

Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa



A REPUBLICAÇÃO DO CIRC: PRINCIPAIS ALTERAÇÕES DAS
REGRAS PARA A DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

Ana Cristina Costa Amorim

Dissertação
Mestrado em Gestão

Orientador:

Prof. Doutor Paulo Dias, Prof. Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento
de Fiscalidade

Abril 2010

RESUMO

A tributação do rendimento das pessoas colectivas é um tema no sistema fiscal em Portugal bastante abrangente e que requer um conhecimento bastante profundo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) e da legislação em vigor ao mesmo associado.

Com este trabalho pretende-se analisar as principais alterações, implementadas com a republicação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), face à entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística que visa uma aproximação às Normas Internacionais de Contabilidade.

Do ponto de vista teórico, são identificadas as principais alterações no apuramento do lucro tributável, entre o CIRC anteriormente em vigor e o actual decorrente da republicação deste código, organizando os subcapítulos em conformidade com os temas que estão dispostos no código.

Para se proceder a uma melhor compreensão do estudo realizado, foi elaborado um exercício meramente ilustrativo, para se conseguir aplicar as principais alterações verificadas com a sua republicação. O exercício tem como objectivo o cálculo do lucro tributável de uma empresa com uma actividade comercial e sede situada em Portugal, utilizando para isso as regras do código anteriores à alteração e, posteriormente, fazendo uma análise comparativa ao lucro tributável aplicando as normas em vigor.

Palavras-Chave: CIRC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), Republicação, Lucro Tributável, Sistema de Normalização Contabilística

Classificação J.E.L: H2; M4

ABSTRACT

The Corporate Income Taxation is a topic in the Portugal tax system fairly comprehensive which requires a very deep knowledge of the Corporate Income Tax code (“*CIRC*”) and of the legislation in force associated with this code.

In this work I have analyzed the main changes implemented after the republication of the Corporate Income Tax code, in comparison with the Accounting Standards System which aims to become closer to the International Accounting Standards.

From the theoretical point of view, the work identifies the main changes in the settlement of the taxable income, between the previous “*CIRC*” and the new one. It also organizes the several issues in subchapters in accordance with the themes that are treated in the referred code.

In order to establish a better understanding of the present study, I have designed an illustrative example, in order to show how the principal changes can be implemented. The goal of this exercise is to calculate the taxable income of a company, considering that its business and headquarters are located in Portugal, using for that purpose the rules of the Corporate Income Tax code used prior to the changes that were introduced. Finally, it was made a comparison between that amount calculated and the amount reached by using the actual rules in force.

Keywords: Corporate Income Tax Code; Republication; Taxable income; System Accounting Standards

J.E.L. Classification: H2; M4

SUMÁRIO EXECUTIVO

O presente trabalho tem como finalidade, o estudo detalhado das principais alterações que foram introduzidas no CIRC, através da sua republicação.

Este objectivo foi planeado, perante a necessidade do estudo do cálculo do lucro tributável de uma entidade, na medida em que qualquer pessoa colectiva, que exerça uma actividade comercial e que esteja abrangida segundo as normas do código do IRC, terá obrigatoriamente que efectuar a autoliquidação do imposto ao Estado, no caso de se apurar imposto a pagar.

O sistema fiscal português, é constituído por vários tipos de impostos, nomeadamente os que incidem sobre o rendimento, sobre o consumo, sobre o património, bem como outros tipos de impostos que incidem sobre bens específicos, como por exemplo, o imposto sobre o tabaco.

Para se proceder ao objectivo traçado, apontou-se as principais alterações ao nível das regras e denominações que foram efectuadas para o apuramento do lucro tributável, e igualmente algumas renumerações nos artigos com maior relevância no presente tema.

Por forma a ilustrar de uma forma mais prática as principais alterações que ocorreram ao cálculo do lucro tributável, em sede de IRC, efectuou-se um caso prático simulado.

O exercício foi realizado com a apresentação, dos respectivos balancetes das contas que expõem o Resultado Líquido do Exercício (RLE), através das normas previstas pelo Plano Oficial de Contabilidade (POC) e pelas previstas pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) onde igualmente foi elaborado os mapas de reintegrações e amortizações elaborado segundo as normas do CIRC que vigorou anteriormente e o que estava previsto no DR n.º 2/90.

Inicialmente foi calculado o lucro tributável, recorrendo ao apoio do Quadro-07 do Modelo 22, e de acordo com o que era previsto anteriormente, onde de seguida se averiguou as principais diferenças nas regras para o apuramento do lucro tributável com a republicação do CIRC.

A observação dos balancetes, mostra para o exercício em questão que o RLE apurado através das normas contabilísticas do SNC é inferior ao apurado pelo POC, pois existe

mais “*Gastos*” que podem ser reconhecidos como sendo gastos do período, em que realmente são incorridos.

Existiu um maior enfoque, nas principais rubricas de custos/ gastos, que não são aceites em termos fiscais, e que para isso terão de ser acrescidos ou deduzidos ao resultado líquido apurado na contabilidade.

