

Instituto Politécnico de Lisboa

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa



ISCAL

ADAPTAÇÃO DO IRC AO NOVO  
NORMATIVO CONTABILÍSTICO – O 1º ANO  
DE APLICAÇÃO

ANDREIA ALEXANDRA HORTA COELHO

Lisboa, Setembro de 2013



Instituto Politécnico de Lisboa

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

ADAPTAÇÃO DO IRC AO NOVO  
NORMATIVO CONTABILÍSTICO – O 1º ANO  
DE APLICAÇÃO

Andreia Alexandra Horta Coelho

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Dr. Vasco António Branco Guimarães, [Professor Coordenador, área científica de Direito.

Constituição do Júri:

Presidente - Doutora Clotilde Celorico Palma

Arguente – Doutor Vasco Valdez Matias

Vogal – Doutor Vasco Branco Guimarães

Lisboa, Setembro de 2013

## RESUMO

Este trabalho tem como finalidade analisar e fazer uma revisão de alguns conceitos contabilísticos e fiscais, assim como, perspectivar a evolução dos conceitos de ambas as áreas até aos dias de hoje e demonstrar os impactos mais relevantes da fiscalidade no novo normativo contabilístico. Como se sabe, a fiscalidade, tem como função tributar, regular e evitar a fuga ao pagamento dos impostos por parte dos sujeitos passivos. Para uma determinação correcta dos impostos, a Administração Fiscal exige às empresas um regime de contabilidade organizada, onde são registados todos os movimentos efectuados por forma a responder às exigências a que estas estão obrigadas. No que se refere à fiscalidade irei-me focar, essencialmente, no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC). Para a Administração Fiscal poder tributar, as sociedades têm de recorrer aos registos efectuados na contabilidade. Como poderia a Administração Fiscal tributar as entidades que exercem actividades económicas se não existisse a contabilidade?

É precisamente esta questão que me vai levar a explorar a relação existente entre estas áreas e a forma como estão interligadas. Conforme já foi referido, a área da fiscalidade é regulada através do CIRC, que estipula regras que podem originar divergências com a aplicação de regras da contabilidade. Essas divergências, vão ser exploradas e demonstradas através da análise da Modelo 22.

Com a entrada do novo normativo contabilístico o CIRC também foi reformulado, de modo a ajustar-se às alterações efectuadas no sistema contabilístico.

Com este trabalho pretendo demonstrar as diferenças e interações entre a contabilidade e a fiscalidade no CIRC.

Palavras-chave: contabilidade, fiscalidade, normativo contabilístico, divergências

## **ABSTRACT**

This work aims to analyze and do a review of accounting and tax some concepts, as well as shaping the evolution of the concepts of both areas to this day and demonstrate the most relevant impacts of taxation on new accounting standards. As we all know, taxation, as tax, regulate and prevent the escape of the payment of taxes on the part of taxpayers. For a correct determination of taxes, the tax administration requires companies organized their accounting, where are registered all the movements are carried out in order to meet the requirements to which these are required. As regards taxation will focus essentially on the Code of the corporate income tax. For tax administration power to tax, companies have to resort to records made in accounting. How could the tax administration tax entities engaged in economic activities if there were no accounting?

It is precisely this issue that I will take to explore the relationship between these areas and how they are interconnected. As stated above, the area of taxation is regulated through the Code of the corporate income tax, which stipulates rules that may cause differences in the application of accounting rules. These differences will be explored and demonstrated through the analysis of 22 Model.

With the entry of the new accounting standard the Code of the corporate income tax has also been reworked in order to adjust to the changes in the accounting system.

With this work I intend to demonstrate the differences and interactions between accounting and taxation at the CIRC.

**Keywords:** accounting, taxation, accounting, regulatory differences

## ÍNDICE

Lista de abreviaturas.....	1
1. Introdução.....	2
2. Contabilidade.....	4
2.1. Evolução histórica (POC ao SNC).....	4
2. Fiscalidade.....	8
2.1. Conceitos.....	8
2.2. Evolução Histórica (CIRC).....	9
3. Divergências entre o SNC e o CIRC.....	12
4. Análise Prática da Modelo 22 (Quadro 07).....	21
4.1. Casos Práticos.....	112
5. Conclusão.....	115
6. Referências Bibliográficas.....	116
7. Bibliografia.....	117

## **Lista de abreviaturas**

- ACE – Agrupamento Complementar de Empresas
- AEIE – Agrupamento Europeu de Interesse Económico
- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
- CIMI – Código de Imposto Municipal sobre Imóveis
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- DGCI – Direcção-Geral de Impostos
- EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
- IAS – International Accounting Standards
- IASB – International Accounting Standards Board
- IFRS – International Financial Reporting Standards
- IMT – Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- LGT – Lei Geral Tributária
- NCA – Normas de Contabilidade Ajustadas
- NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro
- NCRF-PE – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
- NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
- PCGA – Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites
- POC – Plano Oficial de Contas
- SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais
- UE – União Europeia
- VPT – Valor Patrimonial Tributário

## **1. Introdução**

O ano de 2010, ficou marcado pelas profundas alterações contabilísticas e fiscais, ao nível do setor empresarial.

Foi o ano em que entrou em vigor o novo sistema de normalização contabilístico, baseado nas normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS), que veio alterar, de certa forma, as regras de contabilização. Durante muitos anos, os profissionais de contabilidade conviveram com as regras, até então, impostas pelo Plano Oficial de Contas (POC), acompanhando as constantes alterações fiscais que foram surgindo. Com a alteração do sistema contabilístico, os profissionais de contabilidade viram-se confrontados com novos desafios, foram obrigados a investir em formação profissional, implementação de novos sistemas informáticos, entre outros.

Em termos fiscais, por via do novo normativo originou grandes alterações, de forma a adaptar-se à contabilidade.

Contudo, continuam a existir divergências entre a contabilidade e a fiscalidade. Em certos aspectos, a fiscalidade, aproximou-se da contabilidade e noutras as divergências entre ambas mantiveram-se.

E, é precisamente nesta questão que surgiu a ideia de realizar este trabalho, baseado na minha formação, nomeadamente, em contabilidade, mas também na minha recente aprendizagem ao nível da fiscalidade.

Este trabalho começa, em termos teóricos, por fazer uma breve alusão à contabilidade e à sua evolução desde a entrada em vigor do POC, até ao ano em que se iniciou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Depois será feita a evolução histórica do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), desde a implementação da Contribuição Industrial, passando pelo ano da entrada em vigor do CIRC (1989), até à nova reformulação do referido imposto.

Posteriormente, serão analisadas as divergências entre ambas as áreas, em que pontos o CIRC se aproximou da contabilidade, e em quais se mantiveram essas diferenças.

Em termos práticos este trabalho, tem por base a análise da Modelo 22 que é a declaração fiscal onde são espelhadas todas essas divergências, ou seja, onde a

contabilidade e a fiscalidade se cruzam, nomeadamente, no Quadro 07, campo a campo, de forma a desmitificar e sobretudo compreender a origem e os porquês da existência dessas divergências.

Irei também apresentar dois casos práticos, para assim poder elucidar estas diferenças entre contabilidade e a fiscalidade.

## 2.Contabilidade

### 2.1. *Evolução histórica (POC ao SNC)*

Com o surgimento das empresas, a contabilidade começou a assumir um papel de grande importância, tanto para os sócios ou accionistas, como para os credores, financiadores e outros interessados. A contabilidade era utilizada para a tributação fiscal, com o objectivo da elaboração de um balanço para as autoridades fiscais e para os mercados de capitais. Portanto, estabeleceu-se um conjunto de regras, pois até então, a contabilidade era, “feita ao gosto de cada um”, designadas por **princípios de contabilidade geralmente aceites (PCGA)**. E também tendo em conta as regras da fiscalidade bem como os PCGA de cada país.

Posteriormente, foram criadas inúmeras regras específicas sobre a contabilidade, para desta forma serem tributados os lucros das empresas. Essas regras variam consoante a tributação fiscal aplicável em cada país.

Na contabilidade existem dois modelos contabilísticos, o aplicado no Reino Unido e o aplicado em diversos países europeus, tais como, a Alemanha, França, Japão, Portugal, entre outros. O primeiro modelo caracteriza-se pelo direito comum, ou seja, um modelo em que a fiscalidade praticamente não influencia a contabilidade. Enquanto, o outro modelo contabilístico é caracterizado pelo direito romano, isto é, a fiscalidade tem bastante influência sobre a contabilidade.

Por isso, em Portugal a contabilidade é normalmente elaborada apenas para a Administração Fiscal (actualmente Autoridade Tributária e Aduaneira), prejudicando os restantes utentes da informação financeira. A fiscalidade é importante, no entanto a excessiva influência da mesma na contabilidade veio limitar o desenvolvimento da contabilidade em Portugal, uma vez que os princípios contabilísticos se regem pelos critérios fiscais em detrimento dos critérios de gestão.

Em termos de evolução, a contabilidade ao assumir um carácter mais conservador e pelo facto de se reger pelas regras de valorimetria, mas particularmente pela aplicação do princípio da prudência, que veio retardar o desenvolvimento da contabilidade, enquanto que, a fiscalidade evoluiu mais rapidamente conseguindo adaptar-se às constantes necessidades do ambiente externo.

Na evolução da contabilidade, podemos distinguir 3 fases, o período antecedente à entrada em vigor do POC, a introdução do POC, e a adopção das NIC`s em Portugal.

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC), teve início em 1974, com o objectivo de estudar a normalização contabilística.

Em 1975, foi emitido o primeiro documento, denominado por “Normalização Contabilística – 1ª Fase”, em que foi exposto o projecto das demonstrações financeiras, códigos de contas e alguns princípios e regras contabilísticas.

Em Portugal, (1980) definiram as atribuições, organização e funcionamento do CNC.

A CNC tem autoridade para aplicar coimas (art.º 14º, n.º8 do Decreto-Lei n.º158/2009, de 13 de Julho) que poderão variar entre os € 500 e os € 15.000, pelo facto das empresas não utilizarem as NCRF`s, suprimirem lacunas de forma a distorcer as demonstrações financeiras e pela ausência de apresentação das mesmas. As coimas revertem em 60% para o Estado e os restantes 40% para a CNC.

## **2.2. Caracterização do SNC**

O SNC é um sistema contabilístico que se baseia em princípios e que visa aumentar a relevância da informação financeira, assente num conceito de divulgações alargadas, que tem como objectivo proporcionar informação mais transparente e aumentar a comparabilidade da informação financeira.

Este novo sistema, trouxe algumas vantagens ao implementar as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC`s), tais como o facto da contabilidade passar a ter mais utilidade, por estar mais direccionada para os critérios de gestão, também por existir um maior afastamento relativamente à fiscalidade e pelo facto da contabilidade ser alargada ao nível internacional, ou seja, permitir comparar com maior facilidade, compreender e interpretar as demonstrações financeiras.

A mudança do POC para o SNC, foi uma verdadeira revolução contabilística em Portugal, pois desde 1977 que a contabilidade funcionava com base num modelo que dava ênfase a nível jurídico, passando para um modelo que passou assentar numa abordagem mais económica.

No entanto, não foi só os modelos que alteraram, “os critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação serão significativamente diferentes.”

Desta forma, denota-se o afastamento da contabilidade da influência da fiscalidade.

O SNC é composto por modelos de Demonstrações Financeiras, códigos de contas, notas de enquadramento, Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), Normas Interpretativas (NI) e Normas Contabilísticas de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE).

O SNC aplica-se com base nas IAS/IFRS, emitidos pelo IASB e aprovado pela União Europeia. No entanto, o facto de se basear nas Normas internacionais, não significa que as tenha transposto integralmente para o normativo português, ou seja, algumas normas não chegaram a ser transpostas, tais como, a IAS 26 (Contabilização e Relato dos Planos de Benefícios de Reformas), IAS 29 (Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias), IAS 33 (Resultados por Acção), IFRS 2 (Pagamentos com Base em Acções), IFRS 4 (Contratos de Seguros) e IFRS 8 (Segmentos Operacionais). Outras foram parcialmente aceites, assim como, a IAS 19 (Benefícios dos Empregados), IAS 32 (Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação), IAS 39 (Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração), IFRS 7 (Instrumentos Financeiros: Divulgação). Existem também normas do SNC que não têm qualquer correspondência com as normas internacionais, como é o caso da NCFR 26, relativa às Matérias Ambientais. Para a criação desta norma a Comissão de Normalização Contabilística adoptou a Recomendação da Comunidade Europeia (actual União Europeia) de 30 de Janeiro de 2001, em que preconiza a existência de uma norma específica sobre a questão das matérias ambientais, devido à relevância do tema. Nas normas internacionais são diversas as IAS que tratam deste tema, tais como, a IAS 36 (Imparidade de Activos), a IAS 37 (Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes) e a IAS 38 (Activos Intangíveis). Caso exista um tema em que o SNC não abarque, isto é, seja omissivo, então primeiramente deve-se recorrer às NIC's (Regulamento n.º1606/2002). Depois às IAS/IFRS e respectivas interpretações.

A transição do POC para o SNC, provocou alguns impactos, nomeadamente, no investimento em formação profissional e alterações aos sistemas informáticos. Ao nível das demonstrações financeiras, as alterações foram em termos de estrutura e conteúdos das demonstrações financeiras, nas políticas e estimativas contabilísticas, bem como nas divulgações. Relativamente, à estrutura e conteúdos das demonstrações financeiras, os efeitos incidiram sobre o balanço, em que os activos e passivos estão segregados em correntes e não correntes, desta forma, o balanço torna-se mais

compreensível para os diversos utentes da informação.

Surge ainda uma nova demonstração financeira, a demonstração de alterações no capital próprio. Esta demonstração caracteriza-se pelo facto de apresentar todas as alterações efectuadas no capital próprio tanto para o período corrente como para o período anterior.

Em termos das alterações nas políticas e estimativas contabilísticas, é de referir os efeitos ocorridos nos activos intangíveis, o tratamento díspar dado ao goodwill e ao negative goodwill, à imparidade de activos, na valorização de investimentos financeiros, nos activos fixos tangíveis, no reconhecimento dos custos diferidos, provisões, no reconhecimento de impostos diferidos, no reconhecimento e mensuração de derivados e à extinção da conta de resultados extraordinários.

No caso concreto dos activos fixos tangíveis, que em POC, eram, maioritariamente, amortizados de acordo com as taxas previstas no Decreto Regulamentar n.º2/90, mas actualmente, com o SNC, são depreciados de acordo com a vida útil dos bens.

## ***2.Fiscalidade***

### ***2.1. Conceitos***

A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, visa também promover a justiça social, a igualdade de oportunidades, assim como as correções necessárias das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Deve igualmente favorecer o emprego, a formação do aforro e do investimento socialmente relevante, tendo em conta a competitividade e a internacionalização da economia, não devendo discriminar pela profissão ou actividade respeitando os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.

Para se perceber melhor como funciona a tributação, é necessário analisar a definição dos dois lados intervenientes da relação jurídica tributária, ou seja, o sujeito activo e o sujeito passivo. Tais conceitos estão previstos no artigo 18º da Lei Geral Tributária (LGT), em que sujeito activo é definido como sendo

*“(...) a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.”*

Por sujeito passivo o mesmo artigo define como sendo

*“(...) a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”*

Por norma, associa-se o Estado como sujeito activo, a quem está acometida a exigência do cumprimento das obrigações tributárias, e como sujeito passivo o contribuinte que reúna os requisitos das normas de incidência, a quem cabe o pagamento do tributo.

O imposto é uma das formas do Estado obter receita fiscal. O conceito de imposto pode ser definido por ser uma prestação patrimonial, definitiva, unilateral, estabelecido por lei, em prol de entidades que exerçam funções públicas, com vista à satisfação de fins públicos e não constitui uma sanção ou punição de um acto ilícito.

O imposto é uma prestação patrimonial, pois geralmente é uma prestação pecuniária. É uma prestação definitiva, no sentido em que o sujeito passivo não tem direito à restituição ou reembolso do imposto devido.

Unilateral, pelo facto de não haver qualquer contraprestação da entidade beneficiária do imposto, ou seja, o sujeito passivo limita-se a contribuir para o financiamento da entidade a quem paga o imposto.

E são inúmeros os impostos existentes em Portugal, tais como, o IRC, IRS, IVA, IUC, entre outros.

## **2.2. *Evolução Histórica (CIRC)***

Em 1860 procedeu-se a uma reforma fiscal, dando origem à criação da contribuição industrial e demais contribuições, relativos a impostos fora do âmbito deste trabalho. A contribuição industrial incidia sobre os rendimentos do trabalho e da empresa, determinado por técnicas de repartição e tributação por estimativa muito semelhantes aos aplicados anteriormente. Até 1922, pouco se alterou neste imposto, mas nesta reforma a contribuição industrial passou a ter uma taxa fixa, determinada em função de certos indicadores, tais como, o capital social ou o número de funcionários, e era aplicada uma taxa complementar, de 10%, que incidia sobre os lucros presumidos. Desta forma, este tipo de rendimentos empresariais era tributado pelo sistema da quotidade, em vez do método da repartição e passando a incidir sobre valores reais e não sobre os valores estimados.

A reforma da contribuição industrial foi dividida em 3 grupos, o Grupo A, B e C. No Grupo A eram recolhidos ofícios tributados por uma taxa fixa, no Grupo B, as sociedades anónimas e em comandita por acções eram tributadas pelo capital social por uma taxa comum de 3,5% e no Grupo C era aplicada uma taxa de 15% sobre os lucros presumidos que abrangia grande parte dos contribuintes do comércio e da indústria.

De referir, que ao caminhar para a década dos anos 50, os impostos sobre o rendimento contribuía em 32% para a receita fiscal, referente à contribuição industrial e predial, seguido de impostos profissionais que recaiam sobre a aplicação dos capitais e complementares com 29% da receita, essencialmente, imposto de selo, receitas do tabaco e taxa de salvação nacional.

António Pinto Barbosa, foi o grande impulsionador da reforma fiscal de 1958-66, em que houve uma renovação da contribuição industrial, passando as empresas de maior dimensão a serem tributadas pelos lucros reais, enquanto que as pequenas e médias eram tributadas pelos lucros presumidos.

No ano anterior à entrada de Portugal na CEE (1985) a receita fiscal era composta por impostos sobre o rendimento (40%), impostos internos sobre o consumo (52%) e direitos aduaneiros e impostos sobre a transmissão da propriedade (os restantes 8%).

Em 1989 entrou em vigor o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, e o das pessoas colectivas, aprovados através dos Decretos-Leis n.º442-A/88 e n.º442-B/88, ambos de 30 de Novembro. Nesta altura a taxa aplicada, em IRC, era de 36,5%, em 1998, baixando para os 34%. No ano seguinte baixou para os 32%, e só voltou a baixar, em 2001, para os 30%. De 2010 até 2012, eram utilizadas duas taxas, 12,5% para a matéria colectável até € 12.500 e na parte excedente era aplicada a taxa de 25%, ou seja, por exemplo, para uma matéria colectável de € 13.000, em que € 12.500 são taxados a 12,5%, os restantes € 500 são taxados a 25%. Actualmente, após a entrada em vigor do novo CIRC, é aplicada, unicamente, a taxa de 25%.

Contudo, o IRC veio suceder a um sistema de tributação, essencialmente cedular, que consiste na tributação unitária do rendimento e na autonomização da tributação das pessoas colectivas. O IRC veio alargar a base tributável, ou seja, no novo conceito do lucro, que corresponde à diferença entre o valor património líquido no fim e o início do período de tributação. No fundo esta reforma veio abarcar outros ganhos que até então não eram tributados, tais como, as indemnizações e os subsídios relativos a activos não correntes.

O IRC tem inúmeras características, como o facto de ser um imposto sobre o rendimento, directo, periódico, estadual, unitário e proporcional. É um imposto directo, porque incide sobre as manifestações imediatas da capacidade contributiva. Periódico, pois renova-se anualmente, a cada ano civil ou económico. É um imposto estadual, porque o Estado é o sujeito activo da relação jurídica. Unitário, pois agrega no conceito de lucro ou de rendimento global, rendimentos provenientes de várias fontes. E por fim, é proporcional, devido à aplicação de diferentes taxas para os diversos sujeitos passivos.

