE NEGÓCIOS NÃO ISENTO	1	. . . ,
	VOLUME DE NEGÓCIOS, NÃO ISENTO, IMPUTÁVEL ÀS INSTALAÇÕES SITUADAS NA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA	2	. . . ,
	VOLUME DE NEGÓCIOS, NÃO ISENTO, IMPUTÁVEL ÀS INSTALAÇÕES SITUADAS NA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES	3	. . . ,
	RÁCIO 1 (Campo 2 ÷ Campo 1) =	4	| | | | | , | | |
	RÁCIO 2 (Campo 3 ÷ Campo 1) =	5	| | | | | , | | |
04	REGIME GERAL COM APLICAÇÃO DAS TAXAS REGIONAIS		
	MATÉRIA COLECTÁVEL À TAXA NORMAL (Campo 311 do Quadro 09 da Declaração)	6	. . . ,
	COLECTA À TAXA NORMAL (Campo 6 x TAXA)	7	. . . ,
	COLECTA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA [(Campo 4 x Campo 6) x 20 %] - a transportar para o campo 370 do Quadro 10 da Declaração	8	. . . ,
	COLECTA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES [(Campo 5 x Campo 6) x 17,5 %] - a transportar para o campo 350 do Quadro 10 da Declaração	9	. . . ,
	COLECTA RESTANTE (1 - Campo 5 e/ou 4) x Campo 7 - a transportar para Campo 347 do Quadro 10 da Declaração	10	. . . ,
05	REGIME SIMPLIFICADO E DE REDUÇÃO DE TAXA COM APLICAÇÃO DAS TAXAS REGIONAIS		
	MATÉRIA COLECTÁVEL À TAXA REDUZIDA (Campo 322 do Quadro 09 da declaração)	11	. . . ,
	COLECTA À TAXA REDUZIDA (Campo 11 x TAXA REDUZIDA) <input style="width: 50px;" type="text" value="21"/> %)	12	. . . ,
	COLECTA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (Campo 4 x Campo 12) - a transportar para o campo 370 do Quadro 10 da Declaração	13	. . . ,
	COLECTA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES (Campo 5 x Campo 12 x 0,7) - a transportar para o campo 350 do Quadro 10 da Declaração	14	. . . ,
	COLECTA RESTANTE (1 - Campo 5 e/ou 4) x Campo 12 - a transportar para Campo 349 do Quadro 10 da Declaração	15	. . . ,
06	REGIME GERAL SEM APLICAÇÃO DAS TAXAS REGIONAIS		
	MATÉRIA COLECTÁVEL À TAXA NORMAL (Campo 311 do Quadro 09 da Declaração)	16	. . . ,
	COLECTA À TAXA NORMAL (Campo 16 x TAXA)	17	. . . ,
	COLECTA DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA (Campo 4 x Campo 17) - a transportar para o campo 370 do Quadro 10 da Declaração	18	. . . ,
	COLECTA DA REGIÃO AUTÓNOMA DOS AÇORES (Campo 5 x Campo 17) - a transportar para o campo 350 do Quadro 10 da Declaração	19	. . . ,
	COLECTA RESTANTE (1 - Campo 5 e/ou 4) x Campo 17 - a transportar para Campo 347 do Quadro 10 da Declaração	20	. . . ,

INSTRUÇÕES

Modelo 22 - Anexo C - Regiões Autónomas

Este Anexo é obrigatoriamente apresentado:

1 - Por qualquer pessoa colectiva ou equiparada, com sede ou direcção efectiva em território português, que possua sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou qualquer forma de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição.

Entende-se por circunscrição, o território do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso.

2 - Pelos sujeitos passivos não residentes com estabelecimentos estáveis em mais de uma circunscrição.

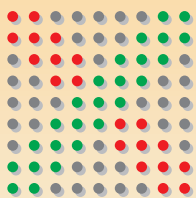
3 - Pelos sujeitos passivos que tenham rendimentos imputáveis à Região Autónoma dos Açores, nos termos do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A de 20 de Janeiro, e/ou rendimentos imputáveis à Região Autónoma da Madeira, nos termos do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M de 20 de Fevereiro e como tal susceptíveis de beneficiarem da aplicação das taxas regionais.

Quando utilizado, deve acompanhar a declaração modelo 22, assinalando o campo 3 do quadro 04.3 da referida declaração, não podendo ser apresentado separadamente.

REGIÕES AUTÓNOMAS

Repartição do Volume Anual de Negócios

- Os valores a indicar nos campos 1, 2 e 3, respeitam ao volume anual, de negócios do exercício.
- No cálculo não deverão ser considerados os rendimentos isentos.
- O volume global de negócios corresponde ao valor total das transmissões de bens e prestação de serviços, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado.
- Os rácios a calcular nos campos 4 e 5, serão obtidos pela divisão dos valores indicados nos campos 2 e 3 pelo valor inscrito no campo 1, respectivamente.
- O somatório dos campos 4 e 5 nunca poderá ser superior a 1,00.
- O quadro 04 destina-se aos sujeitos passivos que reúnam as condições para aplicação das taxas regionais conforme supra referido e que se encontrem enquadrados no regime geral.
- O quadro 05 deve ser preenchido pelos sujeitos passivos que se encontrem nas condições supra referidas e que estejam enquadrados no regime simplificado ou no regime de redução de taxa.
- O quadro 06 é aplicável aos sujeitos passivos que se encontrem nas condições acima referidas mas relativamente aos quais não sejam aplicáveis as taxas regionais, como por exemplo: sujeitos passivos tributados segundo o regime especial de tributação de grupos de sociedades e instituições financeiras.



APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

Rua Avelino Santos Leite, 16 - Apartado 1205 - 4471-909 MAIA
Telef. 229 488 348 / 229 489 018 / 229 411 101 - Fax 229 449 382
E-Mail: apeca@apeca.pt - Internet: www.apeca.pt