LISTA DE ABREVIATURAS

- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectiva
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DGCI – Direcção Geral dos Impostos
- DL – Decreto de Lei
- DR – Decreto Regulamentar
- IAS – *International Accounting Standard*
- IFRS – Norma Internacional de Relato Financeiro
(“*Internacional Financial Reporting Standard*”)
- IRC – Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas
- IRS – Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
- LGT – Lei Geral Tributária
- NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro
- NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
- POC – Plano Oficial de Contabilidade
- RLE – Resultado Líquido do Exercício
- SNC – Sistema de Normalização Contabilística
- UE – União Europeia

ÍNDICE GERAL

1. Introdução	1
1.1. Apresentação e justificação do tema.....	1
1.2. Objectivos e estrutura da dissertação.....	1
2. Contabilidade vs fiscalidade	3
2.1. O novo SNC: Razões e antecedentes.....	3
2.2. Determinação das relações entre a Fiscalidade e a Contabilidade	4
3. Bases teóricas do IRC	6
3.1. Definições e objectivos.....	6
3.2. Características.....	7
3.3. Determinação do Lucro Tributável	8
4. Principais alterações com a republicação do CIRC	11
4.1. Regras Gerais	12
4.1.1. Periodização do lucro tributável	12
4.1.2. Obras de carácter plurianual/ Contratos de construção	13
4.1.3. Rendimentos/ Gastos	14
4.1.4. Variações Patrimoniais	16
4.1.5. Subsídios ou subvenções não destinados à exploração/ Subsídios relacionados com activos não correntes	18
4.1.6. Relocação Financeira e venda com locação de retoma	19
4.2. Valorimetria das Existências / Inventários	20
4.3. Imobilizado	22
4.3.1. Reintegrações e amortizações/ Depreciações e amortizações	23
4.3.2. Outras alterações	28
4.4. Provisões e Imparidade	29
4.5. Regime das mais-valias e menos-valias realizáveis	33
4.6. Instrumentos financeiros	34
4.7. Benefícios de empregados	35
4.8. Outras alterações no CIRC	36
5. Metodologia – “Determinação do lucro tributável de uma empresa”	39
5.1. Apuramento do Lucro Tributável: CIRC anterior à republicação	40
5.2. Apuramento do Lucro Tributável: CIRC republicado	44

Conclusão	48
Bibliografia	50
Anexo A – Quadro 07 – Mod. 22 – Regras anteriores à republicação	52
Anexo B – Balancete (Apuramento do Resultado Líquido) – Segundo o POC	54
Anexo C – Balancete (Apuramento do Resultado Líquido) – Segundo o SNC	56
Anexo D – Mapa 32.1 – Imobilizado Corpóreo (DR n.º 2/90)	58
Anexo E – Mapa 32.1 – Imobilizado Incorpóreo (DR n.º 2/90)	59
Anexo F – Tabela de correspondência	60

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Base do Imposto	8
---	---

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 - Determinação do lucro tributável	9
Ilustração 2 - Periodização do lucro tributável	12
Ilustração 3 - Obras de carácter plurianual / Contratos de construção.....	13
Ilustração 4 - Proveitos ou ganhos / Rendimentos	14
Ilustração 5 - Custos ou perdas / Gastos	15
Ilustração 6 - Variações patrimoniais positivas	16
Ilustração 7 - Variações patrimoniais negativas	17
Ilustração 8 - Subsídios ou subvenções não destinados à exploração/ Subsídios relacionados com activos não correntes	18
Ilustração 9 - Relocação financeira e venda com locação de retoma.....	19
Ilustração 10 - Existências / Inventários	20
Ilustração 11 – Elementos reintegráveis ou amortizáveis / Elementos depreciables ou amortizáveis.....	23
Ilustração 12 - Métodos de cálculo das reintegrações e amortizações / Método de cálculo das depreciações e amortizações	24

Ilustração 13 - Quotas de reintegração e amortização / Quotas de depreciação ou amortização.....	25
Ilustração 14 - Despesas de investigação e desenvolvimento / Projectos de desenvolvimento.....	26
Ilustração 15 - Elementos de reduzido valor.....	26
Ilustração 16 - Reintegrações e amortização não aceites como custo / Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais	27
Ilustração 17 - Regime das provisões / imparidades e provisões.....	30
Ilustração 18 - Conceito de mais-valias e de menos-valias	33
Ilustração 19 - Instrumentos financeiros derivados	34
Ilustração 20 - Créditos incobráveis	36
Ilustração 21 - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais.....	37
Ilustração 22 - Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis	37
Ilustração 23 - Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos	38

1. Introdução

1.1. Apresentação e Justificação do Tema

O presente trabalho terá como objectivo o estudo detalhado das principais alterações ao CIRC, introduzidas pelo DL n.º 159/2009, de 13 de Julho, com entrada em vigor em 01 Janeiro de 2010.

De acordo com este DL, para além do CIRC ser integralmente republicado, é também alterado nos seus diversos preceitos, adaptando as regras da determinação do lucro tributável às NIC adoptadas pela UE, tal como ao novo SNC, aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de Julho.

Adicionalmente, cumpre referir que a alteração deste código tem como principal justificação a necessidade de adaptar a determinação do resultado tributável ao novo SNC, às novas regras decorrentes do mesmo, bem como às novas terminologias contabilísticas, na medida em que o ponto de partida para o seu apuramento é o Resultado Contabilístico.

1.2. Objectivos e estrutura da dissertação

A principal finalidade desta dissertação, é permitir um maior conhecimento face às alterações implementadas com a entrada do SNC no CIRC.

O presente trabalho divide-se em quatro partes. A primeira parte tem como finalidade, apontar as principais divergências entre a contabilidade e a fiscalidade em Portugal, e o porquê de ser necessário ter sido procedido à republicação do CIRC.

A segunda parte é focada resumidamente, no suporte teórico do código e do respectivo imposto, nos principais objectivos, características e no cálculo do lucro tributável, para posteriormente se proceder a uma percepção mais eficaz das principais diferenças.

De modo, a ser realizado o principal objectivo desta dissertação, sucede a terceira parte, na qual reflecte as principais alterações ao CIRC, mais detalhadamente no que se refere aos artigos com maior relevância para a elaboração do cálculo do lucro tributável de um sujeito passivo, bem como nas principais alterações de denominação e renumeração dos artigos com maior utilidade.