### **3. Divergências entre o SNC e o CIRC**

O ano 2010, foi o período de transição do normativo contabilístico POC para o SNC, de extrema importância, pois os responsáveis pela preparação da informação ainda não estavam totalmente esclarecidos e adaptados às mudanças e também porque estas alterações tinham originado uma reformulação profunda do CIRC, dando origem a um incremento de divergências entre a forma de determinar o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

No entanto, na tentativa de reaproximar-se à contabilidade, a fiscalidade introduziu algumas alterações no novo CIRC, como o facto de aceitar o modelo do justo valor, em algumas situações como, nos instrumentos financeiros, na valorização dos activos biológicos consumíveis, desde que não digam respeito a explorações silvícolas plurianuais, assim como nos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos. Foi também introduzido o método do custo amortizado para os rendimentos ou gastos provenientes da aplicação do método da taxa de juro efectiva, sendo aceite o valor realizável líquido para efeitos do cálculo dos ajustamentos de inventários.

O CIRC estabeleceu um novo regime fiscal para os instrumentos financeiros derivados e operações de cobertura. Alterou-se o regime de apuramento de resultados relativos aos contratos de construção, passando a adoptar-se, exclusivamente, o método da percentagem de acabamento limitada pelos gastos efectivos nos três períodos de tributação anteriores. Em termos dos créditos incobráveis passou a ser considerado os resultantes de procedimentos extrajudiciais de conciliação para a viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação economicamente difícil, mediado pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI). Quanto ao regime especial de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões e entradas de activos deixou de estar dependente de certas condições relativamente à contabilização dos elementos patrimoniais transferidos. No caso das correcções referentes ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis também deixou de ser exigido ao adquirente do imóvel esses direitos e respectiva contabilização pelo valor patrimonial tributário (VPT) definitivo, sendo esse o valor considerado para efeitos da determinação de qualquer resultado tributável em IRC. E por fim aceitou-se para efeitos fiscais a dedução das contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis que tenham como finalidade a cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que sejam provenientes da aplicação do SNC,

sendo essa distribuição, igualmente, diferida por cinco períodos de tributação.

Contudo, outras divergências provenientes do POC mantiveram-se, tais como, o facto das características essenciais do regime de depreciações e amortizações, nomeadamente, na questão do conceito do valor depreciável, a abordagem da depreciação por componentes, e as alterações nos métodos e vidas úteis. Neste caso, a AT considera que, relativamente aos activos tangíveis, o início da depreciação é quando os bens entram em funcionamento e quanto aos activos intangíveis a amortização inicia-se no momento da sua aquisição. Por outro lado, o SNC considera a depreciação e amortização quando os bens se encontrem disponíveis para a sua utilização. Os activos abrangidos pelas mais-valias e menos-valias, resultantes da alienação, são os activos fixos tangíveis, activos intangíveis, propriedades de investimento, instrumentos financeiros (exceptuam-se aqueles em que os ajustamentos provenientes da aplicação do justo valor concorrem para a formação de lucro tributável no período de tributação) e os activos biológicos não consumíveis.

A aplicação do modelo do justo valor nos instrumentos financeiros cuja contrapartida seja reconhecida em resultados, é fiscalmente aceite caso esteja assegurada, com fiabilidade, a determinação do justo valor, com exclusão dos instrumentos de capitais próprios em que não tenham preço formado num mercado regulamentado. Nas vendas e prestações de serviços, o valor a ser considerado é o valor nominal da contraprestação recebida ou a receber, em termos contabilísticos reconhece-se o valor actual (descontado) da contraprestação recebida ou a receber. Em termos dos pagamentos a trabalhadores e membros dos órgãos estatutários com base em acções, o gasto só concorre para a formação de lucro tributável no período de tributação em que os direitos ou opções sejam exercidas, pelas quantias liquidadas ou então, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e preço de exercício efectivamente pago. Nas perdas por imparidade apenas são aceites para efeitos fiscais, e no caso concreto dos, créditos e em desvalorizações excepcionais verificadas nos activos fixos tangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento derivadas de causas devidamente comprovadas, enquanto que, nos restantes casos só são aceites no exercício de tributação em que ocorrer a sua efectiva realização. Quanto às perdas por imparidade em créditos de clientes, continuam a ser dedutíveis fiscalmente, tendo em atenção as regras previstas no CIRC, ou seja, o crédito deve estar vencido há mais de 6 meses. A nível contabilístico as perdas por imparidade de crédito, poderão ser reconhecidas mesmo sem as mesmas estarem vencidas há mais de 6 meses, por uma questão de prudência.

Vejamos este quadro 3.1, que visa resumir as divergências existentes, actualmente, entre a contabilidade (SNC) e a fiscalidade (CIRC):

**Quadro 3.1. Divergências SNC vs Fiscalidade**

Temas	SNC	IRC
<p><b>Activos Intangíveis NCFR 6</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Método da linha recta ou constantes, saldo decrescente e das unidades de produção;</li>   <li>- A partir do momento em que os activos se encontrem disponíveis para utilização;</li>   <li>- São contabilizados como gastos na totalidade.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quotas constantes, decrescentes ou outras com autorização da AT, desde que a quota anual não exceda a que resultaria da aplicação daqueles métodos;</li>   <li>- O método de depreciação poderá ser alterado durante a vida útil do bem, desde que tenha autorização da AT;</li>   <li>- Podem-se praticar quotas inferiores à mínima, desde que seja autorizado pela AT;</li>   <li>- O início da depreciação é aquando da entrada em funcionamento;</li>   <li>- O limite até ao qual os elementos sujeitos a depreciações são integralmente aceites como gasto fiscal no período de tributação da sua aquisição, passou para os € 1000;</li> </ul>
<p><b>Activos Tangíveis NCRF 7</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Método da linha recta ou constantes, saldo decrescente e das unidades de produção;</li>   <li>- A partir do momento em que os activos se encontrem disponíveis para utilização;</li>   <li>- São contabilizados como gastos na totalidade.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quotas constantes, decrescentes ou outras com autorização da AT, desde que a quota anual não exceda a que resultaria da aplicação daqueles métodos;</li>   <li>- O método de depreciação poderá ser alterado durante a vida útil do bem, desde que tenha autorização da AT;</li>   <li>- Podem-se praticar quotas inferiores à mínima, desde que seja autorizado pela AT;</li>   <li>- O limite até ao qual os elementos sujeitos a depreciações são integralmente aceites como gasto fiscal no período de tributação da sua aquisição, passou para os € 1000;</li>   <li>- As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, passam a ser apenas aceites quando calculadas sobre o limite máximo de € 40.000;</li> </ul>

<p><b>Propriedades de Investimento NCRF 11</b></p>	<p>- Método da linha recta ou constantes, saldo decrescente e das unidades de produção;</p>	<p>- Quotas constantes, decrescentes ou outras com autorização da AT, desde que a quota anual não exceda a que resultaria da aplicação daqueles métodos;</p> <p>- O método de depreciação poderá ser alterado durante a vida útil do bem, desde que tenha autorização da AT;</p> <p>- Podem-se praticar quotas inferiores à mínima, desde que seja autorizado pela AT;</p>
<p><b>Imparidade de Activos NCRF 12</b></p>	<p>- A partir do momento em que os activos se encontrem disponíveis para utilização;</p> <p>- São contabilizados como gastos na totalidade.</p>	<p>- As perdas por imparidade podem ser aceites fiscalmente, mesmo que contabilizadas em períodos anteriores;</p> <p>- O regime de desvalorizações excepcionais foi alargado às perdas por imparidade resultantes de alterações do contexto legal, embora condicionado à aceitação da AT;</p> <p>- As perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais passam a ser aceites como gastos, em partes iguais, durante a vida útil remanescente desses activos ou até ao período de tributação em que se verificar a transmissão, abate físico, abandono, desmantelamento ou inutilização dos mesmos.</p>
<p><b>Concentrações de Actividades Empresariais NCRF 14</b></p>		<p>- As perdas por imparidade do goodwill não são aceites.</p>
<p><b>Agricultura NCRF 17</b></p>	<p>- O activo biológico é mensurado pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda;</p> <p>- O produto agrícola colhido dos activos biológicos é mensurado pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita.</p>	<p>- Os produtos colhidos de activos biológicos (inventários) passam a ser valorizados ao preço de venda no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercados;</p> <p>- As disposições relativas às perdas por imparidade e às desvalorizações excepcionais passam a contemplar os activos biológicos;</p>

	- Os activos biológicos de produção são mensurados ao justo valor.	- Inclusão dos activos biológicos no regime de reinvestimento.
<b>Inventários NCRF 18</b>	- Mensuração inicial – custo de aquisição ou produção;  - Mensuração subsequente – custo ou VRL dos 2 o mais baixo.	- Inclusão dos custos de empréstimos obtidos, desde que esses inventários requeiram um período > a 1 ano para ficarem prontos para venda;  - Os custos de acabamento e de venda são levados em conta na determinação do VRL.
<i>Métodos de reconhecimento de réditos e gastos:</i>		
<b>Contratos de Construção NCRF 19</b>	- Percentagem de acabamento;  - Preço fixado;  - <i>Cost plus.</i>	- Adopção exclusiva da percentagem de acabamento;  - Eliminação da regra da adopção da diferença entre a percentagem de acabamento e o grau de facturação;  - Eliminação da adopção do método do contrato completado;  - Eliminação do método da Circular n.º5/90, da DGCI;  - Deixa de ser aceite o diferimento de 5% do rédito para fazer face a garantias contratuais, mas passa a ser admitida uma dedução de provisões para garantias a clientes ainda que sujeito a limites. (Art.º39º, n.º1, b) do CIRC).
<b>Rédito NCRF 20</b>	- É reconhecido pelo valor actual (descontado) da contraprestação recebida ou a receber.	-É reconhecido sempre pelo valor nominal da contraprestação recebida ou a receber.
<b>Instrumentos Financeiros NCRF 27</b>	- São reconhecidos pelo justo valor.	- Os rendimentos ou gastos resultantes da mensuração dos instrumentos financeiros derivados pelo seu justo valor passam a concorrer para a formação do lucro tributável;  - Os rendimentos ou gastos decorrentes da mensuração pelo justo valor dos ativos ou passivos financeiros utilizados como instrumentos de cobertura de risco cambial passam igualmente a concorrer para a formação do lucro tributável;  - Os rendimentos ou gastos relativos a variações no justo valor dos elementos cobertos por instrumentos classificados como de cobertura de justo valor passam a ser

		<p>aceites fiscalmente pelo montante dos gastos ou rendimentos relativos a variações no justo valor dos respectivos instrumentos de cobertura;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Os rendimentos ou gastos relacionados com operações de cobertura de fluxos de caixa ou de investimento líquido de unidades operacionais estrangeiras são diferidas para fins fiscais, relativamente à parcela considerada eficaz, até ao momento em que os gastos ou rendimentos do instrumento coberto concorram para a formação do lucro tributável;</li> <li>- A aplicação do método do custo amortizado passa a ser aceite para fins fiscais;</li> <li>- Nos instrumentos financeiros derivados deixa de ser relevante o facto de os mesmos serem, ou não, transacionados em bolsas de valores;</li> <li>- As menos valias resultantes de alterações no critério de mensuração de instrumentos financeiros, não são aceites para fins fiscais, uma vez que esta situação é assimilada a uma transmissão onerosa;</li> </ul>
<p><b>Benefícios dos Empregados NCRF 28</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os pagamentos a trabalhadores e membros dos órgãos estatutários com base em acções é reconhecido no período em que os serviços forem prestados.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- As contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinados a cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma, em consequência da aplicação das NIC's ou do SNC, são dedutíveis como gastos, em partes iguais, no período de tributação e nos 4 períodos de tributação subsequentes, sem qualquer limite;</li> <li>- Os gastos suportados com participações nos lucros, passam a ser aceites para fins fiscais no período de tributação em que são contabilizados, desde que sejam pagos até ao final do período de tributação seguinte;</li> <li>- Os gastos relativos a participações nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.</li> </ul>

Com a entrada em vigor do sistema normalização contabilístico e com a adaptação do CIRC ao novo normativo contabilístico, veio originar profundas alterações em inúmeras declarações, integrantes das obrigações declarativas, previstas no art.º 117º do CIRC.

A declaração que será analisada neste trabalho é a Modelo 22, constante do art.º117, n.º1 alínea b), do CIRC. E porquê esta declaração e não outra? Pois esta declaração é a que reflecte o estudo deste trabalho, isto é, a que espelha as divergências existentes entre a contabilidade e a fiscalidade.

Estas divergências, são visíveis aquando do preenchimento do Quadro 07 da referida Declaração Modelo 22.

*“Por se tratar da Declaração (Modelo 22) a partir do qual a Administração Fiscal arrecada uma parte substancial do Orçamento de Receita, desde sempre o seu preenchimento tem merecido uma grande preocupação por parte dos preparadores da informação.”*

Tal como referido anteriormente a Declaração Modelo 22 está prevista no art.º117º, n.º1 alínea b) do CIRC. De acordo com o art.º120º do CIRC, a Declaração Modelo 22 é uma declaração periódica de rendimentos “enviada anualmente por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.”

Para os sujeitos passivos com período especial de tributação, a referida declaração deve ser enviada até ao último dia do 5º mês posterior à data de termo desse período, independente-mente do dia ser útil ou não, conforme art.º120º, n.º2 do CIRC.

Deve a mesma, ser preenchida, pelas entidades residentes que exerçam ou não a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sem prejuízo do disposto no art.º117º, n.ºs6 e 7 do CIRC, os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em território nacional, entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e que neste território obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo do disposto no art.º117º, n.º8, do CIRC.

Relativamente ao Quadro 07, o qual irei analisar campo a campo, é um quadro de extrema relevância, pois nele é apurado o lucro tributável. Tal como descrito no art.º17º, n.º1, do CIRC, o lucro tributável

*“é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”*

Esquemáticamente, na Figura 3.1. temos:

$$\begin{array}{r} \text{Resultado Líquido do Período} \\ \text{+/- Variações Patrimoniais não reflectidas no resultado} \\ \text{+/- Ajustamentos ao Resultado Líquido do Período} \\ = \\ \text{Lucro Tributável / Prejuízo Fiscal do Período} \end{array}$$

**Figura 3.1** Esquema do Apuramento do Lucro/Prejuízo Fiscal

**Fonte:** André Alpoim Vasconcelos e Cristina Pinto (2012, 12)

As razões que levam a estas correcções provêm do facto do resultado contabilístico e o fiscal resultarem de realidades não totalmente coincidentes, ou seja, divergirem nas questões de aplicação territorial das regras fiscais ou, relativamente à necessidade de evitar duplas ou mais tributações e na apreensão de se tributar rendimentos efectivamente realizados. Contudo, este conceito fiscal difere do conceito da contabilidade.

Outra justificação para a existência de algumas divergências acima mencionadas, originarem correcções nesta declaração, é a luta contra a fraude e evasão fiscal, daí a imposição de limites nas depreciações ou amortizações, provisões, imparidades e realizações de utilidade social, ou a não aceitação de determinados gastos quer sejam eles documentados ou não.

Daqui derivam as correcções positivas ou negativas ao resultado apurado previamente na contabilidade. Em suma, existem correcções positivas quando existem gastos contabilísticos que não são aceites fiscalmente, assim como, rendimentos fiscais que não foram considerados rendimentos na contabilidade. As correcções negativas provêm de rendimentos contabilísticos não aceites fiscalmente e gastos fiscais não contabilizados.

Este quadro deve ser preenchido apenas pelas entidades que exerçam a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, com exclusão das entidades enquadradas no regime simplificado e entidades não residentes com estabelecimento

estável. No caso de se tratar de uma declaração de grupo este quadro não deverá ser preenchido.

#### **4. Análise Prática da Modelo 22 (Quadro 07)**

Após a observação de algumas das divergências existentes entre a contabilidade e a fiscalidade, agora irei analisar campo a campo do Quadro 07 – Apuramento do Lucro Tributável.

##### **➤ *Campo 701 – Resultado líquido do período***

Neste campo deve ser inscrito o resultado líquido do período previamente apurado na contabilidade, o qual deve “reflectir todos os gastos e rendimentos do período de tributação, para além do valor do imposto (IRC) imputável a esse mesmo período.”

É de salientar uma vez mais, que a contabilidade deve ser preparada de forma “a obter-se a respectiva realidade económica da entidade”, ou seja, a contabilidade deve conter todos os registos de forma organizada para que seja possível determinar o resultado económico-financeiro da empresa, sendo o valor do imposto sobre os lucros do período (a pagar e diferido) apenas mais uma das suas componentes. O artigo 17º do CIRC dá os indicadores à contabilidade, isto é, o n.º3 do referido artigo refere que a contabilidade deve estar de tal forma organizada respeitando o normativo contabilístico e outras disposições legais em vigor para os respectivos sectores de actividade e tendo em conta as disposições previstas neste código. A contabilidade deve ainda reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo de forma organizada, de modo a que os resultados das operações e as variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam ser facilmente distinguidos dos restantes.

Até 2009, antes da entrada em vigor do novo normativo, é bem visível a existência da influência da fiscalidade na contabilidade, que com a entrada em vigor das alterações ao CIRC (Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de Julho), foram eliminadas, assim como “a obrigatoriedade de registo dos imóveis pelo valor patrimonial tributário e a manutenção dos valores contabilísticos dos activos transmitidos nas operações de reestruturação que beneficiassem do regime de neutralidade fiscal.” O preâmbulo do Decreto-Lei n.º159/2009, refere taxativamente que houve igualmente a preocupação de eliminar os constrangimentos sobre a contabilidade decorrentes da legislação fiscal.

Apesar de não haver quaisquer correcções fiscais a efectuar neste quadro, este campo deve ser sempre preenchido. No caso do resultado líquido do período for nulo, este campo deverá ser preenchido com valor zero.

➤ ***Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período (art.º 21º) e quota-parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciables e activos intangíveis com vida útil indefinida [Art.º22º, n.º1, alínea b)]***

Os ajustamentos positivos são caracterizados pelo incremento da base tributável, ou seja, por gastos ou perdas não reconhecidos para efeitos fiscais naquele exercício, ou variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado contabilístico ou rendimentos não reflectidos no resultado contabilístico, mas imputáveis fiscalmente àquele exercício.

Este campo vai ser dividido em duas partes. Primeiramente, irá ser analisado o artigo 21º, em que o legislador vem dizer quais as excepções das operações que não concorrem para a formação do lucro tributável.

*“Artigo 21º - Variações patrimoniais positivas*

*1 - Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:*

- a) As entradas de capital incluindo os prémios de emissão de acções, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;*
- b) As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;*
- c) As contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ou associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;*
- d) As relativas a impostos sobre o rendimento.*

*2 - Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstos no Código do Imposto de Selo.”*

Como exemplo de valores a inscrever neste campo e de acordo com o artigo 21º do CIRC, acima descrito, temos os ganhos com a alienação de Acções (quotas) próprias registados na conta «551 – Reservas Legais», as doações efectuadas à entidade e reconhecidas na conta

«594 – Doações», os ganhos referentes a períodos anteriores que não tenham afectado o resultado do período, registados na conta «56 – Resultados Transitados» e outras variações no capital próprio (sujeitos a tributação) registados na conta «599 – Outras».

Segundo o referido no artigo 21º n.º2, a quantia a ser inscrita neste campo é o valor de aquisição fiscalmente considerado, ou seja, o valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultou da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstos no Código de Imposto de Selo, como por exemplo, a “aquisição” de um bem activo fixo tangível sob a forma de uma doação, contabilizado na conta «594 - Doações».

No caso concreto dos subsídios do Governo não reembolsáveis relativos a activos fixos tangíveis e activos intangíveis, que estejam em conformidade com a IAS 20 e a NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo, inicialmente reconhecidos em capitais próprios, gerando assim uma variação patrimonial positiva não excepcionada no art.º 21º.

Desta forma, não serão relevantes para efeitos fiscais, as prestações acessórias ou suplementares recebidas, os aumentos de capital, as revalorizações do activo fixo tangível e activos intangíveis, incluindo o respectivo imposto diferido e as variações patrimoniais decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial.

No entanto, são considerados relevantes para efeitos fiscais as variações patrimoniais positivas decorrentes dos aumentos patrimoniais gratuitos (doações), caso em que, nos termos do número 2, deverão ser sempre consideradas, pelo valor decorrente da aplicação do Código do Imposto de Selo.

Os valores a considerar neste campo são as variações patrimoniais positivas que não se encontrem refletidas nas diversas rubricas que compõem o resultado líquido do período e não constem das excepções previstas no artigo 21º do CIRC.

Na segunda parte deste campo está mencionado no artigo 22, n.º1 alínea b).

*“Artigo 22º - Subsídios relacionados com activos não correntes*

*1 – A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com activos não correntes obedece às seguintes regras:*

- a) Quando os subsídios respeitem a activos depreciables ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsidio atribuído, independentemente do recebimento, na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o*

*custo de aquisição ou de produção sem prejuízo do disposto no n.º2;*

- b) *Quando os subsídios não respeitem a activos referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.”*

Tal como referido no artigo 22º, neste campo são incluídos os subsídios referentes a activos não correntes não depreciables e activos intangíveis com vida útil indefinida. Desta forma, o subsídio é dividido pelo tempo em que o subsídio foi concedido ou na falta deste, no prazo máximo de 10 anos. Esta repartição tem início aquando do recebimento ou durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos em que o subsídio foi concedido.

Este campo também se destina à inscrição da quota-parte deste tipo de subsídios, nos termos previstos, no referido preceito fiscal.

Contudo, não se devem incluir neste campo, as variações patrimoniais positivas fiscalmente relevantes que resultem da aplicação pela primeira vez dos normativos contabilísticos.

No entanto, a variação patrimonial positiva não requer, por si só, uma correcção no Quadro 07, pois a tributação é efectuada de forma faseada, de acordo com o previsto no artigo 22º do CIRC. Assim, “quando o subsídio respeitar a activos depreciables ou amortizáveis, o tratamento fiscal não diverge (substancialmente) do contabilístico, uma vez que o artigo 22º, n.º1 alínea a) estipula que o subsídio concorre para a formação de lucro tributável na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou produção sem prejuízo, porém, do limite mínimo previsto no n.º2 do mesmo artigo.”

No caso dos activos fixos tangíveis não depreciables e activos intangíveis com vida útil indefinida, em que contabilisticamente, o subsídio é registado nos capitais próprios, excepto, se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade, o artigo 22, n.º1 b) estabelece as regras sobre a respectiva tributação.

➤ ***Campo 703 – Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no artigo 5º, n.ºs 1, 5 e 6 do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de Julho)***

*“Artigo 5º - Regime transitório do Decreto-lei n.º159/2009 de 13 de Julho*

*1 - Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3º do Regulamento n.º1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.*

*5 – O regime transitório estabelecido nos números anteriores é igualmente aplicável à adopção, pela primeira vez, do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei N.º158/2009, de 13 de Julho, das Normas de Contabilidade Ajustadas, aprovadas pelo Aviso do Banco de Portugal n.º1/2005 ou do Plano de Contas para as Empresas de Seguros, aprovado pela Norma Regulamentar n.º4/2007-R, de 27 de Abril do Instituto de Seguros de Portugal, sem prejuízo de, relativamente às entidades que já vinham aplicando estes novos referenciais contabilísticos, o período referido no n.º1 se contar a partir do período de tributação em que os mesmos tenham sido adoptados pela primeira vez.*

*6 – Relativamente às entidades que tenham optado, nos termos do Decreto-Lei n.º35/2005, de 17 de Fevereiro, por elaborar as respectivas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3º do Regulamento (CE) n.º1606/2002, do Parlamento Europeu do Conselho, de 19 de Julho, os efeitos a que se refere o n.º1 deste artigo são apurados tomando por referência as contas individuais, organizadas de acordo com a normalização contabilística nacional previstas no artigo 14º daquele Decreto-Lei.”*

Tendo em consideração o artigo acima descrito, neste campo é inscrito o montante de 1/5 (fiscalmente é aceite diferir-se por 5 anos os efeitos nos capitais próprios) do saldo positivo dos efeitos nos capitais próprios resultantes do reconhecimento ou não, de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração que decorram da adopção pela primeira vez das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC`s), do SNC, das Normas de Contabilidade Ajustadas (NCA) ou do Plano de Contas para as empresas de seguros, que sejam consideradas fiscalmente relevantes nos termos do CIRC e respectiva legislação complementar.

De efeitos fiscais relevantes, temos por exemplo, os efeitos da alteração de mensuração de activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais (por adopção do modelo do justo valor) porque os gastos e rendimentos resultantes da variação do justo valor concorrem para a formação do lucro tributável [art.º20, n.º1 alínea g) e art.º23, n.º1 alínea j)].

No entanto, não são fiscalmente relevantes os efeitos nos capitais próprios, a alteração do modelo do custo para o modelo do justo valor, relativo às propriedades de investimento, uma vez que estes activos são reconhecidos para efeitos fiscais ao custo [art.º18º, n.º9 alínea b) “a contrario”].

“Os efeitos nos capitais próprios só são considerados fiscalmente relevantes se os gastos, os rendimentos e as variações patrimoniais que venham a ser reconhecidas após aquela transição, forem também relevantes fiscalmente, ou seja, concorrerem para a formação de lucro tributável.” Assim, esta correcção deve ser efectuada apenas no primeiro período de tributação em que forem aplicadas as referidas normas e nos quatro períodos seguintes.

Em termos contabilísticos, temos que ter em consideração as disposições do NCRF 3, em que as entidades devem preparar o balanço de abertura de acordo com o novo normativo à data da transição para as NCRF. No entanto, as políticas contabilísticas usadas no modelo contabilístico (PCGA) anterior podem diferir do novo, o que pode originar ajustamentos. Ajustamentos esses que deverão ser reconhecidos nos resultados transitados.

➤ ***Campo 704 – Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período (Art.º24º)***

*“Artigo 24º - Variações patrimoniais negativas*

*Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:*

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;*
- b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;*
- c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre*

*instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;*

*d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;*

*e) As relativas a impostos sobre o rendimento.”*

Os ajustamentos negativos são caracterizados pela diminuição da base tributável, ou seja, por rendimentos ou ganhos não reconhecidos para efeitos fiscais naquele exercício, variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado contabilístico ou gastos imputáveis fiscalmente, àquele exercício não incluídos no resultado líquido.

Neste campo devemos indicar os valores correspondentes às variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período e que nos termos do CIRC concorrem para a formação do lucro tributável, como exemplos temos, as perdas na alienação de Acções (quotas) próprias registadas na conta de Reservas Legais, as perdas referentes a períodos anteriores que tenham afectado o resultado do período e que sejam fiscalmente dedutíveis, registadas na conta de Resultados Transitados, assim como, outras variações no capital próprio (fiscalmente dedutíveis) registadas na conta de Outras Variações do Capital Próprio e as gratificações de balanço atribuídas de forma excepcional aos órgãos sociais e ao pessoal.

De referir que, face ao disposto na IAS 19 e no §18 da NCRF 28 (Benefícios dos Empregados) no que concerne ao reconhecimento como um gasto do custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus (ao invés do que sucedia na vigência do POC em que eram considerados uma distribuição do lucro líquido), o CIRC deixou de prever no seu articulado, a antecipação da dedutibilidade fiscal da respectiva variação patrimonial negativa.

Com a entrada em vigor do novo CIRC, esta dedutibilidade deixou de estar previsto, estando estes gastos previstos no artigo 23º, n.º1 alínea d), em que são “dedutíveis no período de tributação em que os serviços são prestados.”

Contudo, podem existir situações em que não estejam reunidas as condições previstas em nas alíneas a) e b) do §18º da NCRF 28, inviabilizando a empresa de reconhecer o gasto do período de tributação a que respeitam os lucros. Portanto, nestes casos, a variação patrimonial negativa gerada no período seguinte, em consequência da deliberação, em Assembleia Geral, de atribuição, por distribuição do lucro líquido, de remunerações a título de participação nos lucros constituir uma componente negativa do lucro tributável referente ao período de tributação em que a deliberação ocorre e em que é reconhecido o

gasto contabilístico.

Ficam excluídos deste campo “as variações patrimoniais negativas fiscalmente relevantes que resultem da aplicação pela primeira vez dos novos normativos contabilísticos”, mas são incluídos no próximo campo (campo 705).

➤ ***Campo 705 – Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º5º, n.ºs1, 5 e 6 do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de Julho)***

Tendo em conta o que foi mencionado no campo 703, e com os devidas adaptações, uma vez que estamos perante saldos negativos.

O Manual de preenchimento recomenda que se veja as instruções para o campo 754, relativamente às despesas ou encargos com as projecções económicas plurianuais contabilizadas como custo (gasto) na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente.

De salientar que este regime transitório (tributação em cinco anos), tanto para o campo 703 ou 705, “aplica-se apenas às situações que sejam fiscalmente relevantes e que sejam uma consequência inevitável da adopção pela primeira vez dos normativos contabilísticos.”

Estes campos apenas deverão ser preenchidos nos anos de 2010 a 2014 (inclusive).

➤ ***Campo 706 e 707 – Alteração do regime fiscal dos contratos e construção (correções positivas e negativas)***

Com a entrada do novo normativo houve alterações substanciais à área dos Contratos de Construção. Estas alterações ocorreram tanto a nível contabilístico como fiscal, em que deixámos de ter três formas de tratamento (percentagem de acabamento, artigo 19º do CIRC e Circular n.º5/90 – Critério da percentagem de facturação) e passámos a ter uma única forma de tratamento, o «Critério da percentagem de acabamento».

Em termos contabilísticos a principal alteração centrou-se na eliminação do método da obra acabada, ou seja, a NCRF 19 prevê o reconhecimento dos réditos e dos gastos pelo método da percentagem de acabamento (desde que o desfecho do contrato possa ser fiavelmente estimado), o do preço fixado e o do *cost plus*.

A nível fiscal, esta foi uma matéria que mereceu especial atenção, pois foi emanada a Circular n.º8/2010, da Direcção de Serviços do IRC, que resumidamente nos diz que antes da entrada em vigor do SNC (Decreto-Lei n.º158/2009, de 13 de Julho) a questão das obras de carácter plurianual estavam previstos no artigo 19º do CIRC (em que a circular n.º5/90 veio explicitar). No entanto, com o intuito de minimizar as divergências entre ambas, a

redacção do artigo 19º foi alterado, passando a ser aceite fiscalmente o critério da percentagem de acabamento “aos designados “contratos de construção” cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano”.

Após 1 de Janeiro de 2010, o tratamento fiscal aplicado aos contratos de construção é de acordo com os normativos contabilísticos (NCRF 19 ou NIC/IAS 11) e desde que não contrarie o disposto no artigo 19º do CIRC.

Por conseguinte, a Circular n.º5/90 é revogado, visto conter várias regras que afastavam o regime fiscal do regime contabilístico.

No entanto, ficam sujeitos à aplicação do regime transitório (previsto no n.º1 ou 5 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de Julho), os sujeitos passivos, que até à entrada em vigor do novo normativo, aplicavam na contabilidade o tratamento fiscal previsto no artigo 19º do CIRC e Circular n.º5/90.

Os sujeitos passivos que procediam às correcções fiscais exigidas pelo artigo 19º do CIRC e Circular n.º5/90 e que aplicavam o Decreto-Lei n.º3/91, deixam de fazer tais correcções, uma vez que o novo CIRC acolheu o tratamento contabilístico. Contudo, estes sujeitos passivos têm também cinco anos para “reverterem” as correcções fiscais que vinham sendo feitas.

Há também a questão, relativa às provisões para garantias a clientes [artigo 39º, n.º1 alínea b) do CIRC] que passaram a ser dedutíveis, mas com limitações (artigo 39º, n.º5 do CIRC). Ainda assim, é parte integrante da fórmula para a determinação da percentagem de acabamento. Portanto, caso os sujeitos passivos tenham contabilizado provisões para garantias a clientes à data da transição do novo normativo contabilístico “assumindo que se tratava de uma alteração da política contabilística”, ou seja, aplicando-a retrospectivamente, essas regularizações registadas a débito da conta de resultados transitados, constitui uma variação patrimonial negativa que não pode concorrer negativamente para a formação de lucro tributável, porque até à data da transição esse tipo de provisão não estava previsto no CIRC.

A Circular acima referida diz-nos onde “os gastos associados a perdas esperadas” continuam a não ser dedutíveis. No fundo esta circular “visa conferir um regime transitório” para os contratos de construção que ainda não estão concluídos à data da transição.

Portanto, as correcções positivas, acima mencionadas, efectuadas na alteração do regime fiscal dos contratos de construção são consideradas no campo 706. Por sua vez devem ser registadas no campo 707 as correcções negativas.

Estes campos devem ser preenchidos pelos sujeitos passivos que, na sua contabilidade, já adoptavam o critério da percentagem de acabamento de acordo com a Directriz Contabilística 3/91 e que procediam às correcções fiscais, exigidas pelo art.º19º do CIRC e pela Circular n.º5/90, Quadro 07 da declaração modelo 22, dado que se passou a acolher no CIRC o tratamento contabilístico previsto nos respectivos normativos.

De forma a garantir a igualdade de tratamento entre sujeitos passivos, os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se-lhes o mesmo prazo (de 5 anos) para “reverterem” as correcções fiscais que vinham efectuando.

De salientar que, os sujeitos passivos que contabilizavam os contratos de construção de acordo com o art.º19º do CIRC e com a Circular n.º5/90 não preenchem estes campos, mas sim o campo 703 ou 705, em resultado dos ajustamentos contabilísticos decorrentes da adopção pela primeira vez dos novos normativos.

➤ ***Campo 709 – Matéria colectável/lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º6º)***

*“Artigo 6º do CIRC- Transparência fiscal*

*1 – É imputado aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos do IRS ou IRC, consoante os casos, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:*

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

2 - Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

3 – A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

4 – Para efeitos do disposto no n.º1, considera-se:

- a) *Sociedade de profissionais - a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista de actividades a que alude o artigo 151º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade;*
- b) *Sociedade de simples administração de bens - a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos;*
- c) *Grupo familiar - o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou da adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4º grau, inclusive.”*

Neste campo deverá ser considerada a matéria colectável imputada por sociedades transparentes, assim como o lucro tributável imputado por Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) ou Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE), previsto no artigo 6º, nº 1 e 2 do CIRC.

De salientar, que no período em que se proceda à distribuição dos resultados, incluídos no resultado do período, ou seja, esteja registado contabilisticamente numa conta «78 – Outros rendimentos e ganhos», os sócios ou sociedades deverão referir no **campo 775** (o qual irá ser analisado mais adiante), os lucros distribuídos de forma a evitar a dupla tributação.

De acordo com o artigo 6º, as sociedades transparentes devem imputar aos respectivos sócios a matéria colectável ou o lucro tributável/prejuízo fiscal, que lhes corresponder, determinado nos termos do CIRC.

Aos sócios das sociedades referidas no art.º6, n.º1, devem ser imputados a matéria colectável, no que respeita aos membros dos ACE`s e AEIE`s, será imputado o lucro tributável ou prejuízo fiscal, conforme previsto no n.º2 do referido artigo.

Desta forma, “as entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal não são tributados em IRC, excepto no que respeita às tributações autónomas (conforme art.º12º), embora continuem obrigados ao cumprimento de todas as restantes obrigações fiscais, nomeadamente à apresentação da declaração modelo 22 e da declaração de informação empresarial simplificada (IES) com os anexos respectivos.”

Nos períodos de tributação em que as entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal procederem à distribuição de lucros aos sócios (sociedades), devem deduzir no **campo 771** os lucros distribuídos, desde que os mesmos se encontrem incluídos no resultado líquido do período, de forma a evitar a dupla tributação.

➤ ***Campo 710 – Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º18, n.º2)***

*“Artigo 18º - Periodização do lucro tributável*

*2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputados eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.”*

De acordo com, o art.º18º, n.º1, os rendimentos e os gastos, bem como outros componentes positivos ou negativos do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação a que digam respeito, de acordo com o regime de periodização económico.

Neste campo devem ser considerados os gastos que não se enquadrem no art.18º, n.º2 do CIRC, ou seja, todos os gastos que sejam de períodos anteriores e que após o encerramento das contas esses gastos eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

➤ ***Campo 711 – Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: Diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º18º, n.º5)***

*“Artigo 18º - Periodização do lucro tributável*

*5 – Os réditos relativos a vendas e a prestação de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.”*

Normalmente o valor do rédito reconhecido é a quantia em numerário ou seus equivalentes recebidos ou a receber. No entanto, quando existe um influxo de numerário ou seus equivalentes que é diferido, o justo valor dessa distribuição pode ser inferior à quantia nominal do numerário a receber. A NCRF 20 e a IAS 18 referem que a diferença entre o justo valor e a quantia nominal e da retribuição seja reconhecida como rédito de juros.

Portanto, neste campo é considerada a diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição recebida ou a receber.

Na maioria dos casos, o valor do rédito é a quantia em dinheiro ou seus equivalentes recebidos ou a receber.

➤ ***Campo 712 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.º18º, n.º8)***

*“Artigo 18º - Periodização do lucro tributável*

*8 – Os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito dos mesmos.”*

Não são aceites fiscalmente, os efeitos decorrentes da utilização do método de equivalência patrimonial previsto nos normativos contabilísticos.

Por isso, neste campo inscrevem-se as perdas registadas de acordo com a aplicação do método da equivalência patrimonial, previsto na NCRF 13, visto que de acordo com o artigo mencionado, os referidos gastos não concorrem para a formação do lucro tributável.

Quando se verifique a distribuição de lucros, deverão ser acrescidos à matéria colectável do período, caso não cumpram os requisitos do artigo 51º do CIRC.

Desta forma, “não concorrem para a formação do lucro tributável os rendimentos e os gastos, assim como outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização do referido método.”

No período de tributação em que se verificar a tributação dos lucros, estes devem ser considerados como rendimento para efeitos fiscais, no entanto, deve-se proceder ao correspondente acréscimo no campo 712.

➤ ***Campo 713 – Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º18º, n.º9)***

*“Artigo 18º - Periodização do lucro tributável*

*9 – Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, excepto quando:*

*a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social; ou*

*b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.”*

Neste campo são de inscrever os gastos ou perdas registadas de acordo com a aplicação do justo valor, pois são considerados ajustamentos negativos. Concorrem para a formação do lucro tributável os ajustamentos financeiros que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado (títulos cotado em bolsa) e a participação no capital não seja inferior a 5% do respectivo capital social, os activos biológicos consumíveis (por exemplo, o gado para a produção de carne) e os produtos agrícolas no momento da colheita (por exemplo, o leite).

Por norma, “os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação de lucro tributável.”

Desta forma, “se esses ajustamentos forem reconhecidos em resultados implicam correcções neste campo ou no campo 759, consoante sejam, respectivamente, ajustamentos negativos ou positivos.”

Se em vez de serem reconhecidos em resultados forem reconhecidos no capital próprio, tal como acontece com os activos financeiros disponíveis para venda mencionado na IAS 39 (Instrumentos Financeiros), as respectivas variações patrimoniais não concorrem para a

formação do lucro tributável, neste caso, não haverá correcções no Quadro 07.

***Campo 714 – Pagamento com base em acções (art.º18º, n.º11)***

*“Artigo 18º do CIRC- Periodização do lucro tributável*

*11 – Os pagamentos com base em acções, efectuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos ao respectivo preço de exercício pago.”*

Devem ser considerados neste campo os valores relativos a pagamentos com base em acções (stockoptions) reconhecidos no período como gastos ou perdas, visto que, só concorrem para a formação do lucro tributável no período em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidas, pelas quantias liquidadas, ou então, “pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respectivo preço do exercício pago.”

O preenchimento deste campo, resulta do facto do momento de reconhecimento contabilístico do pagamento com base em acções previsto na IFRS 2 (Pagamento com base em acções) ser, em regra, anterior ao momento do reconhecimento fiscal.