Por fim, surge numa última parte, um exercício onde é aplicado no cálculo do lucro tributável de uma empresa, as regras que persistiam antes da republicação do código, e as actuais regras em vigor desde 01 de Janeiro de 2010.

2. Contabilidade vs Fiscalidade

2.1. O novo SNC: razões e antecedentes

O SNC foi aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de Julho, o qual deverá ser aplicado para os exercícios que se iniciem após 01 de Janeiro de 2010.

Era necessário adoptar este sistema, pois cada vez mais Portugal se distanciava dos sistemas que eram utilizados em outros países da UE, relativamente às regras da contabilidade, os quais já se encontravam a seguir as NIC.

O contínuo crescimento da internacionalização em Portugal, foi um dos grandes motivos para a implementação do SNC, como principais exemplos pode-se destacar, a criação de subsidiárias, fusões, aquisições, empreendimentos conjuntos entre outros.

O SNC é um sistema contabilístico que se diferencia do POC, pelos aspectos em que este actua com base em princípios e não em regras explícitas como se verificava anteriormente.

As principais vantagens do SNC são:¹

- *“Relato financeiro mais moderno gerando um potencial “afastamento” fiscal”;*
- *“Potencial redução do risco de informação, pois o SNC aumenta a transparência, numa perspectiva de políticas de divulgação da informação bastante detalhadas e transparentes”;*
- *“Potencial melhoria da organização interna”;*
- *“Potencial facilitador de negócios atendendo à linguagem “internacional”, eliminando muitas diferenças”, no qual se verificava quando se encontrava em vigor o POC.*

Em suma, os principais objectivos deste novo sistema, é aumentar a relevância da informação financeira, tornando assim uma divulgação mais transparente e comparável para todos os utilizadores que necessitem de usar essa mesma informação.

A contabilidade passará a ser mais útil, uma vez que estará mais aproximada das regras de gestão, e existirá um maior afastamento em relação à fiscalidade, o que originará

¹ Fonte: Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística

uma contabilidade, sem barreiras na sua compreensão e interpretação das demonstrações financeiras e na sua respectiva informação.

Com a entrada do SNC em vigor, foram criadas as NCRF, que têm por base as *IAS/IFRS*, para criarem assim uma harmonização ao nível da contabilidade. Com isto, a terminologia foi alterada, e o conteúdo das demonstrações financeiras ao nível da sua estrutura foi igualmente modificado para apresentar um modelo mais compreensível e mais resumido para todos os utentes/ destinatários da informação.

Em relação às políticas e estimativas contabilísticas, verificaram-se algumas alterações, das quais se pode destacar o facto de passar a ser possível optar ao nível da valorimetria pelo modelo de custo ou pelo modelo de justo valor, esta alteração irá ter efeito no CIRC.

2.2. Determinação das relações entre a Fiscalidade e a Contabilidade

A contabilidade e a fiscalidade estão interligadas entre si, pois como veremos mais à frente no presente trabalho, o lucro tributável parte das regras utilizadas na contabilidade.

A contabilidade através das suas demonstrações financeiras tem por objectivo, proporcionar informação aos seus utentes acerca da posição, alteração e desempenho financeiro de uma entidade. A fiscalidade empresarial por outro lado, através do IRC, tem como um dos principais objectivos, a cobrança de receitas.

Com a aprovação do SNC, foi necessário também adaptar as regras do CIRC e legislação complementar às NIC. Mas mesmo assim, continuará a existir diferenças entre os critérios contabilísticos usados através do SNC e os critérios que se encontram estabelecidos no CIRC, continuando a ser o RLE que é apurado através dos critérios do SNC usado para o ponto de partida do apuramento do lucro tributável. Sendo para isso calculado, através das presentes regras no CIRC, em uso das diferenças entre os critérios contabilísticos e fiscais, e as variações patrimoniais positivas ou negativas, que de acordo com este código devem ser atribuídos ao RLE para determinação do resultado fiscal.

Cumpre ainda referir que, foram incluídas, algumas novas regras no CIRC, de forma a aproximar a fiscalidade a este novo SNC, as quais que serão abordadas no presente trabalho.

3. Bases Teóricas do IRC

3.1. Definições e Objectivos

O Código do IRC foi criado através do DL n.º 442 - B/88, de 30 de Novembro, anteriormente ao qual a tributação do rendimento era efectuada através de diversos impostos.

Entrou em vigor a 01 de Janeiro de 1989, originando assim a extinção da "*Contribuição Industrial, do Imposto sobre a Industria Agrícola, do Imposto de Mais - Valias, da Contribuição Predial, do Imposto de Capitais, do Imposto Complementar e do Imposto de Selo Constante da verba 134 da Tabela Geral de Impostos de Selo*".²

A principal mudança foi a adopção de um único sistema de tributação global, isto é, um sistema que é caracterizado por um único imposto incidir na totalidade dos rendimentos. Assim, o IRC é como, o nome indica, um imposto que incide sobre os rendimentos obtidos num período de tributação pelos respectivos sujeitos passivos colectivos.

A noção de rendimento vem reflectido no CIRC³, donde se adoptou um conceito através da teoria do incremento patrimonial, ou seja, adoptar para base do imposto, o lucro, definido como a diferença entre o valor do património no início e no fim do período, incluindo ganhos que anteriormente não eram tributados, como por exemplo, algumas indemnizações, mais-valias e outros subsídios não destinados à exploração.

O principal objectivo deste código, é determinar as regras para o apuramento do imposto a entregar ao estado, referente às entidades, que de acordo com o artigo 2.º do CIRC, são sujeitos passivos deste imposto.

² Vide Preâmbulo CIRC

³ Artigo 3.º, n.º 2 do CIRC e ponto 5 do preâmbulo

3.2. Características

As principais características deste imposto que se podem destacar são, o ser um imposto:

1) Sobre o Rendimento

Como já foi referido, este imposto incide sobre o rendimento obtido num período de tributação pelos sujeitos passivos.