➤ ***Campo 715 – Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º18º, n.º12)***

*“Artigo 18 do CIRC – Periodização do lucro tributável*

*12 – Excepto quando estejam abrangidas pelo disposto no artigo 43º, os gastos relativos a benefícios da cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º3) da alínea b) do n.º3 do artigo 2º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas á disposição dos respectivos beneficiários.”*

Neste campo deverão ser registados “os valores relacionados com os benefícios a empregados reconhecidos como gastos ou perdas no período”, e que não tenham sido pagos ou colocados à disposição até ao final do período seguinte, ou seja, não são dedutíveis no período de tributação em que são reconhecidos como gastos,

contabilisticamente, pois só concorrem para a formação do lucro tributável do período em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

Os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados, que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente e não estejam abrangidos pelo disposto no art.º43º (realizações de utilidade social), não são dedutíveis no período de tributação em que são reconhecidos contabilisticamente como gastos, o que vai obrigar a correções neste campo.

➤ ***Campo 716 – Gastos não documentados (art.º23, n.º1)***

*“Artigo 23º do CIRC - Gastos*

*1 – Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:*

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;*
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;*
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;*
- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;*
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação e consulta;*
- f) De natureza fiscal e parafiscal;*

- g) *Depreciações e amortizações;*
- h) *Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;*
- i) *Gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;*
- j) *Gastos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;*
- l) *Menos-valias realizadas;*
- m) *Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.”*

Gastos não documentados, são considerados gastos registados na contabilidade, quando não existe qualquer prova documental de tal despesa, não podendo ser provada ou revelada a sua origem, natureza ou finalidade, mas que afecta o resultado líquido do período.

Neste campo devem ser inscritos os gastos não documentados que afectem o resultado líquido do período. Para além, de serem acrescidos neste campo estão também sujeitas a uma tributação autónoma, à taxa de 50% ou 60% (art.º88, n.1 e 14 do CIRC), podendo esta taxa ser elevada para 70%, caso os gastos tenham sido efectuados por entidades, total ou parcialmente isentos do IRC, ou desde que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

O Manual de preenchimento recomenda que, sejam vistas as instruções do campo 751, relativamente aos encargos não devidamente documentados.

➤ ***Campo 717 – Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (art.º23, n.º3, 4 e 1ª parte do n.º5)***

*“Artigo 23º do CIRC - Gastos*

*3 – Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que:*

- a) *As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º4 do artigo 63º;*
- b) *As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.*

*4 – Não são também aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja a título por que se opere,*

*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 gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão;*

*5 – Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º4 do artigo 63º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º9 do artigo 18º, que decorram designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º9 deste artigo.”*

“Neste campo deve-se considerar os gastos suportados com a alienação onerosa de partes de capital, desde que detido detidas por período inferior a 3 anos e as partes de capital que tenham sido adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais (art.º63, n.º4) ou a entidades residentes em território português, mas sujeitos a um regime especial de tributação.”

Segundo o art.º63, n.º4 alínea h), “existem relações especiais entre uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º150/2004, de 13 de Fevereiro), pelo que esta situação encontra-se, também, incluída na alínea a) do n.º3 do art.º23º.”

O “Regime especial de tributação” abrange duas situações que são o facto dos adquirentes beneficiarem de um regime de isenção ou o adquirente, que devido ao seu objecto social, vir a beneficiar de um regime de tributação diferenciado no que respeita aos rendimentos provenientes da alienação de partes de capital (no caso, das Sociedades Gestoras de Participações Sociais, doravante SGPS, que, de acordo com o n.º2 do art.º32 dos Estatutos dos Benefícios Fiscais, EBF, ficam sujeitos a um regime especial relativamente às mais e menos valias realizadas).

Contudo, não se deve incluir neste conceito, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, assim como o regime de redução de taxa referente à interioridade (art.º43º do EBF).

No entanto, não são aceites neste campo, os referidos gastos, sempre que a entidade alienante tenha sofrido uma transformação, que inclui a modificação do objecto social, de sociedade, à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data de verificação desse facto, e a data de transmissão.

Também não devem ser acrescentados neste campo, “os gastos que configurem menos-valias contabilísticas”, nesse caso “deve seguir-se o “mecanismo” previsto no Código para as mais-valias e menos-valias, mas tendo em atenção a restrição imposto pelo artigo 23º, n.º3, 4 e primeira parte do n.º5”.

Desta forma, “as menos-valias contabilísticas, normalmente, vão ser acrescentadas no campo 736, mas as mais-valias fiscais não podem ser deduzidas no campo 768” (analisaremos mais adiante).

➤ ***Campo 718 – Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art.º28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º35)***

*“Artigo 28º do CIRC - Ajustamentos em inventários*

*1 – São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção os inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.*

*2 – Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º4 do artigo 26º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.*

*3 – A reversão, parcial ou total, dos ajustamentos previstos no n.º1 concorre para a formação do lucro tributável.*

*4 – Para os sujeitos passivos que exerçam a actividade editorial e montante anual acumulado do ajustamento corresponde à perda de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido dois*

*anos após a data da respectiva publicação, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição.*

*5 – A desvalorização dos fundos editoriais deve ser avaliada com base nos elementos constantes dos registos que evidenciem o movimento das obras incluídas nos fundos.”*

*“Artigo 35º do CIRC – Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis*

*1 – Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:*

- a) As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal, que no fim do período de tributação possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;*
- b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros;*
- c) As que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento.*

*2 – Podem também ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade e outras correcções de valor contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, quando constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações.*

*3 – As perdas por imparidade e outras correcções de valor referidas nos números anteriores que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que as determinaram, consideram-se componentes positivos do lucro tributável do respectivo período de tributação.*

*4 – As perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, sem prejuízo do disposto nos artigos 38º e 46º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão*

*do mesmo.”*

Deve-se incluir neste campo os valores referentes a ajustamentos com inventários para além dos limites legais ou não previsto no artigo 28º do CIRC, assim como, as perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis (por exemplo, créditos a entidades públicas) ou para além dos limites legais (por exemplo, os créditos de clientes considerados em mora e cujo reconhecimento da imparidade tenha sido diferente da percentagem fiscalmente aceite).

Relativamente à questão dos ajustamentos em inventário, é de referir que, de acordo com o normativo contabilístico, actualmente em vigor, os inventários devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

De acordo com o previsto no artigo 28º, n.º1, acima descrito, são dedutíveis fiscalmente, os ajustamentos (ou perdas por imparidade) dos inventários, reconhecidos na contabilidade, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o valor realizável líquido, à data do balanço, quando este for inferior àquele.

O n.º2, diz-nos que valor realizável líquido é “o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º4 do art.º26º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.”

Quanto às perdas por imparidade relativas aos créditos não fiscalmente dedutíveis, também são inscritos neste campo desde que não sejam fiscalmente dedutíveis, ou seja, as perdas por imparidade que não respeitem, nomeadamente, a créditos resultantes da actividade normal nas condições do artigo 35º, n.º1 alínea a) e do art.º36, a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguro [art.º35º, n.º1 alínea b)] e a perdas por imparidade e outras correcções de valor constituídos obrigatoriamente pelo Banco de Portugal, nos termos dos art.º35º, n.º2 e 37º.

Deve-se, igualmente, acrescentar neste campo as perdas por imparidade que, embora sejam fiscalmente dedutíveis, excedem os limites legais previstos nos art.ºs 36º e 37º.

Apenas são fiscalmente aceites os gastos relativos às perdas por imparidade de créditos, que à data de encerramento do período de tributação digam respeito a créditos provenientes de actividade normal, o risco de incobabilidade esteja justificado e estejam devidamente evidenciados na contabilidade como créditos de cobrança duvidosa.

No entanto, o CIRC, não nos dá o conceito de “actividade normal”, mas ao longo do tempo tem sido considerado, os créditos resultantes de operações de natureza comercial relativos à venda de bens ou prestação de serviços directamente relacionados com a actividade da empresa.

Desta forma, a Autoridade Tributária, não considera, proveniente da “actividade normal”, os adiantamentos a fornecedores, os créditos referentes a vendas de bens do activo não corrente (como por exemplo de activos fixos tangíveis) e os juros de mora debitados pela empresa.

Para o CIRC (ar.º36, n.º1), o risco de incobrabilidade considera-se justificado quando o devedor tenha processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução fiscal, assim como, o crédito tenha sido reclamado judicialmente e também para os créditos que tenham vencido há mais de 6 meses e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

Fiscalmente e de acordo com o art.º36, n.º3 do CIRC, existem créditos que não são considerados de cobrança duvidosa, nomeadamente, os créditos sobre o Estado, regiões autónomas, autarquias locais, cobertas por seguros, sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% de capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais e créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital.

No que concerne à evidenciação dos créditos de cobrança duvidosa na contabilidade, a AT sugere que contabilisticamente esses créditos se registem separadamente, no entanto, não é de carácter obrigatório, podem apenas estar explicitadas no Anexo.

➤ ***Campo 719 – Depreciações e amortizações (art.º34º, n.º1), perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis (art.º35º, n.º4) e desvalorizações excepcionais (art.º38º), não aceites como gastos***

*“Artigo 34º Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são aceites como gastos:*

- a) As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;*
- b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento;*
- c) As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;*

- d) *As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos;*
- e) *As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.”*

*“Artigo 35º - Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis*

*4 – As perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são considerados como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, sem prejuízo do disposto nos artigos 38º e 46º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.”*

*“Artigo 38º - Desvalorizações excepcionais*

*1 – Podem ser aceites como perdas por imparidade as desvalorizações excepcionais referidas na alínea c) do n.º1 do art.º 35º provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas com efeito adverso, no contexto legal.*

*2 – Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve obter a aceitação da Direcção-Geral dos Impostos, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do primeiro mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respectivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos activos, quando o abate físico, o desmantelamento, abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação.*

3 – *Quando os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais dos activos e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorreram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos activos, corrigido de eventuais valores recuperáveis pode ser aceite como gasto do período, desde que:*

- a) Seja comprovado o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respectivo auto, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;*
- b) O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada activo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal;*
- c) Seja comunicado ao serviço de finanças da área local onde aqueles bens se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.*

4 – *O disposto nas alíneas a) a c) do número anterior deve igualmente observar-se nas situações previstas no n.º2, no período de tributação em que venha a efectuar-se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos activos.*

5 – *A aceitação referida no n.º2 é da competência do director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo do director dos Serviços de Inspeção Tributária, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições.*

6 – *A documentação a que se refere o n.º3 deve integrar o processo de documentação fiscal, nos termos do art.º130.º.”*

Tendo em conta os artigos anteriormente descritos, neste campo devem ser considerados os gastos incluídos no resultado do período que não sejam aceites fiscalmente e que ultrapassem os limites fiscalmente aceites, tanto no que respeita às depreciações e amortizações de activos depreciables ou amortizáveis, assim como a eventuais gastos por imparidade e outras desvalorizações excepcionais dos referidos activos.

Segundo o art.º34, n.º1, não são aceites como gastos, as depreciações e amortizações referentes a elementos do activo não sujeitos a depreciação, a imóveis, na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na parte não sujeita a depreciação. No caso do desconhecimento do valor do terreno deve ser-lhe atribuído, para efeitos fiscais, 25% do

valor global, No entanto, o contribuinte pode estimar outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela DGCI. O valor atribuído tem, porém, como limite mínimo o determinado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI). No caso deste ainda não estar determinado, o correspondente a 25% do valor patrimonial tributário do imóvel constante da matriz à data da respectiva aquisição (art.º10º, n.º3 e 4 e art.º22º, alínea c), ambos do Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14 de Setembro), Também não são aceites, as provenientes da utilização de taxas de depreciação ou amortização superiores às previstas para depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil do bem, as relativas a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação que exceda o montante definido na Portaria n.º467/2010, de 07/07 (para o período de tributação que se inicie em 2010 e para as viaturas adquiridas nesse mesmo período, foi fixado o montante de € 40.000,00) bem como , dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

Ainda é de incluir neste campo, “as perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais, no período de tributação em que ocorrem, sendo deduzidos nos termos do n.º4 do art.º35º.

➤ ***Campo 720 – 40% do aumento das depreciações dos activos fixos tangíveis em resultado da reavaliação fiscal (art.º15, n.2 do Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14/9)***

*“Artigo 15º do Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro – Depreciações de bens reavaliados*

*2 – Relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte:*

- a) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações;*
- b) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, a parte do valor depreciável dos bens que tenham sofrido desvalorizações excepcionais nos termos do artigo 38º do Código do IRC que corresponda à reavaliação efectuada.*

*3 – Exceptuam-se do disposto no número anterior as reavaliações efectuadas ao abrigo da Portaria n.º20258, de 28 de Dezembro de 1963 e do Decreto-Lei n.º126/77, de 2 de Abril, desde que efectuadas nos termos previstos nessa legislação e, na parte aplicável, com observância das disposições do presente decreto regulamentar, caso em que o aumento das depreciações resultante de reavaliação é aceite na totalidade como gasto para efeitos fiscais.”*

Neste campo devem ser registados 40% do aumento das depreciações dos activos fixos tangíveis decorrentes das revalorizações realizadas ao abrigo das regras fiscais (sendo o último diploma o Decreto-Lei n.º31/98, de 11 de Fevereiro).

No entanto, com “a adopção pela primeira vez dos novos normativos contabilísticos não obrigou a anular a reavaliação fiscal efectuada pelo sujeito passivo, existindo no Código de contas a rubrica 581-Reavaliações decorrentes de diplomas legais.”

➤ ***Campo 721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º19º, n.º3 e 39º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros***

*“Artigo 19º do CIRC - Contratos de construção*

*3 – Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.”*

*“Artigo 39º do CIRC - Provisões fiscalmente dedutíveis*

*1 – Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:*

- a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;*
- b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;*
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;*
- d) As que constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com*

*a reparação dos donos de carácter ambiental os locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.*

*2 – A determinação das provisões referidas no número anterior deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação.*

*3 – Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respectivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.*

*4 – As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º1 que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos do expressamente previstos neste artigo consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação.*

*5 – O montante anual da provisão para garantias a clientes a que se refere a alínea b) do n.º1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitos a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser inferior à que resulta da proporção entre a somas dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantias efectuadas nos mesmos períodos.*

*6 – O montante anual acumulado das provisões técnicas, referidas na alínea c) do n.º1, não devem ultrapassar os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão.”*

Deverá ser considerado neste campo as provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais, assim como as perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros.

Assim, são dedutíveis as provisões (art.º39º), desde que não ultrapassem os limites legais relativas a processos judiciais em curso, para garantias a clientes, as técnicas (Instituto de Seguros de Portugal), assim como, para a reparação de danos de carácter ambiental (só para indústrias extractivas ou sector de tratamento e eliminação de resíduos).

“De acordo com o art.º19º, n.º3, não são dedutíveis (e, portanto, têm de ser inscrito neste campo) as perdas esperadas relativas a contratos de construção.”

Este campo “destina-se ainda, a registar a parte não dedutível das provisões que, embora se enquadrem no art.º39º excedem os limites legais previstos nos art.ºs 39º e 40º.”

As provisões que sejam imputadas a um activo depreciable (por exemplo, a provisão referente à estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do activo) e que vão sendo reconhecidas como gastos por via das depreciações desse mesmo activo, devem ser acrescidas no campo 719, uma vez que o respectivo montante não constitui uma componente do custo de aquisição do activo, não podendo, por isso, constituir um gasto fiscal por via da depreciação.

➤ **Campo 722 – Créditos incobráveis não como gastos (art.º41º)**

*“Artigo 41º do CIRC - Créditos incobráveis*

*Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas de tributação na medida em que tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução ou de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI – Instituto de Apoio de Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, quando relativamente aos mesmos não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, este se mostre insuficiente.”*

Neste campo deverão ser acrescidos todos os gastos não considerados no artigo acima referido, ou seja, os gastos incluídos no resultado do período desde que não sejam resultantes de processos de insolvência e de recuperação de empresas, processos de execução, e os procedimentos extrajudiciais de conciliação para a viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI.

Desta forma, “os créditos incobráveis que não se enquadrem neste normativo devem ser acrescidos neste campo.”

➤ **Campo 723 – Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º43º)**

*“Artigo 43º do CIRC - Realizações de utilidade social*

*1 – São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Direcção-geral dos Impostos, feitos em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimento do trabalho dependente, ou revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente*

*a cada um dos beneficiários.*

*2 – São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.*

*3 – O limite estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões de segurança social.*

*4 – Aplica-se o disposto nos n.ºs 2 e 3 desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições, à excepção das alíneas d) e e), quando se trate de seguros de doença, de acidentes pessoais ou de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez:*

- a) Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;*
- b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimentos de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho;*
- c) Sem prejuízo do disposto no n.º6, a totalidade dos prémios e contribuições previstos nos n.ºs 2 e 3 deste artigo em conjunto com os rendimentos da categoria A isentos nos termos do n.º1 do artigo 18º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado gasto do período de tributação;*
- d) Sejam efectivamente pagos sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia pelo menos dois terços dos benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência, sem prejuízo da remição de rendas vitalícias em pagamento que não tenham sido fixadas judicialmente, nos termos e condições estabelecidos em norma regulamentar emitida pela respectiva entidade de supervisão, e desde que seja apresentada prova dos respectivos pressupostos pelo sujeito passivo;*

- e) *As disposições de regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social sejam acompanhadas, no que se refere à idade e aos titulares do direito às correspondentes prestações, sem prejuízo do regime especial de segurança social, de regime previsto em instrumento de regulamentação colectiva de trabalho ou de outro regime legal especial, ao caso aplicáveis;*
- f) *A gestão e disposição das importâncias despendidas não pertençam à própria empresa, os contratos de seguros sejam celebrados com empresas de seguros que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços, e os fundos de pensões ou equiparáveis sejam constituídos de acordo com a legislação nacional ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português;*
- g) *Não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º3) da alínea b) do n.º3 do artigo 2º do Código do IRS.*

5 – *Para os efeitos dos limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3, não são considerados os valores actuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa à data da celebração do contrato de seguro ou da integração em esquemas complementares de prestações de segurança social previstos na respectiva legislação, devendo esse valor, calculado actuarialmente, ser certificado pelas seguradoras ou outras entidades competentes.*

6 – *As contribuições destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões previstas no n.º2 do pessoal no activo em 31 de Dezembro do ano anterior ao da celebração dos contratos de seguro ou da entrada para fundos de pensões, por tempo de serviço anterior a essa data, são igualmente aceites como gastos nos termos e condições estabelecidos nos n.ºs 3 e 4, podendo, no caso de aquelas responsabilidades ultrapassarem os limites estabelecidos naquele dois primeiros números, mas não o dobro dos mesmos, o montante do excesso ser também aceite como gasto anualmente, por uma importância correspondente, no máximo, a um sétimo daquele excesso, sem prejuízo da consideração deste naqueles limites, devendo o valor actual e daquelas responsabilidades ser certificado por seguradoras, sociedades gestoras de fundos de pensões ou outras entidades*

*competentes.*

*7 – As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com benefícios de reforma quando efectuadas em consequência de alteração dos pressupostos actuariais em que se basearam os cálculos iniciais daquelas responsabilidades e desde que devidamente certificados pelas entidades competentes, podem também ser aceites como gastos nos seguintes termos:*

- a) No período de tributação em que sejam efectuadas, num prazo máximo de cinco, contado daquele, em que se verificou a alteração dos pressupostos actuariais;*
- b) Na parte em que não excedam o montante acumulado das diferenças entre os valores dos limites previstos nos n.ºs 2 ou 3 relativos a período constituído pelos 10 períodos de tributação imediatamente anteriores ou, se inferior, ao período contado desde o período de tributação da transferência das responsabilidades ou da última alteração dos pressupostos actuariais e os valores das contribuições efectuadas e aceites como gastos em cada um desses períodos de tributação.*

*8 – Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, não são consideradas as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades com pensionistas, não devendo igualmente ser tidos em conta para o cálculo daquelas diferenças as eventuais contribuições efectuadas para a cobertura de responsabilidades passadas nos termos do n.º6.*

*9 – Os gastos referidos no n.º1, quando respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%.*

*10 – No caso de incumprimento das condições estabelecidas nos n.ºs 2, 3 e 4, à excepção das referidas nas alíneas c) e g) deste último número, ao valor do IRC liquidado relativamente a esse período de tributação deve ser adicionado o IRC correspondente aos prémios e contribuições considerados como gasto em cada um dos períodos de tributação anteriores, nos termos deste artigo, agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC correspondente a cada um daqueles períodos de tributação do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde a data em que cada um daqueles prémios e contribuições foram considerados como gastos, não sendo, em caso de resgate em benefício da entidade patronal, considerado como rendimento do período de tributação a parte do valor do resgate correspondente ao capital aplicado.*

11 – No caso de resgate em benefício da entidade patronal, não se aplica o disposto no número anterior se, para a transferência de responsabilidades, forem celebrados contratos de seguro de vida com outros seguradores, que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português, ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a apurar neste território em livre prestação de serviços, ou se forem efectuadas contribuições para fundos de pensões constituídos de acordo com a legislação nacional, ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português, em que, simultaneamente, seja aplicada a totalidade do valor do resgate e se continuem a observar as condições estabelecidas neste artigo.

12 – No caso de resgate em benefício da entidade patronal, o disposto no n.º10 pode igualmente não se aplicar, se for demonstrada a existência de excesso de fundos originada por cessação de contratos de trabalho, previamente aceite pela Direcção-Geral dos Impostos.

13 – Não concorrem para os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação:

- a) Das normas internacionais de contabilidade por determinação do Banco de Portugal às entidades sujeitas à sua supervisão, sendo consideradas como gastos durante o período transitório fixado por esta instituição;
- b) Do Plano de Contas para as Empresas de Seguros em vigor, aprovado pelo Instituto de Seguros de Portugal, sendo consideradas como gastos, de acordo com um plano de amortização de prestações uniformes anuais, por um período transitório de cinco anos contado a partir do exercício de 2008;
- c) Das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ou SNC, consoante os casos, sendo consideradas como gastos, em partes iguais, no período de tributação em que se aplique pela primeira vez um destes novos referenciais contabilísticos e nos quatro períodos de tributação subsequentes.

14 – A Direcção-Geral dos Impostos pode autorizar que a condição a que se refere a alínea b) do n.º4 deixe de verificar-se, designadamente, em caso de entidades sujeitas a

*processos de reestruturação empresarial, mediante requerimento, a apresentar até ao final do período de tributação da ocorrência das alterações, em que seja demonstrado que a diferenciação introduzida tem por base critérios objectivos.*

*15 – Consideram-se incluídos no n.º1 os gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo, verificados os requisitos aí exigidos.”*

Neste campo deverão ser acrescidos os montantes relativos aos encargos com realizações de utilidade social que excedam os limites previstos no artigo acima descrito ou que não se enquadrem nesse mesmo artigo.

Nos termos do art.º43º, n.º1, “são considerados gastos do período de tributação os suportados com a manutenção facultativa de creches, lactários, jardins de infância, cantinas, bibliotecas e escolas, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, bem como outras realizações de utilidade social, reconhecidas pela DGCI, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e seus familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimento de trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.”

“Nos termos do n.º2, são também considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escriturados a título de remunerações, ordenados ou salários, respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de seguro de doença e de acidentes pessoais, bem como com contrato de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa.

O referido limite é elevado para 25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.”

No entanto, a aceitação dos gastos mencionados, vai depender do cumprimento das condições enunciadas no n.º4 do mesmo artigo.

Nos termos do n.º9, a majoração deste preceito é inscrito no *campo 774 Benefícios Fiscais* deste Quadro 07.

➤ ***Campo 724 – IRC e outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros [art.º45º, n.º1, alínea a)]***

➤ ***Campo 725 – Impostos diferidos [art.º45º, n.º1, alínea a)]***

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*a) O IRC e quaisquer outros impostos que directamente ou indirectamente incidam sobre os lucros;”*

Deverão ser considerados nestes campos o valor do imposto corrente do período respeitante à estimativa do IRC e respectivos valores das derramas (derrama municipal e estadual) registados na conta «8121 - Imposto estimado para o período» (campo 724) e o valor do imposto diferido, que tenha saldo devedor, do período contabilizado na conta «8122 – Impostos diferidos» (campo 725), pois ambos não concorrem para a formação do lucro tributável.

➤ ***Campo 726 – Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º45º, n.º1 alínea b)]***

*“Artigo 45º do CIRC – Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*b) Os encargos evidenciados em 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.º6 do art.º8º;”*

Neste campo acrescem-se os encargos suportados pela empresa cujos documentos de suporte tenham sido emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos que, por força do disposto do art.º 8º, n.º6, tenham sido cessados oficiosamente, pois tratam-se de gastos que pela sua natureza não se consideram comprovadamente indispensáveis para a realização do rendimento.

No entanto, o Manual de preenchimento, refere que os sujeitos passivos devem ir ao site do Portal das Finanças para se certificarem da “existência/validade do NIF ou do exercício de actividade dos clientes/fornecedores.”

➤ ***Campo 727 – Impostos e outros encargos qua incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art.º45º, n.º1, alínea c)]***

*“Artigo 45º - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar;”*

Neste campo deverão ser considerados os gastos que pela sua natureza não se considerem comprovadamente indispensáveis para a obtenção de rendimento, ou seja, neste caso são “os impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros mas que o sujeito passivo decida”, de sua livre vontade, suportar, “como por exemplo, o IVA que tenha de ser legalmente repercutido nos clientes ou o IRS ou IRC tenha de ser obrigatoriamente retido na fonte.”

➤ ***Campo 728 – Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º45º, n.º1 alínea d)]***

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;”*

Neste campo devem ser consideradas “todas as penalidades aplicadas ao sujeito passivo, excepto as que tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios”, assim como “os demais encargos suportados em consequência de infracções de qualquer natureza, nomeadamente, fiscais, de trânsito, de actividades económicas, laborais”, entre outros.

De referir que “quer a DGCI, quer a Jurisprudência (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2000-05-03, proferido no Processo n.º24627) consideram que os juros de mora devidos ao Estado por atraso no pagamento de impostos não são gasto fiscal, pelo

que devem ser acrescidos neste campo.”

➤ **Campo 729 – Indemnizações por eventos seguráveis [art.º45º, n.º1 alínea e)]**

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;”*

Devem ser acrescidos neste campo “as indemnizações pagas a terceiros pela verificação de eventos cujo risco seja segurável, não incluindo as indemnizações de natureza contratual pagas a terceiros que são considerados gasto fiscal.”

No entanto, os “gastos obrigatoriamente suportados pela empresa em virtude de o valor da franquia estabelecida no contrato de seguro ser superior ao da indemnização, são os mesmos aceites em termos fiscais, em conformidade com o artigo 23º do CIRC.”

➤ **Campo 730 – Ajudas de Custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º45º, n.º1 alínea f)]**

*“Artigo 45º - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*f) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados 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 aqueles encargos designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, o 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;*

Neste campo devem ser considerados os valores referentes às ajudas de custo e demais encargos com a compensação pela deslocação na viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, desde que respeite as condições previstas no artigo acima mencionados, ou seja, esses encargos não podem ser facturados a clientes e não sejam

devidamente comprovadas por um mapa. Mapa esse que deve respeitar as condições estabelecidas no artigo 45º, isto, é, deve constar a identificação do beneficiário, o local ou locais de deslocação, o motivo da deslocação, a data da deslocação, o tempo de permanência, o número de quilómetros percorridos e a identificação da viatura.

Portanto, neste campo apenas se consideram valores relacionados com este tipo de encargos desde que não sejam facturadas a clientes, não possuam mapa justificativo e caso seja tributado em sede de IRS do trabalhador, inscreve-se a parte não tributada.

➤ ***Campo 731 – Encargos não devidamente documentados [art.º45º, n.º1 alínea g)]***

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*g) Os encargos não devidamente documentados;”*

Neste campo devem ser acrescidos “os encargos que não se encontrem devidamente documentados” e que, desta forma, afectem o resultado líquido do período.

Estes encargos, apesar de serem acrescidos neste campo, “não estão sujeitos à tributação autónoma previsto no art.º88.”

No entanto, as despesas ou gastos não documentados, em que não são conhecidos, o destinatário das quantias em causa, são acrescidos no campo 716 (já explicitado) e sujeitos a tributação autónoma.

➤ ***Campo 732 – Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º45º, n.º1, alínea h)]***

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*h) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º1 do art.º34º, não sejam aceites como gastos;*

Este campo deve conter “os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistos, nos termos do artigo 45º.

A Circular n.º24/91, de 19 de Dezembro, vem explicitar o regime fiscal do aluguer de longa duração no qual é relevante referir o facto da “respectiva aplicação pressupor a existência de um plano financeiro, com decomposição da renda suportada entre amortização financeira e encargos financeiros.”

Assim, só é aceite fiscalmente a “parcela da amortização financeira”, quantia essa que corresponde “à depreciação que seria fiscalmente dedutível em caso de aquisição directa.”

Relativamente às viaturas ligeiras de passageiros ou mistos, motas ou motociclos deve-se ter em consideração o disposto no art.º88, n.º3, alínea a) e b) e n.º4, acrescentando ao campo 365 do Quadro 10, a tributação autónoma resultante da aplicação das taxas previstas sobre os gastos considerados fiscalmente com o aluguer.

➤ **Campo 733 – Encargos com combustíveis [art.º45º, n.º1, alínea i)]**

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*i) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitem a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;*

Este campo deve reflectir montantes, de acordo com o artigo acima referido no que respeita a encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitem a bens pertencentes ao seu activo ou são por eles utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassadas os consumos normais, de forma a evitar os abusos na utilização das viaturas da empresa em deslocações a título pessoal.

➤ **Campo 734 – Juros de suprimentos [art.º45º, n.º1, alínea j)]**

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*i) 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 utiliza aquela taxa como indexante;”*

Neste campo são acrescidos os juros e outras formas de remuneração de suprimentos ou 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%, conforme refere o artigo 45º nº 1 i) e Portaria n.º184/2002, de 4 de Março.

No entanto, não se aplica “ às situações a que seja aplicável o regime estabelecido no art.º63º do CIRC (preços de transferência) e na Portaria n.º1446-C/2001, de 21 de Dezembro, e ainda às abrangidas por normas convencionais relativas a preços de transferência.”

➤ ***Campo 735 – Gastos não dedutíveis relativos a participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º45º, n.º1, alínea n)]***

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*m) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando os respectivas importâncias não sejam pagas ou colocados à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;”*

*n) Sem prejuízo da alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.”*

No entanto, “ nos termos do art.º45º, n.º1, alínea n) não são dedutíveis (e, portanto, devem ser acrescidos neste campo) os gastos referentes a participação nos lucros suportados com os titulares do capital da sociedade que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

a) sejam membros dos órgãos sociais;

b) possuam, directa ou indirectamente, uma participação no capital social igual ou superior a 1% (para o efeito, consideram-se participações indirectas as detidas pelo cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2º grau, aplicando-se, igualmente, com as

necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais);

c) as importâncias reconhecidas em resultados ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.”

O art.º45º, n.º1 m) refere que “os gastos relativos à participação nos lucros têm que ser pagos ou colocados à disposição dos seus beneficiários até ao final do período de tributação seguinte.”

“Caso não se verifique esta condição, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado no período de tributação respectivo, acrescido dos juros compensatórios correspondentes (art.º45º, n.º5).”

Desta forma, “para efeitos da dedutibilidade fiscal, o prazo para pagamento ou colocação à disposição das quantias atribuídas a título de participação nos lucros é o mesmo, quer os sujeitos passivos reconheçam o gasto no período de tributação em que os colaboradores prestaram o serviço, quer reconheçam a variação patrimonial negativa no período de tributação em que se delibera a respectiva atribuição.”

#### ➤ ***Campo 736 – Menos-valias contabilísticas***

Para este campo não existe um artigo específico relacionado na Modelo 22, no entanto, no CIRC o art.º46º dá-nos o conceito de mais e menos-valias, que permite compreender quais as importâncias a considerar neste campo.

*“Artigo 46º do CIRC - Conceito de mais-valias e de menos-valias*

*1 – Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes de afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a:*

- a) Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimentos, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda;*
- b) Instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º9 do artigo 18º.*

2 – *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 perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 35º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º5 do artigo 30º.*

3 – *Considera-se valor de realização:*

- a) *No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;*
- b) *No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;*
- c) *No caso de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o seu valor de mercado;*
- d) *Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daqueles actos;*
- e) *No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transacção, líquido dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;*
- f) *Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.*

4 – *No caso de troca por bens futuros, o valor de mercado destes é o que lhes corresponderia à data da troca.*

5 – *São assimiladas a transmissões onerosas:*

- a) *A promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens;*
- b) *As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º9 deste mesmo artigo.*

6 – *Não se consideram mais-valias ou menos-valias:*

- a) *Os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira;*
- b) *Os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou na afectação permanente nos termos referidos no n.º1, 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.*

São de incluir neste campo, os valores referentes à anulação das menos-valias contabilísticas considerados no resultado do período. Essa menos-valia contabilística é calculada da seguinte forma:

+/- valia contabilística = VR – (Valor de Aquisição – Depreciações – Perdas por Imparidade)

VR – Valor de Realização

No fundo a menos-valia é um gasto ou perda sofrida pela alienação ou troca de activos, mas que fiscalmente não são aceites, tal como prevista no artigo acima mencionado.

Conforme o art.º23º, n.º1, alínea l), “apenas são de considerar como gasto as menos-valias fiscais realizadas.”

Por isso, “sempre que o resultado líquido do período estiver a ser influenciado negativamente por uma menos-valia contabilística, ou seja, por uma perda resultante da alienação de investimentos financeiros ou não financeiros, há a necessidade de a expurgar, efectuando o seu acréscimo no campo 736.”

➤ ***Campo 737 – 50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º45º, n.º3, parte final)***

*“Artigo 45º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*

*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.”*

Tal como refere o artigo, são acrescidos neste campo, 50%, das importâncias relativas a outras perdas (que não sejam menos-valias, desde que estas obedçam ao “mecanismo” das mais-valias e menos-valias) relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio.”

➤ ***Campo 738 – Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º46º, n.º5, alínea b)]***

*“Artigo 46º do CIRC - conceito de mais-valias e de menos-valias*

*5 – São assimiladas a transmissões onerosas:*

*b) As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º9 do artigo 18º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º9 deste mesmo artigo.”*

Neste campo devem-se registar as quantias da mais-valia fiscal determinada pela mudança no modelo da valorização. As mudanças no modelo de valorização previsto no artigo 46º, são assimiladas a transmissões onerosas.

No caso de ser determinada uma mais-valia fiscal, o respectivo montante é acrescido neste campo. De salientar que, “esta mais-valia só é apurada para efeitos fiscais. Como não decorre de uma verdadeira transmissão onerosa, não pode beneficiar do regime de reinvestimento previsto no art.º48º. Desta forma, “tem de ser tratada autonomamente, não entrando no cômputo geral da diferença entre as mais-valias e as menos-valias fiscais. Daí que o seu montante tenha de ser inscrito neste campo.”

No entanto, se a mudança no modelo de valorização determinar uma menos-valia fiscal:

- a mesma não poderá ser deduzida no Quadro 07, devido ao disposto na parte final do art.º23º, n.º5, ou seja, quando a mudança no modelo de valorização relevante para efeitos fiscais tiver resultado da transmissão onerosa de partes de capital a entidades com as quais existem relações especiais nos termos do art.º63, n.º4; e

- a menos-valia pode ser deduzida em 50%, nos restantes casos, desde que se verifique o requisito da indispensabilidade (art.º45º, n.º3).

Tal como já foi referido, no âmbito da mudança do modelo de valorização, quer seja apurada uma mais ou menos valia, não é considerada no cálculo da diferença positiva ou negativa das mais-valias e menos-valias a que se refere o art.º48º (regime de reinvestimento).

➤ *Campo 739 – Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais SEM intenção de reinvestimento (art.º46º)*

➤ *Campo 740 – 50% da diferença positiva entre as mais-valias fiscais COM intenção expressa de reinvestimento (art.º48º, n.º1, 4 e 5)*

Neste campo (Campo 739) é de considerar a diferença positiva entre as mais e menos valias (apuradas em simultâneo), desde que não haja, por parte do sujeito passivo, qualquer intenção de reinvestir, de acordo com o previsto no artigo 46º do CIRC (descrita no campo 736).

Segundo o art.º46, n.º1, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os gastos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda e a instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º9 do art.º18º.

De salientar, que aquando da aquisição dos activos que são classificados como activos não correntes detidos para venda não beneficiam do regime de mais ou menos valias fiscais nem do regime de reinvestimento.

Nos termos do art.º46, n.º2, “as mais-valias e menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização (definido no n.º3) líquido dos encargos que lhe sejam inerentes e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstos no art.º35º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do art.º30º.”

“O valor de aquisição corrigido é actualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, nos termos do art.º47º.”

*“Artigo 48º - Reinvestimento dos valores de realização*

*1 – Para efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, realizadas mediante a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, detidos por um período não inferior a*

*um ano, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente devido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos activos seja, reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º4 do artigo 63º.*

*2 – No caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o disposto no número anterior é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.*

*3 – Não é susceptível de beneficiar do regime previsto nos números anteriores o investimento em que tiverem sido deduzidos os valores referidos nos artigos 40º e 42º.*

*4 – O disposto nos números anteriores é aplicável à diferença positiva 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, com as seguintes especificidades:*

- a) O valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital deve ser reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial ou na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, nas condições referidas na parte final do n.º1;*
- b) As participações de capital alienadas devem ter sido detidas por período não inferior a um ano e corresponder a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada ou ter um valor de aquisição não inferior a € 20.000.000, devendo as partes de capital adquiridas ser detidas por igual período;*
- c) As transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efectuadas com entidades:*

- 1) *Residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria de Ministro das Finanças; ou*
- 2) *Com as quais existam relações especiais, excepto quando se destinem à realização de capital social, caso em que o reinvestimento se considera totalmente concretizado quando o valor das participações de capital assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões.*

*5 – Para efeitos do disposto nos n.ºs 1, 2 e 4, os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º1 do artigo 117º do período de tributação em que a realização ocorre comprovando na mesma e nas declarações dos dois períodos de tributação seguintes os reinvestimentos efectuados.”*

São de inscrever no campo 740, apenas 50% da mais-valia fiscal, uma vez que a entidade expressou intenção de reinvestir o valor de realização, nas condições do art.º48º (acima descrito).

No fundo, a Administração Fiscal pretende que as entidade reinvestam o valor de alienação, tal como acontece com a alienação de imóveis em sede de IRS, quanto mais reinvestirem noutra habitação própria permanente, menos serão taxados em IRS.

Em sede de IRC, caso haja reinvestimento apenas é acrescido neste campo 50% da mais-valia, enquanto que, no campo anterior (campo 739) como não há intenção de reinvestimento por parte da entidade, toda a mais-valia fiscal é acrescida.

No caso específico, dos barcos de recreio e aviões de turismo, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, a totalidade da mais-valia eventualmente apurada, que não é dedutível nos termos do art.º45º, n.º1, alínea l), não pode ser incluída para efeitos de apuramento do saldo das mais-valias e menos-valias a inscrever nestes campos (não devendo, por isso, constar do mapa modelo 31 – mapa de mais-valias e menos-valias).

Pelo mesmo motivo, a mais-valia fiscal não pode ser deduzida no campo 769, no entanto, a menos-valia contabilística tem de ser acrescida no campo 736.

Relativamente, ao cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal, referente aos bens acima mencionados, cujo custo de aquisição ultrapasse o montante fiscalmente aceite, previsto na Portaria n.º467/2010, o valor das depreciações a considerar no respectivo cálculo é o das

depreciações praticadas na contabilidade.

O entendimento da Autoridade Tributária (AT) visa a não recuperação, na venda, do montante das depreciações praticadas que, por força da limitação do valor depreciável estabelecido por lei, não foram fiscalmente aceites no período em que o bem esteve a ser depreciado.