2) Directo

De acordo com o n.º 1 do artigo 254.º da CRP, é um imposto que incide sobre a manifestação directa ou imediata da capacidade contributiva de um sujeito passivo.

3) Real

É um imposto em que a tributação dos rendimentos das pessoas colectivas não considera a situação pessoal, ou económica dos sujeitos passivos.

4) Periódica

Pois a obrigação do imposto prolonga-se no tempo, é renovada nos sucessivos períodos de tributação, que normalmente são anuais, e coincidem com o ano civil⁴.

5) Estadual

É um imposto “Estadual”, pois é o Estado o sujeito activo da relação do imposto. A noção de sujeito activo está consagrado no n.º 1 do artigo 18.º da LGT, como sendo “*entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.*”

6) Proporcional

Pois a taxa é sempre constante, sendo uma taxa fixa, apesar da matéria colectável apurada variar. Assim, quanto maior for a matéria colectável apurada maior será o seu imposto.

⁴ Artigo 8º, nº1 CIRC

7) Global

É um imposto que incide sobre os rendimentos globais activos.

8) Principal

É um imposto que usufrui de autonomia face aos restantes impostos que existem no território português.

3.3. Determinação do Lucro Tributável

A definição do lucro de uma pessoa colectiva está citada no n.º 2 do artigo 3.º (*Base do imposto*), o qual menciona que “*o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código*”, sendo essas respectivas diferenças nomeadas como variações patrimoniais positivas ou negativas.

Quadro 1 – Base do Imposto⁵

Sujeitos Passivos	Actividade	Base do Imposto
Residentes	Exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art.º 3, n.º 1, alínea a))	Lucro
	Não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (art.º 3, n.º 1, alínea b))	Rendimento Global
Não Residentes	Com estabelecimento estável em Portugal (art.º 3 n.º 1, alínea c))	Lucro do Estabelecimento
	Sem estabelecimento estável em Portugal, ou com rendimentos que não lhe sejam imputáveis (art.º 3, n.º 1, alínea d))	Rendimentos das diversas Categorias do IRS

⁵ Fonte: Direcção Geral dos Impostos – “*CIRC Manual*”

A base deste imposto é reflectida através da respectiva situação dos sujeitos passivos, como se pode verificar no quadro 1 – Base de Imposto. É necessário ter em atenção onde é situado o seu estabelecimento estável (artigo 5.º), isto é, onde é localizado qualquer instalação desde que seja fixa na qual é exercida a respectiva actividade.

Verifica-se então que o termo “*residente*” no CIRC, está relacionado com o princípio da territorialidade, pois são considerados todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português. Os não residentes, são tributados apenas pelos rendimentos obtidos em Portugal.

Se existir o referido estabelecimento estável, que pode ser mesmo um estaleiro de construção ou subempreitada, desde que a sua actividade se prolongue por um prazo superior a 6 meses (n.º 3 e n.º 5 do artigo 5.º), e exerça uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, será tributado sobre o seu lucro. Se por contrário não exercer nenhuma dessas actividades, então será tributado de acordo com o rendimento global, isto é, o somatório dos diversos rendimentos para efeitos de IRS, como também aumentos verificados no património adquiridos gratuitamente.

Quanto aos rendimentos dos sujeitos passivos não residentes, verifica-se igualmente o mesmo critério, pois serão tributados de acordo com o lucro imputável ao estabelecimento estável em Portugal, caso não possua o mesmo então serão tributados nos mesmos termos que os sujeitos passivos residentes que não exerçam nenhuma actividade comercial, industrial ou agrícola.

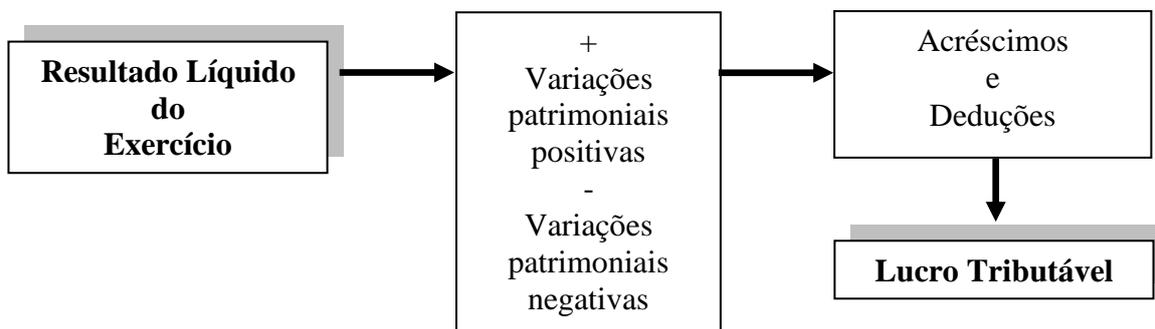


Ilustração 1 - Determinação do Lucro Tributável

Os principais aspectos para a determinação do lucro tributável estão reflectidos no artigo 17.º (*Determinação do lucro tributável*), onde em concordância com o artigo 3.º (*Base do imposto*), é exposto os requisitos para a sua determinação. Para isso a pessoa colectiva deverá possuir contabilidade organizada de acordo com o SNC, obedecer a todas as normas previstas neste código e considerar todas as operações realizadas pelo sujeito passivo no período de tributação, que por regra coincide com o ano civil (n.º 1 do artigo 8.º).

Para o apuramento do respectivo lucro tributável, é necessário ter em conta o RLE que foi apurado na contabilidade, e numa primeira análise efectuar um estudo detalhado às contas integrantes no capital próprio que variem de acordo com variações patrimoniais existentes que não se encontrem reflectidas em resultados.