Nem sempre foi este o entendimento da AT, após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13 de Julho, o art.º 46º do CIRC previa que as mais e menos valias fiscais deveriam ser calculadas, em termos gerais, pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe forem inerentes e o valor de aquisição subtraído das depreciações ou amortizações fiscalmente aceites, enquanto que, este mesmo artigo previamente, na era POC, expressava que o cálculo das mais e menos valias era constituído pela diferença, acima referida apenas com uma disparidade, ou seja, na parte final da fórmula era deduzido das depreciações ou amortizações praticadas (presume-se serem as praticadas na contabilidade). No entanto, a AT, veio elucidar os sujeitos passivos ao emitir a Circular n.º6/2011, da Direcção de Serviços do IRC (DSIRC), na qual mantém a fórmula anteriormente utilizado em POC, isto é, a AT considera para efeitos do cálculo das mais e menos valias fiscais as depreciações ou amortizações as praticadas na contabilidade.

De acordo com o previsto no n.º1 do art.º48º, “a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes activos, é considerada em metade do seu valor (e acrescida no campo 740) , sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos activos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou propriedades de investimento, afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º4 do art.º63º.”

De notar que, “o regime de reinvestimento aqui referido não se aplica às mais-valias ou menos-valias originadas pela alienação de activos intangíveis.”

“O regime de reinvestimento é, também, aplicável à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas (consideração em 50%) mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição 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 participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial ou na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, desde que as participações de capital alienadas tenham sido detidas por um período não inferior a um ano e correspondam, pelo menos, a 10% do capital social da sociedade participada ou tenham um valor de aquisição não inferior a € 20.000.000,00, devendo as partes de capital adquiridas ser detidas, também, por igual período (não inferior a um ano).”

Para poder usufruir deste regime, as transmissões onerosas e as aquisições de partes de capital não podem ser efectuadas com entidades:

– Residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada pela Portaria n.º150/2004, de 13/02;

– Com as quais existam relações especiais nos termos do art.º63º, n.º4, excepto quando se destinem à realização de capital social, caso em que o reinvestimento se considera totalmente concretizado quando o valor das participações de capital assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões.

➤ ***Campo 741 – Acréscimo por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente (art.º48º, n.ºs 6 e 7)***

*“Artigo 48º do CIRC - Reinvestimento de valores de realização*

*6 – Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos n.ºs 1 e 4 não incluída no lucro tributável majorada em 15%.*

*7 – Não sendo mantidas na titularidade do adquirente, durante o período previsto na alínea b) do n.º4, as partes de capital em que se concretizou o reinvestimento, excepto se a transmissão ocorrer no âmbito de uma operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de acções a que se aplique o regime previsto no art.º74º, é aplicável, no período*

*de tributação da alienação, o disposto na parte final do número anterior, com as necessárias adaptações.”*

Neste campo são considerados os valores referentes à mais-valia fiscal, caso o reinvestimento não seja, parcial ou totalmente concretizada, tal como previsto no artigo acima transcrito.

Então, “até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas, não incluída no lucro tributável, majorada em 15%.”

Se no período de tributação em que ocorre a alienação, caso em que não seja mantida na titularidade do adquirente, durante o período de, pelo menos, um ano, as partes de capital em que se concretizou o reinvestimento, excepto se a transmissão ocorrer no âmbito de uma operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de acções a que se aplique o regime especial previsto no art.º74. Neste caso, a correcção também é feita neste campo.

➤ ***Campo 742 - Mais-valias fiscais – regime transitório [art.º7º, n.º7, alínea b) da Lei n.º30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º32º, n.º8 da Lei n.º109-B/2001, de 27 de Dezembro]***

*“Artigo 7º, n.º7, alínea b), da Lei n.º30-G/2000, de 29 de Dezembro e artigo 32º, n.º8, da Lei n.º109-B/2001, de 27 de Dezembro*

*A parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 1 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.º7 da Lei n.º30-G/2000, de 29 de Dezembro, 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 1 de Janeiro de 2001, por metade do seu valor, nos termos previstos no art.º45º do Código do IRC, na redacção dada pela presente lei, sem exigência do novo reinvestimento subsequente consagrado neste último preceito (n.º8 do art.º32 da Lei n.º109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE).*

*A diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no exercício de 2001 nos termos do art.º45º do Código do IRC, na redacção da Lei n.º30-G/2000, de 29 de Dezembro, e do Decreto-Lei n.º198/2001, de 3 de Julho, pode, por opção do sujeito*

*passivo, ser incluída na base tributável do exercício de 2001, por metade do seu valor, nos termos e condições previstos no art.º45º de Código do IRC, na redacção dada pela presente lei (n.º9 do art.º32 da Lei n.º109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE).”*

De acordo com a legislação acima referida, “a parte positiva entre as mais-valias e as menos-valias relativas a activos não depreciáveis, correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento nos termos do n.º6 do art.º44º do Código do IRC, na redacção anterior, é incluída no lucro tributável, em fracções iguais, durante 10 anos, a contar do ano da realização, caso se concretize, nos termos da lei, o reinvestimento de parte de valor de realização que proporcionalmente lhe corresponder.”

➤ ***Campo 743 – Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º49º)***

*“Artigo 49º do CIRC - Instrumentos financeiros derivados*

*1 – Concorrem para a formação do lucro tributável, salvo os previstos no n.º 3, os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro activo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial.*

*2 – Relativamente às operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de justo valor, quando o elemento coberto esteja subordinado a outros modelos de valorização, são aceites fiscalmente os rendimentos ou gastos do elemento coberto reconhecidos em resultados, ainda que não realizados, na exacta medida da quantia igualmente reflectida em resultados, de sinal contrário, gerada pelo instrumento de cobertura.*

*3 – Relativamente às operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, são diferidos os rendimentos ou gastos gerados pelo instrumento de cobertura, na parte considerada eficaz, até ao momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorram para a formação do lucro tributável.*

*4 – Sem prejuízo do disposto no n.º6, e desde que se verifique uma relação económica incontestável entre o elemento coberto e o instrumento de cobertura, por forma a que a operação de cobertura se deva esperar, pela elevada eficácia da cobertura do risco em causa, a neutralização dos eventuais rendimentos ou gastos no elemento coberto com uma posição simétrica dos gastos ou rendimentos no instrumento de cobertura, são consideradas operações de cobertura as que justificadamente contribuam para a*

*eliminação ou redução de um risco real de:*

- a) *Um activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista com uma elevada probabilidade ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira; ou*
- b) *Um grupo de activos, passivos, compromissos firmes, transacções previstas com uma elevada probabilidade ou investimentos líquidos numa unidade operacional estrangeira com características de risco semelhantes; ou*
- c) *Taxa de juro da totalidade ou parte de uma carteira de activos ou passivos financeiros que partilhem o risco que esteja a ser coberto.*

*5 – Para efeitos do disposto no número anterior, só é considerada de cobertura a operação na qual o instrumento de cobertura utilizado seja um derivado ou, no caso de cobertura de risco cambial, um qualquer activo ou passivo financeiro.*

*6 – Não são consideradas como operações de cobertura:*

- a) *As operações efectuadas com vista à cobertura de riscos a incorrer por outras entidades, ou por estabelecimentos da entidade que realiza as operações cujos rendimentos não sejam tributados pelo regime geral de tributação;*
- b) *As operações que não sejam devidamente identificadas e documentalmente suportadas no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130º, no que se refere ao relacionamento da cobertura, ao objectivo e à estratégia da gestão de risco da entidade para levar a efeito a referida cobertura.*

*7 – A não verificação dos requisitos referidos no n.º4 determina, a partir dessa data, a desqualificação da operação como operação de cobertura.*

*8 – Não sendo efectuada a operação coberta, ao valor de imposto relativo ao período de tributação em que a mesma se efectuaria deve adicionar-se o imposto que deixou de ser liquidado por virtude do disposto nos n.ºs 2 e 3, ou, não havendo lugar à liquidação do imposto, deve corrigir-se em conformidade o prejuízo fiscal declarado.*

*9 – À correcção do imposto referido no número anterior são acrescidos juros compensatórios, excepto quando, tratando-se de uma cobertura prevista no n.º3, a operação coberta seja efectuada em, pelo menos, 80% do respectivo montante.*

*10 – Se a substância de uma operação ou conjunto de operações diferir da sua forma, o momento, a fonte e a natureza dos pagamentos e recebimentos e gastos decorrentes dessa*

*operação, podem ser requalificados pela administração tributária de modo a ter em conta essa substância.”*

Instrumento financeiro derivado é caracterizado por ser um instrumento financeiro cujo valor se altera em resultado de variações num instrumento financeiro subjacente especificado (por exemplo, taxas de juro ou de câmbio, preços de mercadorias índices, etc), que não exige investimento líquido inicial ou exige apenas um pequeno investimento líquido inicial cuja liquidação ocorrerá numa data futura.”

O que releva “em termos fiscais e com excepção dos instrumentos considerados de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura de investimento líquido numa unidade operacional estrangeira”, em que concorrem para a formação do lucro tributável, os gastos resultantes de aplicação do justo valor nos instrumentos financeiros derivados, ou a outros activos ou passivos financeiros utilizados como instrumentos de cobertura restrito, à cobertura do risco cambial.

Portanto, neste campo devem ser inscritas “as correcções relativas a instrumentos financeiros derivados, quando ocorram divergências entre o tratamento contabilístico adoptado pelo sujeito passivo e o disposto no art.º49”.

➤ ***Campo 744 – Correcções relativas a preços de transferência (art.º63, n.º8)***

*“Artigo 63º do CIRC - Preços de transferência*

*1 – Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.*

*8 – Sempre que as regras enunciadas no n.º1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 120º, as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.”*

Neste campo devem ser consideradas as correcções que se manifestem ser necessárias”, nos termos do artigo mencionado, em que, “sempre que existem operações entre

sociedades nacionais” e/ou não residentes “com os quais existam relações especiais” e essas operações sejam efectuadas em condições diferentes do normal, ou seja, efectuem operações em condições especiais do que aconteceria com entidades independentes.

Quando “não sejam observados as regras enunciadas no n.º1 do art.º63º relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.”

➤ ***Campo 745 – Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º64, n.º3 alínea a)]***

*“Artigo 64º do CIRC - Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis*

*1 – Os alienantes e adquirentes de direito reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem 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.*

*2 – Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.*

*3 – Para aplicação do disposto no número anterior:*

- a) O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;*
- b) O sujeito passivo adquirente adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.”*

Deve-se registar neste campo, os valores relativos à diferença positiva, por parte do alienante, entre o valor patrimonial tributário definitivo (VPT) do imóvel e o valor registado aquando do contrato na transmissão dos direitos reais sobre bens imóveis.

Assim, o sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção neste campo, referente ao período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato.

➤ ***Campo 746 – Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.65º)***

*“Artigo 65º do CIRC - Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*

*1 – Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as 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.*

*2 – Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.*

*3 – Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem possuir e, quando solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.*

*4 – A prova a que se refere o n.º1 deve ter lugar após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.”*

Neste campo devem ser considerados, de acordo com o previsto no artigo 65º, as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, tanto a particulares, como a entidades com sede fora do território português sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, relativas a operações realizadas num montante exagerado ou em encargos

desnecessários com carácter anormal.

Caso não exista prova de que esses gastos tenham carácter normal, para além da correcção do respectivo montante neste campo, tais importâncias estão sujeitas a tributação autónoma (campo 365 do Quadro 10), por força do disposto no art.º88º, n.º8.

➤ ***Campo 747 – Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.66º)***

*“Artigo 66 – Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado*

*1 – São imputados aos sócios residentes em território português na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.*

*2 – A imputação a que se refere o número anterior é feita na base tributável relativa ao período de tributação do sujeito passivo que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente e corresponde ao lucro obtido por esta, depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade.*

*3 – Para efeitos do disposto no n.º1, considera-se que uma sociedade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo a IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português.*

*4 – Excluem-se do disposto no n.º1 as sociedades residentes fora do território português quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições:*

- a) Os respectivos lucros provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território onde estão situadas ou do exercício de uma actividade comercial que não tenha como intervenientes residentes em território*

*português ou, tendo-os, esteja dirigida predominantemente ao mercado do território em que se situa;*

*b) A actividade principal da sociedade não residente não consista na realização das seguintes operações:*

*1) Operações próprias da actividade bancária, mesmo que não exercida por instituições de crédito;*

*2) Operações relativas à actividade seguradora quando os respectivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;*

*3) Operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, a direitos da propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica;*

*4) Locação de bens, excepto de bens imóveis situados no território de residência.*

*5 – Quando ao sócio residente sejam distribuídos lucros relativos à sua participação em sociedade não residente e que tenha sido aplicável o disposto no n.º1, são deduzidos na base tributável relativa ao período de tributação em que esses rendimentos sejam obtidos, até à sua concorrência os valores que o sujeito passivo prove que já foram imputados para efeitos da determinação do lucro tributável de períodos de tributação anteriores, sem prejuízo da aplicação nesse período de tributação do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, nos termos da alínea a) do n.º2 do artigo 90 e do artigo 91.*

*6 – A dedução que se refere na parte final do número anterior é feita até à concorrência do montante de IRC apurado no período de tributação de imputação dos lucros, após as deduções mencionadas nas alíneas a) e b) do n.º2 do artigo 90, podendo, quando não seja possível efectuar essa dedução por insuficiência de colecta no período de tributação em que os lucros foram obtidos, o remanescente ser deduzido até ao fim dos cinco períodos de tributação seguintes.*

*7 – Para efeitos do disposto no n.º1, o sócio residente deve integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130º os seguintes elementos:*

- a) *As contas devidamente aprovadas pelo órgãos sociais competentes das sociedades não residentes a que respeita o lucro a imputar;*
- b) *A cadeia de participações directas e indirectas existentes entre entidades residentes e a sociedade não residente;*
- c) *A demonstração do imposto pago pela sociedade não residente e dos cálculos efectuados para a determinação do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.*

*8 – Quando o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do n.º1, esteja sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada, nos termos aí estabelecidos, é feita directamente às entidades, que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território e sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente, sendo aplicável o disposto nos n.ºs 2 e seguintes, com as necessárias adaptações.”*

Neste campo são inseridas as importâncias respeitantes à imputação de lucros, provenientes de sociedades não residentes e que estejam sujeitos a um regime fiscal privilegiado, tal como previsto no art.º66 do CIRC.

Desta forma, são imputados aos sócios residentes em território português, o proporcional, da sua participação social e independentemente da distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.

Essa imputação é feita na base tributável relativa ao período de tributação que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente e corresponde ao lucro obtido por esta depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade.

➤ ***Campo 748 – Subcapitalização (art.º67, n.º1)***

*“Artigo 67º do CIRC - Subcapitalização*

*1 – Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade que não seja residente em território português ou em outro Estado membro da União Europeia com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no n.º4 do artigo 63º, com as devidas adaptações, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável.*

*2 – É equiparada à existência de relações especiais a situação de endividamento do sujeito passivo para com um terceiro que não seja 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.º4 do artigo 63º.*

*3 – Existe excesso de endividamento quando o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades referidas nos números anteriores, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.*

*4 – Para o cálculo do endividamento são consideradas todas as formas de crédito, em numerário ou em espécie, qualquer que seja o tipo de remuneração acordada, concedido pela entidade com a qual existem relações especiais, incluindo os créditos resultantes de operações comerciais quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento.*

*5 – Para o cálculo do capital próprio adiciona-se o capital social subscrito e realizado com as demais rubricas como tal qualificadas pela regulamentação contabilística em vigor, excepto as que traduzem mais-valias ou menos-valias potenciais ou latentes, designadamente as resultantes de reavaliações não autorizadas por diploma fiscal ou da aplicação do método de equivalência patrimonial.*

*6 – Com excepção dos casos de endividamento perante entidade residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, não é aplicável o disposto no n.º1 se, encontrando-se excedido o coeficiente estabelecido no n.º3, o sujeito passivo demonstrar, tendo em conta o tipo de actividade o sector em que se insere, a dimensão e outros critérios pertinentes e tomando em conta um perfil de risco da operação que não pressuponha o envolvimento das entidades com as quais tem relações especiais, que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade*

*independente.*

*7 – A prova mencionada no número anterior deve integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130º.”*

Neste campo devem ser acrescidos os valores relativos a empréstimos excessivos ou cobrança de juros excessiva, por parte de entidades não residentes em território português, com as quais existam relações especiais por não serem dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

“Existe excesso de endividamento quando o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades anteriormente referidas, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.”

➤ ***Campo 749 – Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte (art.º68)***

*“ Artigo 68º do CIRC- Correções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte*

*1 – Na determinação da matéria colectável sujeito a imposto, quando houver rendimentos obtidos no estrangeiro que dêem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do artigo 91º, esses rendimentos devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.*

*2 – Sempre que tenha havido lugar a retenção na fonte de IRC relativamente a rendimentos englobados para efeitos de tributação, o montante a considerar na determinação da matéria colectável é a respectiva importância ilíquida do imposto retido na fonte.”*

Neste campo devem ser consideradas as importâncias quando existam rendimentos obtidos no estrangeiro que originam direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional, previsto do art.º91º, ou seja é acrescido o valor referente ao imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro, de modo a que os rendimentos aí obtidos sejam considerados pelo seu valor ilíquido.

No entanto, é de considerar no campo 353, do Quadro 10, para efeitos de dedução à colecta, a menor das importâncias relativa a imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro, a fracção do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos

que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos directos ou indirectamente suportados para a sua obtenção.

“Assim, se a taxa do imposto pago no estrangeiro for superior à do IRC, o valor a mencionar neste campo é o imposto pago no estrangeiro mas o crédito de imposto a inscrever no campo 352 do Quadro 10 é a fracção do IRC correspondente aos rendimentos ilíquidos dos impostos pagos no estrangeiro líquidos dos gastos directa ou indirectamente suportados para a sua obtenção.”

Tendo em conta a existência da convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução no campo 353 do Quadro 10 não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

➤ ***Campo 750 – Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais (art.º74º, 76ºe 77º)***

*“Artigo 74º do CIRC - Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos*

*1 – Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de activos, não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de activos, nem são considerados como rendimentos, nos termos do n.º3 do artigo 28º e do n.º3 do artigo 35º, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correções de valor que respeitem a créditos, inventários e, bem assim, nos termos do n.º4 do artigo 39º, as provisões relativas a obrigações e encargos objecto de transferência, aceites para efeitos fiscais, com excepção dos que respeitem a estabelecimentos estáveis situados fora do território português quando estes são objecto de transferência para entidades não residentes, desde que se trate de:*

- a) Transferência efectuada por sociedade residente em território português e a sociedade beneficiária seja igualmente residente nesse território ou, sendo residente de um Estado membro da União Europeia, esses elementos sejam efectivamente afectos a um estabelecimento estável situado em território português dessa mesma sociedade e concorram para a determinação do lucro tributável imputável a esse estabelecimento estável;*
- b) Transferência para uma sociedade residente em território português de estabelecimento estável situado neste território de uma sociedade residente noutro Estado membro da União Europeia, verificando-se, em consequência dessa operação,*

*a extinção do estabelecimento estável;*

- c) Transferência de estabelecimento estável situado em território português de uma sociedade residente noutro Estado membro da União Europeia para sociedade residente do mesmo ou noutro Estado membro, desde que os elementos patrimoniais afectos a esse estabelecimento continuem afectos a estabelecimento estável situado naquele território e concorram para a determinação do lucro que lhe seja imputável;*
- d) Transferência de estabelecimentos estáveis situados no território de outros Estados membros da União Europeia realizada por sociedades residentes em território português em favor de sociedades residentes neste território.*

*2 - Sempre que, por motivo de fusão, cisão ou entrada de activos, nas condições referidas nos números anteriores, seja transferido para uma sociedade residente de noutro Estado membro um estabelecimento estável situado fora do território português de uma sociedade aqui residente, não se aplica em relação a esse estabelecimento estável o regime especial previsto neste artigo, mas a sociedade residente pode deduzir o imposto que, na falta das disposições da Directiva n.º90/434/CEE, de 23 de Julho, seria aplicável no Estado em que está situado esse estabelecimento estável, sendo essa dedução feita do mesmo modo e pelo mesmo montante a que haveria lugar se aquele imposto tivesse sido efectivamente liquidado e pago.*

*3 - A aplicação do regime especial determina que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais objecto de transferência pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora antes da realização das operações considerando-se que tais valores são os que resultam da aplicação das disposições deste Código ou de reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal.*

*4 - Na determinação do lucro tributável da sociedade beneficiária deve ter-se em conta o seguinte:*

- a) O apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos;*
- b) As depreciações ou amortizações sobre os elementos do activo fixo tangível, do activo intangível e das propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico transferidos são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora;*

c) *Os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões que foram transferidos têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora.*

5 – *Para efeitos da determinação do lucro tributável da sociedade contribuidora, as mais-valias ou menos-valias realizadas respeitantes às partes de capital social recebidas em contrapartida da entrada de activos são calculadas considerando como valor de aquisição destas partes de capital o valor líquido contabilístico aceite para efeitos fiscais que os elementos do activo e do passivo transferidos tinham nessa sociedade antes da realização da operação.*

6 – *Quando a sociedade beneficiária detém uma participação no capital das sociedades fundidas ou cindidas, não concorre para a formação do lucro tributável a mais-valia ou menos-valia eventualmente resultante da anulação das partes de capital detidas naquelas sociedades em consequência da fusão ou cisão.*

7 - *Sempre que, no projecto de fusão ou cisão, seja fixada uma data a partir do qual as operações das sociedades a fundir ou a cindir são consideradas, do ponto de vista contabilístico, como efectuadas por conta da sociedade beneficiária, a mesma data é considerada relevante para efeitos fiscais desde que se situe num período de tributação coincidente com aquele em que se situe a data da produção de efeitos jurídicos da operação em causa.*

8 – *Quando seja aplicável o disposto no número anterior, os resultados realizados pelas sociedades a fundir ou a cindir durante o período decorrido entre a data fixada no projecto e a data da produção de efeitos jurídicos da operação são transferidos para efeitos de serem incluídos no lucro tributável da sociedade beneficiária respeitante ao mesmo período de tributação em que seriam considerados por aquelas sociedades.”*

*“Artigo 76º do CIRC - Regime aplicável aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas*

1 – *Nos casos de fusão de sociedades a que seja aplicável o regime especial estabelecido no artigo 74º, na operação de troca de partes de capital não são considerados para efeitos de tributação os ganhos ou perdas eventualmente apurados, desde que as partes de capital recebidas pelos sócios das sociedades fundidas sejam valorizadas, para efeitos fiscais, pelo valor que tinham as partes de capital entregues, determinado de acordo com o estabelecido neste Código.*

2 – O disposto no número anterior não obsta à tributação dos sócios das sociedades fundidas relativamente às importâncias em dinheiro que eventualmente lhes sejam atribuídas em resultado da fusão.