Após o mesmo ser verificado, segundo as regras do CIRC, será acrescido ou deduzido ao respectivo valor, as alterações necessárias para então se apurar em termos fiscais o resultado do exercício aceite em termos fiscais, isto é o lucro tributável, se o mesmo for positivo, caso contrário é denominado por prejuízo fiscal.

4. Principais alterações com a republicação do CIRC

Com a entrada em vigor do SNC, foi necessário, para além de revogar o código nas principais regras para a determinação do lucro tributável, como também foi necessário alterar os seus diversos preceitos, de modo a reflectir a nova terminologia⁶ contabilística, podendo assim se destacar as seguintes substituições:

- Exercício para período de tributação (artigo 1.º);
- As existências para inventários ou activos biológicos (artigo 26.º);
- O imobilizado corpóreo para activo fixo tangível;
- O imobilizado incorpóreo para activo intangível;
- As reintegrações e amortizações para depreciações e amortizações (artigo 29.º);
- O registo para o reconhecimento;
- Os custos e perdas para gastos (artigo 23.º);
- Os proveitos e ganhos para rendimentos (artigo 20.º);
- As provisões (incluídas no activo) para imparidades;
- Reposição de provisões (do activo) para reversões de imparidade;

Na sequência da alteração a este código foi necessário, ser efectuado igualmente a revisão do Decreto Regulamentar (DR) referente às depreciações e amortizações, e para isso foi publicado, em Diário da Republica, o DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro, que vem adoptar o regime das depreciações e amortizações para efeitos do “novo” CIRC, revogando assim o DR n.º 2/90, de 12 de Janeiro.

⁶ Artigos de acordo com o CIRC em vigor desde 01/01/2010

4.1. Regras Gerais

4.1.1. Periodização do Lucro tributável

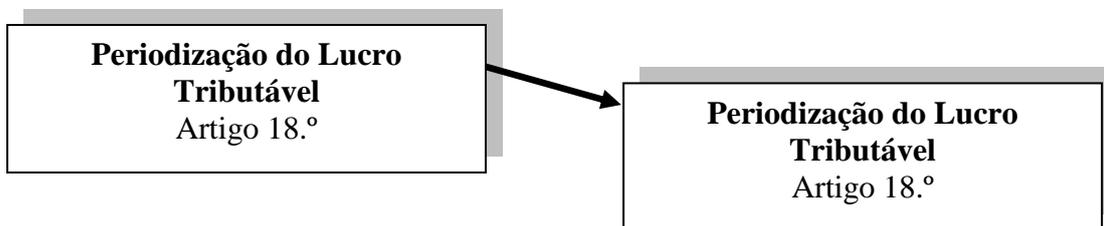


Ilustração 2 - Periodização do Lucro Tributável

No artigo 18.º, encontra-se legislado as regras para o reconhecimento das rubricas do lucro tributável.

Anteriormente à republicação, os “*proveitos e os custos*”, agora denominados por “*rendimentos e gastos*” eram aplicáveis ao exercício a que diziam respeito, actualmente uma das diferenças que se verifica neste artigo é que os respectivos rendimentos e gastos bem como outras componentes do lucro tributável são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos mas independentemente do seu recebimento ou pagamento (n.º 1 do artigo 18.º).

Foram incluídos na alínea c) do n.º 3 deste artigo, que são imputáveis ao período de tributação os réditos e os gastos de contratos de construção tendo por base o artigo 19.º (*Contratos de construção*), abordados posteriormente no presente trabalho.

Passa a ser aceite a aplicação do modelo do justo valor nos instrumentos financeiros, no qual a diferença seja reconhecida através de resultados, se os mesmos se tratarem de instrumentos de capital próprio, no qual tenham um preço já formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social (n.º 9 do artigo 18.º). Assim passa a concorrer para a formação do lucro tributável os respectivos ajustamentos decorrentes dessa aplicação do modelo de justo valor.

Verifica-se igualmente alterações no que confere aos números posteriores incluídos neste artigo, que serão tratados no presente trabalho, a cada tema a que os mesmos respeitam.

4.1.2. Obras de carácter plurianual / Contratos de construção⁷

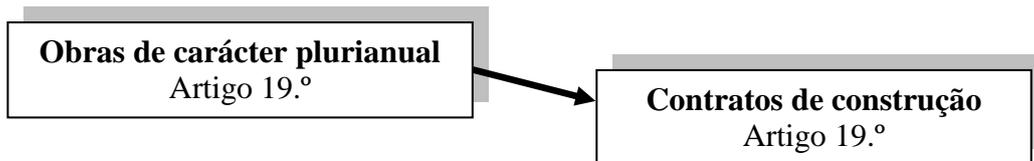


Ilustração 3 - Obras de Carácter Plurianual / Contratos de Construção

As actividades de carácter plurianual passam no presente código a denominar-se “*Contratos de construção*” passando a ser calculados só através de um único método, o do critério da percentagem de acabamento.

Mas o que são afinal obras de carácter plurianual? São obras cujo ciclo de produção ou mesmo o tempo de construção é superior a um ano.

Anteriormente existiam dois métodos para o cálculo dos resultados, de acordo com o n.º 1 do artigo 19.º, os quais tinham por designação o critério de encerramento de obra e o critério da percentagem de acabamento.

Se os resultados da obra fossem obtidos segundo o critério de encerramento de obra, esta era considerada finalizada quando, de acordo com o valor do contrato ou o preço de venda, o grau de acabamento fosse igual ou superior a 95%.

O método de percentagem de acabamento correspondia à relação entre os gastos efectivamente suportados até ao final de cada período de tributação e a soma dos mesmos com os estimados para a sua conclusão.