3 – O preceituado nos números anteriores é aplicável aos sócios de sociedades objecto de cisão a que se aplique o regime especial estabelecido no artigo 74º, devendo, neste caso, o valor, para efeitos fiscais, da participação detida ser repartido pelas partes de capital recebidas e pelas que continuem a ser detidas na sociedade cindida, com base na proporção entre o valor dos patrimónios destacados para cada uma das sociedades beneficiárias e o valor do património da sociedade cindida.”

“Artigo 77º do CIRC – Regime especial aplicável à permuta de partes sociais

1 – A atribuição, em resultado de uma permuta de partes sociais, tal como esta operação é definida no artigo 73º, dos títulos representativos do capital social da sociedade adquirente, aos sócios da sociedade adquirida, não dá lugar a qualquer tributação destes últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor atribuído às antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código.

2 – O disposto no número anterior apenas é aplicável desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) A sociedade adquirente e a sociedade sejam residentes em território português ou noutra Estado membro da União Europeia e preencham as condições estabelecidas na Directiva n.º90/434/CEE, de 23 de Julho;
- b) Os sócios da sociedade adquirida sejam pessoas ou entidades residentes nos Estados membros da União Europeia ou em terceiros Estados, quando os títulos recebidos sejam representativos do capital social de uma entidade residente em território português.

3 – O disposto no n.º1 não obsta à tributação dos sócios relativamente às quantias em dinheiro que lhes sejam eventualmente atribuídas nos termos do n.º5 do artigo 73º.”

Em termos de IRC o regime da neutralidade fiscal mantêm-se, desde que as operações se efectuem entre entidades sediadas em território português ou entre entidades sediadas num Estado-Membro da União Europeia.

Contudo, neste campo devem ser registados os valores relativos às correcções resultantes da opção pelo regime especial aplicável a fusões, cisões, entradas de activos e permuta de partes sociais, de acordo com o previsto nos artigos acima descritos.

➤ ***Campo 751 – Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º62º e 65º do EBF e Estatuto do Mecenato Científico)***

*“Artigo 62º do EBF – Dedução para efeitos da determinação do lucro tributável das empresas*

*1 – São considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos às seguintes entidades:*

- a) Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizadas;*
- 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 prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial nas condições previstas no n.º9.*

*2 – Os donativos referidos no número anterior são considerados custos em valor correspondente a 140% do respectivo total, quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social, a 120%, se destinados exclusivamente a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional ou a 130% do respectivo total, quando forem 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.*

*3 – São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 (1) do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades:*

- a) Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas colectivas legalmente equiparadas;*

- b) *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;*
- c) *Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos da Instituição Nacional de Aproveitamento dos tempos Livres do Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social no âmbito daquelas entidades;*
- d) *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 de igualdade de género, nos termos legais;*
- e) *Organizações não governamentais para o desenvolvimento;*
- f) *Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária, em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto do Ministro das Finanças e do Ministro dos Negócios Estrangeiros.*

4 – *Os donativos referidos no número anterior 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:*

- a) *Apoio à infância ou à terceira idade;*
- b) *Apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;*
- c) *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 programa da luta contra a pobreza ou de programas e medidas adaptados no contexto do mercado social de emprego.*

5 – *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 150% do respectivo total, os donativos concedidos às entidades referidas nos números anteriores, que se destinem a custear as seguintes medidas:*

- a) *Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;*
- b) *Apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;*
- c) *Apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras;*
- d) *Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;*
- e) *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;*
- f) *Apoio à criação de infraestruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.*

6 – São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, 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 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 e 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 Instituto Nacional de Aproveitamento dos tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), com excepção dos donativos abrangidos pela alínea c) do n.º3;*
- g) *Estabelecimento 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.*

7 – *Os donativos previstos no número anterior são levados a custos, em valor correspondente a:*

- a) *120% do respectivo total;*
- b) *130%, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixam os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos;*
- c) *140%, quando atribuídos às creches, lactários e jardins-de-infância previstos na alínea g) e para as entidades referidas na alínea i) do número anterior.*

8 – *São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 1/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados 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.*

9 – *Estão sujeitos a reconhecimento, a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela, os donativos concedidos para a dotação inicial de fundações de iniciativa exclusivamente privada, desde que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou, em alternativa, sejam cedidas às entidades abrangidas pelo artigo 10º do Código do IRC.*

10 – *As entidades a que se referem as alíneas a), e) e g) do n.º6 devem obter junto do ministro da respectiva tutela, previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento no presente capítulo e do interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver.*

11 – No caso de 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 forem doados, deduzido, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efectivamente praticados e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável.

12 – A dedução a efectuar nos termos dos n.ºs 3 a 8, bem como do artigo 64º, não pode ultrapassar na sua globalidade 8/1000 (1) do volume de vendas ou dos serviços prestados realizados pela empresa no exercício.”

“Artigo 65º do EBF – Mecenato para a Sociedade de Informação

1 – 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% do respectivo total, para efeitos de IRC, os donativos de equipamento informático, programas de computadores, formação e consultadoria na área da informática, concedidos às entidades referidas nos n.ºs 1 e 3 e nas alíneas b), d) e), f) e g) do n.º6 da artigo 61º.

2 – Os donativos previstos no número anterior são levados a custos em valor correspondente a 140% do respectivo quantitativo, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais, que fixem objectivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os bens e serviços a atribuir pelos sujeitos passivos.

3 – O período de amortização de equipamento informático pelos sujeitos passivos referidos no n.º1 é de dois anos, ou pelo valor residual se ocorrer após dois anos, no caso de doação do mesmo às entidades referidas naquele número.

4 – Não relevam para os efeitos do número anterior as doações feitas a entidades em que os doadores sejam associados ou em que participem nos respectivos órgãos sociais.

5 – Os sujeitos passivos que utilizem o regime de amortização previsto no n.º3 comunicam ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior as doações que o justificaram.

6 – Para os efeitos do disposto no presente artigo, consideram-se equipamentos informáticos os computadores, modems, placas RDIS e aparelhos de terminal, incluindo impressoras, digitalizadores e set-top-boxes.”

“Neste campo, para além dos donativos não aceites, devem igualmente ser incluídos os donativos além dos limites legais, previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), no Estatuto do Mecenato Científico (Lei n.26/2004, de 8 de Julho) e noutros diplomas legais.”

“Encontra-se definido no EBF e no Estatuto do Mecenato Científico o regime de incentivos fiscais no âmbito do mecenato social, ambiental, cultural, desportivo, educacional, familiar, científico e para a sociedade de informação.”

De acordo com o art.º61º do EBF, apenas têm relevância fiscal os donativos em dinheiro ou em espécie, concedidos sem contrapartidas que configuram obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos artigos seguintes, cuja actividade consiste predominantemente na realização de incentivos nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

Todos os donativos que não tenham enquadramento legal no EBF, no Estatuto do Mecenato Científico e em legislação avulsa conexa devem ser acrescidos neste campo.

“Sempre que os donativos se encontrem sujeitos a limite, o valor do donativo é aceite como gasto fiscal até ao limite, beneficiando a valor aceite da majoração prevista na Lei.”

➤ ***Campos 752 – Linha em branco***

Caso seja apurada uma menos-valia fiscal na transmissão onerosa de viaturas referidas no campo 739, tem ainda de se ter em atenção o disposto na alínea l), do n.º1 do art.º45º.

“Para efeitos da aplicação deste preceito, a parcela da menos-valia possível de ser reconhecido fiscalmente como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável, ou seja:

$$\text{mv fiscal dedutível} = \text{valor limite} / \text{valor de aquisição} \times \text{menos-valia fiscal}$$

A parcela da menos-valia não dedutível, ou seja, a diferença entre a menos-valia fiscal apurada e a menos-valia fiscal dedutível, deve ser acrescida no **campo 752.**”

Para além do exemplo referido, este campo está reservado à inclusão de montantes que não sejam de inscrever em campos específicos, devendo, sempre que utilizados, juntar-se uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal – **dossier fiscal**, previsto no art.º130º.”

➤ ***Campo 754 – Despesas ou encargos de projecção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º22º, f) do Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14/09]***

“Artigo 22º - Decreto Regulamentar n.º25/2009 de 14/09/2009 (Disposição transitória)

*Na aplicação do disposto no presente decreto regulamentar deve ter-se em conta o seguinte:*

*f) As despesas com a emissão de obrigações, os encargos financeiros com a aquisição ou produção de elementos do imobilizado, as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado e os encargos com campanhas publicitárias, reconhecidos como gastos e ainda não aceites fiscalmente, concorrem igualmente para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado.”*

No anterior Decreto Regulamentar n.º2/90, de 12 de Janeiro, revogado pelo art.º23º do Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14 de Setembro, exigia-se que os designados encargos de projecção económica plurianual, previstos no n.º4 do art.º17º desse diploma, fossem considerados como custos (gastos), em partes iguais, durante um período mínimo de 3 anos.

Para os sujeitos passivos que optaram por contabilizar esses encargos integralmente como custos (gastos), quando incorridos, e que procediam às necessárias correcções fiscais no Quadro 07, devem deduzir neste campo a quota-parte dos custos (gastos) ainda não aceites fiscalmente.

No entanto, se o sujeito passivo tiver contabilizado estes encargos numa conta do activo (por exemplo, em custos diferidos), com o objectivo de os reconhecer como custos (gastos) em 3 anos, teve, na data da transição para o SNC/IAS, que desreconhecer esse activo e considerar em capitais próprios o saldo remanescente.

Desta forma, o ajustamento contabilístico efectuado integra-se no regime transitório previsto no art.º5º do Decreto-Lei n.º159/2009, de 13/7, que alterou e republicou o Código de IRC, sendo um ajustamento fiscalmente relevante e, portanto, dedutível em cinco anos.

Esta dedução não deverá ser considerada neste campo, mas sim num dos **campos 703 ou 705**, dependendo da natureza do saldo global dos ajustamentos.

➤ ***Campo 755 – Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (Art.º6º)***

Neste campo deve constar o prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE, tal como previsto no art.º6º, n.º1 e 2 (já descrito para o campo 709, com as devidas adaptações). No entanto, no caso específico das sociedades transparentes, o art.º52º, n.º7 do CIRC, os respectivos prejuízos serão deduzidos unicamente aos lucros tributáveis dessas mesmas sociedades.

➤ ***Campo 756 – Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º18º, n.º2)***

Neste campo devem ser registados os valores referentes a ganhos relativos a períodos anteriores, no entanto, há que considerar, o pressuposto do acréscimo (ou especialização do período), de acordo com o artigo já mencionado no campo 710, só serão aceites registos relativos a períodos anteriores à data do encerramento, se tais ganhos fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

➤ ***Campo 757 – Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º18, n.º5)***

Neste campo, tal como já referido para o campo 711, devem ser deduzidos as correções relativas à aplicação do art.º18º, n.º5 do CIRC, (já descrito no campo 711). Como se viu anteriormente, não é permitido que os créditos provenientes das vendas e prestações de serviços sejam tributados no momento do seu reconhecimento pelo seu valor actual.

➤ ***Campo 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial (art.18º, n.º8)***

Neste campo devem ser deduzidos os ganhos registados de acordo com a aplicação do método de equivalência patrimonial, nos termos da NCRF 13 e de acordo com o art.º18º. n.º8 (descrito no campo 712), os referidos ganhos não concorrem para a formação do lucro tributável.

Como por exemplo, “no período de tributação em que a participante reconhecer contabilisticamente como rendimento o montante correspondente à sua quota-parte do resultado da participada, deve deduzi-lo no **campo 758**, por forma a expurgar do resultado tributável aquele rendimento.”

➤ ***Campo 759 – Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º18, n.º9)***

Devem ser considerados neste campo os réditos ou ganhos (nomeadamente, a gastos e perdas já analisado no campo 713) relativos a ajustamentos não tributáveis de acordo com a aplicação do justo valor previsto no art.º18º, n.º9.

Segundo o artigo 18º nº 9, não concorrem para a formação de lucro tributável a imputação de rendimentos provenientes de alienação, do uso, extinção ou liquidação de elementos ou direitos em que tenham sido reconhecidos contabilisticamente pelo justo valor, com excepção das já referenciadas para o campo 713.

➤ ***Campo 760 – Pagamento com base em acções (art.º18º, n.º1)***

Neste campo deve-se deduzir a quantia obtida pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuído e o preço de exercício pago.

➤ ***Campo 761 – Pagamento ou colocação á disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º18º, n.º12)***

Os gastos previstos no art.º18º, n.º12 (já analisado, na vertente a acrescer, no campo 715) só são fiscalmente aceites no período de tributação em que essas quantias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários são aqui deduzidos.

➤ ***Campo 762 – Reversão de ajustamentos em inventários tributados (art.º28º, n.º3) e de perdas por imparidade tributadas (art.º35º, n.º3)***

Este campo deve incluir as reversões de ajustamentos em inventários (perdas por imparidade), bem como as reversões de perdas por imparidade relativos a créditos não fiscalmente dedutíveis (como por exemplo, créditos a entidades públicas). Este campo faz, de certa forma, a ligação com o campo 718 (anteriormente analisado).

Assim, nos casos em que haja reversão de perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis, só deverá ser inscrita neste campo a parte relativa à perda por imparidade ainda não deduzida nos termos do n.º do art.35º.

➤ ***Campo 763 – Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º20º do Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (art.º35º, n.º4)***

Neste campo deve-se considerar os gastos com depreciações e amortizações tributadas em períodos anteriores” cuja respectiva aceitação apenas deve ocorrer no período em causa, assim como a dedução da quota-parte das perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente, como desvalorizações excepcionais no período que foram reconhecidos no resultado contabilístico.

Como previsto no art.º1, n.º3 do Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14/09, são aceites para efeitos fiscais as depreciações e amortizações que tenham sido contabilizados como gasto no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

Segundo o art.º2 deste mesmo diploma, as depreciações e amortizações que não tenham sido consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizados por excederem as importâncias máximas admitidas são aceites como gastos fiscais nos períodos de tributação seguintes (sendo deduzidos neste campo), desde que não sejam excedidos as quotas máximas fixadas no diploma.

Tendo em conta “o art.º35º, n.º4, as perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são considerados como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, sem prejuízo do disposto nos art.ºs 38º e 46º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.”

➤ ***Campo 764 – Reversão de provisões tributadas (art.º19º, n.º3 e 39º, n.º4)***

Neste campo deduz-se o montante relativo às reversões de provisões que, por não serem fiscalmente dedutíveis ou excederem os limites legais tiveram de ser corrigidos no campo 721.

➤ ***Campo 765 – Restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa para impostos***

Neste campo deve-se incluir os impostos que anteriormente não foram considerados gasto fiscal no período de tributação do seu reconhecimento, logo foram acrescidos no campo 724 (anteriormente analisado).

Assim, a restituição de impostos não dedutíveis e/ou seu excesso de estimativa de impostos afectam positivamente o resultado líquido do período, servindo este campo para neutralizar esse efeito.

➤ ***Campo 766 – Impostos diferidos [art.º45º, n.º1, a)]***

Tal como já foi referido no **campo 725**, mas com as devidas adaptações, se o saldo da subconta 8122 for credor, o seu valor deve ser deduzido neste campo, mas se o saldo dessa subconta for devedor, a correcção deve ser feita no **campo 725**.

➤ ***Campo 767 – Mais-valias contabilísticas***

Neste campo devem ser incluídas as importâncias referentes à mais-valia contabilística, calculada após a alienação de activos ou outros elementos, já analisado relativamente ao campo 736.

“À semelhança do referido para as menos-valias, apenas concorrem para a determinação do resultado tributável as mais-valias fiscais realizadas, conforme disposto no art.º20, n.º1, alínea h).”

Mas, se o resultado líquido se encontrar afectado positivamente por uma mais-valia contabilística, isto é, por um ganho derivado da alienação de investimentos financeiros ou não financeiros, há necessidade de a expurgar, através da sua dedução neste campo.

➤ ***Campo 768 – 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º46º, n.º5, alínea b), e art.º45º, n.º3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (art.º45º, n.º3, 1ª parte)***

“Neste campo para além da correcção de 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização é também de inscrever 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outros componentes de capital próprio.”

➤ ***Campo 769 – Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º46º)***

Quando forem apurados mais-valias e menos-valias fiscais, em simultâneo, deduzem-se neste campo a diferença negativa entre as diversas mais e menos valias, ou seja, as menos valias fiscais apuradas.

Em oposição, ao que foi referido anteriormente, as menos-valias contabilísticas são acrescidas no campo 736 e as mais-valias contabilísticas são deduzidas no campo 767.

No entanto, e de acordo com o art.º45, n.º1, alínea l), se a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais estiver influenciada por uma menos-valia relativa a viaturas ligeiras de passageiros ou mistos que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício de actividade normal do sujeito passivo, veja-se as instruções relativos aos campos 739 e 740.

No entanto, “se for apurada uma menos-valia resultante da transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, apenas se pode considerar no cálculo da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a parte correspondente a 50% daquela menos-valia (art.º45º, n.º3, 1ª parte).”

Contudo, não podem ser consideradas nesse cálculo, as menos-valias relativas a partes de capital, na parte de valor que corresponde aos lucros distribuídos que tenham beneficiado da dedução prevista no art.º51º nos últimos 4 anos (art.º45º, n.º4).

Ainda é de salientar que, outras perdas (que não sejam menos-Valias) relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio que fiquem sujeitos às restrições constantes da parte final do art.º45º, n.º3 e do n.º4 não devem influenciar a diferença negativa a inscrever neste campo, devendo ser acrescidos, respectivamente, em 50% no campo 737 ou em 100% no campo 717.

➤ ***Campo 770 – Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º49º)***

Devem deduzir-se neste campo os ganhos ou rendimentos provenientes das correções relativos a instrumentos financeiros derivados, tal como já foi tratado, mas para a vertente de gastos ou perdas no campo 743.