Com a entrada do regime em vigor, deixou de ser relevante para efeitos fiscais o método de encerramento de obra, bem como a consideração de 5% do volume de proveitos

⁷ Directriz Contabilística n.º 3/91

como sendo uma receita antecipada, pois eram apurados resultados quando efectivamente a obra ainda não tinha suportado os custos totais para o seu encerramento. Cumpre referir, que actualmente esses custos não são suportados nos contratos de construção, bem como não são dedutíveis no período de tributação em questão, pois só se tratam ainda de perdas esperadas e não efectivamente realizadas.

4.1.3. Rendimentos / Gastos

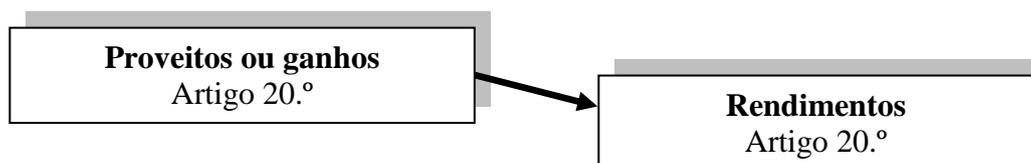


Ilustração 4 - Proveitos ou ganhos / Rendimentos

No que diz respeito aos “*Proveitos ou Ganhos*” (artigo 20.º)⁸, só foi efectuado uma ligeira modificação, permanecendo com a mesma numeração, alterando a sua terminologia para “*rendimentos*”.

Os rendimentos são considerados operações de qualquer natureza, incluindo certos ganhos que podem ocorrer ocasionalmente, como por exemplo mais-valias realizadas, indemnizações obtidas ou mesmo outros subsídios que possam ocorrer no período de tributação. Os rendimentos mais usuais são os provenientes de “*vendas e prestações de serviços*”⁹, mas sendo considerados aqueles que são adquiridos através de imóveis, juros, diferenças de câmbio, entre outros.

Apesar da sua alteração terminológica, também foi adicionada no CIRC, que são também considerados como rendimentos de natureza financeira os “*resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado*” (alínea c), n.º 1 do actual artigo 20.º), “*rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros*” (alínea f), n.º 1 artigo 20.º), e por fim são actualmente também considerados como rendimentos os “*resultantes da*

⁸ CIRC – Redacção à anterior republicação

⁹ Artigo 20.º, n.º 1 alínea a)

aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais” (alínea g), n.º 1 do artigo 20.º), isto é por exemplo, venda de cortiça, pinheiros eucaliptos, entre outros.

Cumprindo ainda referir que no que diz respeito ao tema sobre os instrumentos financeiros, será abordado as suas principais alterações no subcapítulo “4.6.- Instrumentos Financeiros”, do presente trabalho.

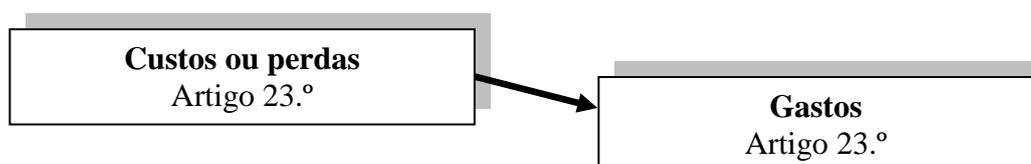


Ilustração 5 - Custos ou perdas / Gastos

Relativamente ao “antigo” artigo dos “*custos e perdas*”, sucedeu-se igualmente o mesmo que ao artigo dos “*proveitos ou ganhos*”, sendo alterado a sua terminologia para “*gastos*”, e onde foram incluído novos termos para o complementar com as principais alterações reflectidas com a introdução do SNC.

São considerados gastos, aqueles que se demonstrem imprescindíveis à realização dos rendimentos considerados no artigo 20.º do presente CIRC.

Sendo exemplos de gastos, os que são relativos à produção ou aquisição de bens ou serviços, distribuição e venda podendo ser considerados os referentes ao seu transporte ou a colocação dos produtos à disposição, as menos-valias realizadas, indemnizações resultantes de operações no qual o risco não seja segurável, entre outros.

As principais alterações previstas neste artigo são semelhantes ao que se verificou no artigo dos rendimentos no qual actualmente o apuramento dos gastos decorrentes da aplicação do método do juro efectivo nos instrumentos financeiros valorizados ao custo amortizado passa a ser aceite fiscalmente.

Passam igualmente a ser aceites os gastos, que dizem respeito a remunerações atribuídas a título de participação nos lucros, gastos com “*benefícios de cessação de emprego e*

outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados”¹⁰. O benefício pós-emprego segundo a IAS 19, são benefícios que sejam pagos após a conclusão de emprego.¹¹

São aceites também gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros e activos biológicos consumíveis.

Cumprir ainda referir, que os números 3, 4 e 5 do presente artigo será abordado no subcapítulo Instrumentos financeiros, devido aos mesmos serem relacionados com esse tema.

4.1.4. Variações Patrimoniais

A noção de variação patrimonial está interligada com o balanço de uma empresa, de acordo com a sua situação líquida, isto é, a diferença entre o activo e o passivo.

A situação reflectida no balanço de uma empresa, não é a sua realidade estática, pois está susceptível a diversas modificações em resultado da sua actividade económica, no qual podem ser variações que alterem o seu valor ou mesmo a sua composição. A estas variações dá-se o nome de “*variações patrimoniais*”, as quais podem ser positivas ou negativas, consoante aumentem ou diminua a sua situação líquida.

Como já foi referido o resultado líquido é um dos pontos de partida para o apuramento do lucro tributável, e no qual nem todas as variações patrimoniais estão reflectidas, por isso é necessário verificar todas as variações que se encontram a alterar o valor do Capital Próprio entre o início e o fim do período de tributação.

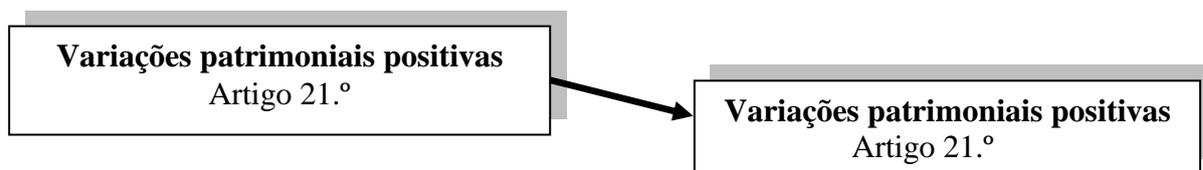


Ilustração 6 - Variações patrimoniais positivas

¹⁰ IAS 19 – Benefícios dos Empregados

¹¹ Este tema será abordado mais em profundidade no subcapítulo 4.7. - “Benefícios dos empregados”.

Passam a incluir-se nas variações patrimoniais positivas as que decorrem de operações sobre “*instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que decorram de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio*” (alínea a) do n.º1 do artigo 21.º), e passam também a ser consideradas variações relativas a impostos sobre o rendimento (alínea d), n.º 1 do artigo 21.º).

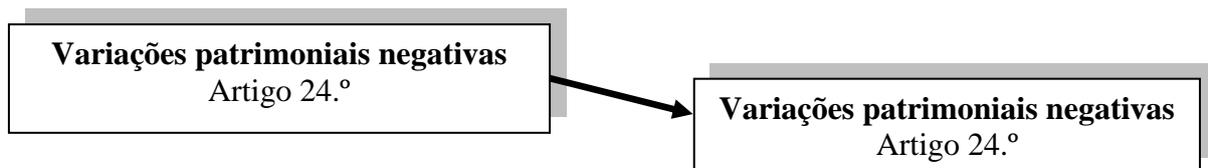


Ilustração 7 - Variações patrimoniais negativas

Referente às variações patrimoniais negativas, verifica-se que a terminologia não alterou, nem a numeração deste artigo.

Passam a ser consideradas variações patrimoniais negativas, aquelas que “*decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação*” (alínea c) do n.º 1 do artigo 24.º), e variações relativas a impostos sobre o rendimento (alínea e) do n.º 1 do artigo 24.º).

Outra das alterações existentes neste artigo com a republicação do CIRC foi a revogação dos restantes números que eram incluídos no anterior artigo, no qual diziam respeito a gratificações ao pessoal. Pois, uma vez que estas gratificações, com a alteração para o SNC serão contabilizadas como sendo despesas com pessoal, afectando assim directamente os resultados do exercício. A regra fiscal associada às gratificações foi transferida para o artigo 23.º (*Gastos*) do presente código.

4.1.5. Subsídios ou subvenções não destinados à exploração/ Subsídios relacionados com activos não correntes

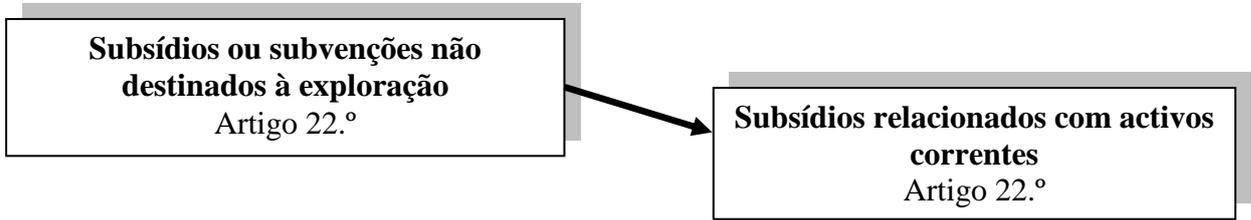


Ilustração 8 - Subsídios ou subvenções não destinados à exploração / Subsídios relacionados com activos correntes

Os “*subsídios ou subvenções não destinados à exploração*” concedidos a uma pessoa colectiva, com a alteração do CIRC, passou a ser denominada como “*subsídios relacionados com activos correntes*”, contudo o artigo continuou a ser o mesmo.

Estes tipos de subsídios podem ser cedidos pelo Governo ou mesmo pela UE, para fazer face aos problemas que as empresas enfrentam. Podem ser de carácter financeiro, ou serem relacionados com o investimento ou à exploração, como por exemplo, a empresa criar mais postos de trabalho em troca de um subsídio.

Anteriormente, o subsídio poderia ser incluído no lucro tributável desde de que se compusesse a parte do activo imobilizado, actualmente não fazendo referência ao mesmo, só considerando se são activos depreciables ou amortizáveis, deveria ser incluído o valor na proporção da sua reintegração calculada. Se o mesmo não respeitasse a esses elementos, então deveriam ser incluídos no lucro tributável em fracções iguais, durante os exercícios a que os elementos respeitassem.

Com a mudança do CIRC a inserção dos subsídios no lucro tributável efectua-se da mesma forma que até anteriormente era efectuado, mas de acordo com a amortização, independentemente do seu recebimento.