➤ ***Campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (art.º51)***

*“Artigo 51º do CIRC - Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos*

*1 – Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:*

- a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7º;*
- b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal prevista no artigo 6º;*
- c) A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferiores a 10% ou com um custo 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 detido há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.*

2 – O disposto no número anterior é aplicável, independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade, aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e dos mútuos de seguros e, bem assim, aos rendimentos das seguintes sociedades:

- a) Sociedades de desenvolvimento regional;
- b) Sociedades de investimento;
- c) Sociedades financeiras de corretagem;

3 – Não obstante o disposto no n.º1, o regime aí consagrado é aplicável, nos termos prescritos no número anterior, às agências gerais de seguradoras estrangeiras, bem como aos estabelecimentos estáveis de sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia e do espaço económico europeu que sejam equiparáveis às referidas no número anterior.

4 – O disposto no n.º1 é igualmente aplicável, verificando-se as condições nele referidas, ao valor atribuído na associação em participação, ao associado constituído como sociedade comercial ou civil sob forma comercial, cooperativa ou empresa pública, com sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do valor da sua contribuição relativamente aos rendimentos que tenham sido efectivamente tributados, distribuídos por associantes residentes no mesmo território.

5 – O disposto nos n.ºs 1 e 2 é também aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidades residente noutro Estado membro da União Europeia, desde que ambas as entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho.

6 – O disposto nos n.ºs 1 e 5 é igualmente aplicável aos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos que sejam imputáveis a um estabelecimento estável, situado em território português, de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, que detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente num Estado membro, desde que ambas essas entidades preencham os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2º da Directiva n.º

90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, ou, no caso de entidades do espaço económico europeu, requisitos e condições equiparáveis.

7 – Para efeitos do disposto nos n.ºs 5 e 6:

- a) A definição de entidade residente é a que resulta da legislação fiscal do Estado membro em causa, sem prejuízo do que se achar estabelecido nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação;
- b) O critério de participação no capital referido no n.º1 é substituído pelo da detenção de direitos de votos quando este estiver estabelecido em acordo bilateral.

8 – A dedução a que se refere o n.º1 é apenas de 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável correspondentes a:

- a) Lucros distribuídos, quando não esteja preenchido qualquer dos requisitos previstos nas alíneas b) e c) do mesmo número e, bem assim, relativamente aos rendimentos que o associado aufera da associação à quota, desde que se verifique, em qualquer dos casos, a condição da alínea a) do n.º1;
- b) Lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia quando a entidade cumpre as condições estabelecidas no artigo 2º da Directiva n.º90/435/CEE, de 23 de Julho, e não esteja verificado qualquer dos requisitos previstos na alínea c) do n.º1.

9 – Se a detenção da participação mínima referida no n.º1 deixar de se verificar antes de completado o período de um ano aí mencionado, deve corrigir-se a dedução em conformidade com o disposto no número anterior, sem prejuízo da consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, de acordo com o disposto no artigo 91º, respectivamente.

10 – A dedução a que se refere no n.º1 é reduzida a 50% quando os rendimentos provenham de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efectiva, excepto quando a beneficiária seja uma sociedade gestora de participações sociais.

11 – O disposto nos n.ºs 1, 2 e 8 é igualmente aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidas, em entidade residente noutro Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, desde que ambas essas entidades preencham

*condições equiparáveis, com as necessárias adaptações, às estabelecidas no artigo 2º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho.*

*12 – Para efeitos do disposto no n.º5, na alínea b) do n.º8 e do n.º11, o sujeito passivo deve provar que a entidade participada e, no caso do n.º6, também a entidade beneficiária cumprem as condições estabelecidas no artigo 2º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, ou, no caso de entidades do espaço económico europeu, condições equiparáveis, mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu de que é residente.”*

Neste campo devem-se deduzir os montantes referentes aos lucros distribuídos por entidades participadas desde que se verifiquem os requisitos previstos no artigo acima, visto que essas importâncias não concorrem para a formação de lucro tributável.

O art.º51º visa eliminar ou atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos.

“O n.º1 deste artigo prevê a dedução ao lucro tributável dos rendimentos incluídos na base tributável das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, não abrangidas pelo regime de transparência fiscal previsto no art.º6º, correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva em território português, sujeitos e não isentos de IRC, nos quais o sujeito passivo detenha directamente uma participação não inferior a 10% ou com um custo de aquisição não inferior a € 20 000 000,00, e desde que esta participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data de colocação à disposição dos lucros ou, se detido há menos tempo, desde que seja mantido durante o tempo necessário para completar aquele período.”

O disposto no n.º1 do art.º51º também é aplicável às situações contempladas nos n.ºs 2 a 6 e 11, nos termos aí estabelecidos.

Quanto às sociedades gestoras de participações sociais (SGPS), às sociedades de capital de risco (SCR) e aos investidores de capital de risco (ICR) e de acordo com o art.º32, n.º1 do EBF, o regime do art.º 51, n.º1 é aplicável independentemente da percentagem ou do valor da participação.

Nos casos em que não se verifique o cumprimento de alguma das condições enunciadas acima nas alíneas b) e c) do n.º1, ocorre a atenuação da dupla tributação (art.º51º, n.º8), deduzindo-se, neste campo, ao resultado líquido do período, 50% dos rendimentos

incluídos na base tributável correspondentes aos lucros distribuídos por entidade com sede ou direcção efectiva em território português sujeito e não isenta de IRC.

Se a detenção da participação mínima deixar de se verificar antes de completado um ano deve-se corrigir a dedução (deixa de ser de 100% para passar a ser de 50%), sem prejuízo da consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar de acordo com o disposto no art.º91º (n.º9 do art.º51º).

A dedução também é reduzida a 50% quando os rendimentos sejam provenientes de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efectiva, excepto quando a beneficiária seja uma SGPS (art.º51º, n.º10).

➤ ***Campo 772 – Correção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respectiva transmissão [art.º64, n.º3, alínea b)]***

*“Artigo 64º do CIRC - Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis*

*3 – Para aplicação do disposto no número anterior:*

*b) O sujeito passivo adquirente adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.*

Deve-se considerar neste campo a dedução, por parte do adquirente do imóvel, a correcção para o valor patrimonial tributário definitivo.

“Contrariamente ao que acontecia no âmbito da redacção do art.º58º - A, o adquirente dos direitos reais sobre bens imóveis já não pode contabilizar os imóveis pelo valor patrimonial tributário definitivo (VPT) quando superior ao valor de aquisição, tendo de respeitar o conceito de custo de aquisição referido nos normativos contabilísticos e o Decreto Regulamentar n.º25/2009, de 14 de Setembro.”

Contudo, como o imóvel já não pode ser contabilizado pelo VPT, logo, não pode ser aceite o acréscimo de depreciações que resultava dessa contabilização.

No entanto, para efeitos fiscais, esse valor (VPT) é tido em consideração na determinação de qualquer resultado tributável em IRC que venha a ser apurado relativamente ao imóvel.

Posteriormente, quando o sujeito passivo alienar o imóvel, o resultado fiscal é apurado considerando como valor de aquisição o VPT e não o custo de aquisição reconhecido no seu activo.

➤ ***Campo 773 – Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permuta de partes sociais (art.º74, 76º 77º)***

Neste campo deduzem-se as correções já referidas para o campo 750, com as respectivas adaptações e de acordo com os artigos acima mencionados.

➤ ***Campo 774 – Benefícios fiscais***

Neste campo devem ser inseridos as importâncias relativas a benefícios fiscais dispostos no EBF e outra legislação avulsa.

Iremos analisar alguns dos benefícios fiscais e quais as suas majorações de dedução, tais como:

- Donativos;
- Criação líquida de postos de trabalho;
- Realizações de utilidade social;
- Quotizações para associações empresariais;

1. Majoração dos donativos previstos nos art.ºs 62º, e 65º do EBF e no Estatuto do Mecenato Científico (Lei N.º26/2004, de 8 de Julho):

Relativamente aos donativos já referimos para o campo 751, quais as suas limitações e caso excedam esses limites acresce-se no referido campo, enquanto que, no campo em análise deduzimos a majoração desses donativos, previstos no art.º62 e 65 do EBF.

2. Criação de emprego (art.º19º do EBF):

Existem também benefícios fiscais para a criação de emprego previsto no art.º19º do EBF.

*“Artigo 19º do EBF – Criação de emprego*

*1 – Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizadas, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens 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 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.º220/2006, 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) «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.º1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

3 – O montante máximo da majoração anula, 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.º1 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 um vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.”

No seguimento do artigo referido é considerado para efeitos fiscais 150% do valor dos encargos suportados e contabilizados, ou seja, são deduzidos neste campo a majoração de 50% dos encargos contabilizados relativos à criação líquida de postos de trabalho tanto para jovens, como para desempregados de longa duração, mas que sejam admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado.

No entanto, por cada posto de trabalho criado existe uma limitação à majoração, o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida (RMMG), em que para 2010 o equivalente a € 6.650,00, de acordo com o previsto no Decreto-Lei n.º 5/2010, de 15/01.

A majoração atrás referida, prevista no art.º19º, n.º1, do EBF é válida por 5 anos a partir do início da vigência do contrato de trabalho (art.º 19º, n.º 5 do EBF ), mas caso o início do contrato de trabalho não coincida com o início do período de tributação, o referido prazo é prolongado por mais um ano, ou seja, passando a majoração a aplicar-se ao longo de 6 períodos de tributação.

### 3. Majoração dos gastos relativos a creches, lactários e jardins de infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros (art.º43º, n.º9).”

Outro benefício fiscal que os sujeitos passivos podem usufruir é da majoração dos encargos relativos a creches, lactários e jardins-de-infância, entre outros, em prol da generalidade do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, tal como previsto no at.º43º, n.º9 do CIRC.

*“ Artigo 43º do CIRC – Realização de utilidade social*

*1 – São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o que sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.*

*9 – Os gastos referidos no n.º1, quando respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%.”*

Devem ainda ser deduzidos neste campo, tal como disposto no artigo acima descrito, 40% dos gastos que a empresa efectivamente suporta.

4. Majoração de quotizações para associações empresariais (art.º44º):

Também poderão ser deduzidos neste campo as majorações referentes a quotizações para associações empresariais previstos no art.º44 do CIRC.

*“Artigo 44º do CIRC – Quotizações a favor de associações empresariais*

*1 – É considerado gasto do período de tributação, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 150% do total das quotizações pagas pelos associados a favor de associações empresariais em conformidade com os estatutos.*

*2 – O montante referido no número anterior não pode, contudo, exceder o equivalente a 2 % do volume de negócios respectivo.”*

Segundo este artigo os sujeitos passivos podem deduzir neste campo, 50% do total das quotizações, pagos a associações empresariais, com limite de 2‰ do volume de negócios.

➤ ***Campos 775 – Linha em branco***

Este campos está reservado à inclusão de montantes que não sejam de inscrever em campos específicos, devendo, sempre que utilizados, juntar-se uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal (dossier fiscal), previsto no art.º130.

## **4.1. Casos Práticos**

### **Caso Prático 1**

A empresa ABC, Lda possui acções da sociedade XPTO, S.A., e da sociedade BAX, S.A, ambas cotadas na Bolsa de Valores, que representam 2 % e 6% do capital social, respectivamente, cujo custo de aquisição foi de € 20.000,00 e € 30.000,00.

Na data da transição para o novo normativo contabilístico, o justo valor das acções era de € 22.500,00 e € 29.000,00 respectivamente.

Quais os efeitos na Modelo 22, nomeadamente no quadro 07?

Resolução:

Tendo em conta que na NCRF 3 – Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro assim como o § 16 (a) da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros, a

empresa passou a mensurar aqueles instrumentos de capital próprio pelo justo valor através de resultados. Desta forma, a empresa ABC, Lda, teve que reconhecer em capitais próprios as alterações do justo valor( alteração positiva de € 2.500, 00 e a alteração negativa de € 1.000,00).

No entanto, como as acções da sociedade XPTO, S.A. representam 2% do respectivo capital social, em termos fiscais, o modelo do justo valor é aceite através de resultados. Assim, a variação patrimonial positiva (€ 2.500,00 que contabilisticamente tinha sido registado em Resultados Transitados) é tributável e diferida em cinco anos ( de 2010 a 2014) em partes iguais.

Em contrapartida, a variação patrimonial negativa resultante da mensuração ao justo valor através de resultados das acções da sociedade BAX, S.A. não vai gerar quaisquer correcções fiscais, no Quadro 07, porque o modelo do justo valor não é fiscalmente aceite, quando as partes de capital representam mais de 5%, tal como previsto no art.º18º, n.º9, a).

Resumindo, as correcções a efectuar no Quadro 07 (de 2010 a 2014), são:

Campo 703 – Acréscimo de € 500 (€ 2.500 / 5)

## **Caso Prático 2**

A empresa XTP, Lda adquiriu uma viatura ligeira de passageiros em Janeiro de 2010, por € 50.000,00, com uma vida útil estimada de 4 anos, ou seja, vai ser depreciada á taxa de 25%. Esta mesma viatura foi posteriormente alienada em Dezembro de 2011.

Que correcções há a fazer e como proceder em 2010 e 2011, no Quadro 07?

Resolução:

Em 2010:

Depreciação Contabilística: € 12.500,00 (€ 50.000,00 x 25%)

Depreciação Fiscal: € 10.000 (€ 40.000,00 x 25% )                      Acresce € 2.500,00 no campo  
719.

Em 2011:

Valor de realização: €35.000,00

Menos-valia contabilística: € 35.000,00 – ( € 50.000,00 - € 12.500, 00) = (-) € 2.500,00

Menos-valia fiscal: € 35.000,00 – ( € 50.000,00 - € 12.500,00) x 1,00 = (-) € 2.500,00

Inicialmente, estava previsto no CIRC que as depreciações a considerar no cálculo da mais ou menos valia fiscal eram as depreciações praticadas. O que veio suscitar alguns problemas, pois como não estava claro, entendia-se que seriam as depreciações aceites fiscalmente. No entanto, a AT emitiu um esclarecimento, através da Circular n.º6/2011, em que considera para efeitos fiscais as depreciações praticadas na contabilidade.

Menos-valia fiscalmente aceite: € 40.000,00 / € 50.000,00 x € 2.500,00 = € 2.000,00

Em resumo, as correcções a serem efectuadas no quando 07 são:

Em 2010:

Campo 719 – Acréscimo de € 2.500,00 ( Excesso de depreciação)

Em 2011:

Campo 736 – Acréscimo de € 2.500,00 (Menos-valia contabilística)

Campo 752 – Acréscimo de € 500,00 ( parcela da menos-valia que não é dedutível)

Campo 769 – Dedução de € 2.500,00 (Menos-valia fiscal)

Antes da entrada do novo normativo contabilístico e as consequentes alterações no CIRC, a única diferença de resolução deste caso prático seria o facto de não existir qualquer parcela não dedutível da menos-valia, apenas se acresceria a menos-valia contabilística e a dedução da menos-valia fiscal. No fundo é mais uma penalização para os sujeitos passivos de IRC que adquiram viaturas ligeiras de passageiros ou mistas acima do valor estipulado na referida portaria.

## 5. Conclusão

Em suma, o ano 2010, foi um ano repleto de novidades e inúmeras alterações, como pudemos verificar ao longo deste trabalho, tanto ao nível da contabilidade como na fiscalidade.

A contabilidade modificou as suas regras e adaptou-as às normas internacionais, ficando facilitado os negócios com o exterior, uma vez que as alterações contabilísticas, tinham como principal objectivo, permitir a todos os interessados informações mais acessíveis e compreensíveis das demonstrações financeiras das empresas. Desta forma, os profissionais tiveram que despende de tempo e recursos para se formarem e adaptarem-se às novas regras.

Na fiscalidade, foi alterado o Código de IRC, eliminando algumas das divergências, que desde sempre existiram para com a contabilidade, na tentativa de se reaproximar da contabilidade. Inicialmente, o receio que a fiscalidade demonstrava para com alguns conceitos ou regras aplicadas na contabilidade era, principalmente, o facto de contabilisticamente alguns dos bens do activo serem mensurados ao justo valor e onde se baseavam esses valores. No entanto, o IRC criou algumas limitações ao justo valor, aceitando-o apenas em determinados casos, ou seja, haver um mercado regulado para tal, em que o valor de mercado seja registado na contabilidade com fiabilidade. No fundo, para evitar abusos por parte dos sujeitos passivos, que poderiam inflacionar os preços ou sobrevalorizarem os activos, o que originaria uma contabilidade pouco credível, logo, as informações daí provenientes, não seriam as mais correctas para os utilizadores da informação. Assim, está limitado, apenas para alguns bens, bens esses que se encontram sob controlo por parte da administração fiscal.

Espero que, com este trabalho, contribuir para que os profissionais de ambas as áreas, fiquem mais elucidados quanto a todas estas alterações.

Actualmente, muito de nós já está a reflectir sobre o que virá, nas próximas alterações, que muito em breve entrarão em vigor, no CIRC.

## 6. Referências Bibliográficas

CASCAIS, Domingos; FARINHA, José Pedro – *O Encerramento e a Prestação de Contas em SNC*. 1.<sup>a</sup> ed. Texto Editores. Março 2011. ISBN: 978-972-47-4312-7.

CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade*, Almedina. Março 2012. ISBN: 978-972-0-4788-1.

DSIRC, DGCI, - “*IRC – Declaração Modelo 22 – Quadro 07 – Manual de Preenchimento*”, elaborado em 2011/03/16.

GOMES, João; PIRES, Jorge – *SNC – Sistema de Normalização Contabilística Teoria e Prática*. 2.<sup>a</sup> ed. Vida Económica. Abril 2010. ISBN: 978-972-788-348-6.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*. 4.<sup>a</sup> ed. Almedina. Outubro 2011. ISBN: 978-972-40-4683-9.

RODRIGUES, João – *Sistema de Normalização Contabilística, Explicado*. Porto Editora. Porto. Novembro 2009. ISBN: 978-972-0-32643-0.

VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010. ISBN: 978-972-404-643-3.

## 7. Bibliografia

ALMEIDA, Rui M.P. – *SNC Legislação Compilado*. ATF – Edições Técnicas, 2010. ISBN: 978-989-96412-2-8.

BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério – *Elementos de Contabilidade Geral*. 25.<sup>a</sup> ed. Áreas Editora. 2010. ISBN: 978-989-8058-41-6.

CASCAIS, Domingos; FARINHA, José Pedro – *O Encerramento e a Prestação de Contas em SNC*. 1.<sup>a</sup> ed. Texto Editores. Março 2011. ISBN: 978-972-47-4312-7.

CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade*, Almedina. Março 2012. ISBN: 978-972-0-4788-1.

DE ABREU, Coutinho; MANUEL, Jorge – *Estudos de Direito das Sociedades*. 10<sup>a</sup> Edição. Almedina. 2010. ISBN: 978-972-40-4369-2.

DE SOUSA, Abílio – *Adaptação do Código do IRC face ao novo Sistema de Normalização Contabilístico*. 2009. APOTEC.

DSIRC, DGCI, - “*IRC – Declaração Modelo 22 – Quadro 07 – Manual de Preenchimento*”, elaborado em 2011/03/16.

GOMES, João; PIRES, Jorge – *SNC – Sistema de Normalização Contabilística Teoria e Prática*. 2.<sup>a</sup> ed. Vida Económica. Abril 2010. ISBN: 978-972-788-348-6.

MARREIROS, José M.M; MARQUES, Maria Helena – *Sistema Fiscal Português*. 7.<sup>a</sup> ed. Áreas Editora, 2010. ISBN: 978-989-8058-56-0.

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 6.<sup>a</sup> ed. Almedina. Outubro 2010. ISBN: 978-972-40-4377-7.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – *Fiscalidade*. 4.<sup>a</sup> ed. Almedina. Outubro 2011. ISBN: 978-972-40-4683-9.

RODRIGUES, João – *Sistema de Normalização Contabilística, Explicado*. Porto Editora. Porto. Novembro 2009. ISBN: 978-972-0-32643-0.

VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010. ISBN: 978-972-404-643-3.