4.1.6. Relocação Financeira e venda com locação de retoma

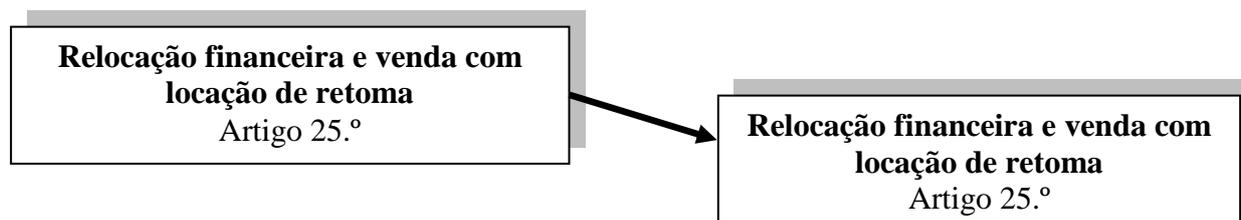


Ilustração 9 - Relocação financeira e venda com locação de retoma

O artigo 25.º determina que a relocação financeira de bens previstos pelo n.º 1 não originará do ponto de vista fiscal, qualquer resultado, continuando assim esse bem a ser reintegrado pelo locatário de acordo com o regime que vinha a ser seguido até aí.

A principal alteração que se verificou neste artigo foi no n.º 2 do mesmo, onde apesar de existir a alteração das novas terminologias contabilísticas, era considerado na alínea a) do n.º 2, que se existisse a venda do bem após a locação financeira, e se o mesmo pertencesse ao activo imobilizado do vendedor era aplicável as mesmas regras do disposto n.º 1.

No presente código republicado, só se verifica esta regra no caso de o referido bem pertencer ao inventário do vendedor, e neste caso, não existirá lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal, sendo o mesmo valorizado ao custo inicial de aquisição ou mesmo produção para efeitos da sua depreciação. Nos restantes casos continua a ser depreciado ou amortizado utilizando o mesmo critério até à respectiva venda. Não sendo actualmente considerado se o bem pertencer ou não aos seus elementos do activo.

4.2. Valorimetria das Existências/ Inventários

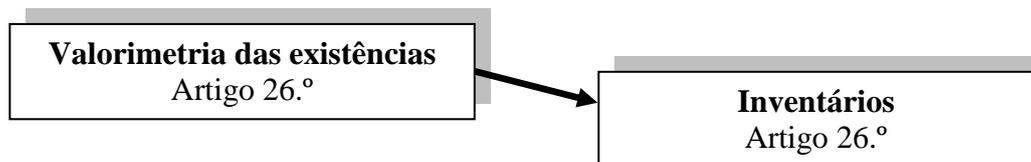


Ilustração 10 - Existências / Inventários

A terminologia “*valorimetria das existências*” com a presente republicação passou a ser denominada por “*inventários*”, a qual não teve qualquer reorganização na respectiva numeração do artigo 26.º.

Os rendimentos e os gastos dos inventários fiscalmente aceites, segundo o n.º 1 do artigo 26.º, são os que resultem dos seguintes métodos:

- **Custos de aquisição ou de produção (alínea a) do n.º 1)** – o custo de aquisição é a soma do respectivo preço de compra, acrescido de todos os gastos suportados directa ou indirectamente para os colocar no seu estado actual o no pertencente local de armazenagem e o custo de produção é a soma de todos os custos quer de matérias-primas, outros materiais, custo com mão-de-obra para os produzir e colocar no estado em que se encontra e no devido local de armazenagem.
- **Custos padrões (alínea b) do n.º 1)** – são os custos apurados de acordo com as técnicas contabilísticas e o qual consiste em estimar o respectivo custo para cada produto. Cumpre referir, que se a utilização deste método conduzir a desvios significativos, pode a DGCI realizar as correcções apropriadas. (n.º 3, artigo 26.º)
- **Preços de venda deduzidos de margem normal de lucro (alínea c) do n.º 1)** – o preço de venda é considerado como sendo o preço inalterável de elementos oficiais, ou os últimos preços que tenham sido usados pela empresa. (n.º 4, artigo 26.º)

- **Valorimetrias especial para os inventários tidos por básicos ou normais (alínea e) do n.º 1)** - A utilização deste método necessita de autorização antecipada da DGCI, solicitada através de um requerimento em que explique as razões para adoptar este método. (n.º 6 do artigo 26.º)

Com o novo regime, passa a ser usado um novo método para o cálculo dos rendimentos ou gastos dos Inventários, assim de acordo com a nova alínea d), do n.º 1 do artigo 26.º tem-se:

- *“Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento de colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;”* – isto é, adopta-se o critério do justo valor para os activos biológicos e produtos agrícolas.

Além de existir um novo método, também é incluído neste artigo um novo ponto, no qual existe uma possibilidade de que os inventários que para atingirem a sua condição de uso ou venda, necessitem de um período superior a um ano, e no qual é introduzida a possibilidade de se incluir imediatamente no custo de aquisição ou produção, os custos com empréstimos obtidos que lhe sejam directamente atribuíveis.

4.3. Imobilizado

Um dos temas bastante abrangente e igualmente importante tanto em termos contabilísticos como fiscais é o da valorimetria do imobilizado. Com a republicação do CIRC, os termos que diziam respeito ao imobilizado passaram a designar-se por “*activos fixos tangíveis*” o que dizia respeito ao “*imobilizado corpóreo*”, e o “*imobilizado incorpóreo*” passou a ser nomeado por “*activos intangíveis*”. Adicionalmente, quando se investem em imóveis denomina-se, actualmente, por propriedades de investimento.

Um activo fixo tangível diz respeito a itens que sejam adquiridos pela empresa para uso na fabricação e produção dos seus bens, para fornecimento de bens ou serviços ou mesmo para arrendamento ou outros fins lucrativos, mas em que se espera que permaneçam na posse da empresa durante mais do que um período.

Por outro lado, um activo intangível é algo que a empresa detém e o qual não tem substância física.

Os bens do activo têm normalmente uma vida útil associada, e deverão ser sempre depreciados em função da sua utilização.

No que se refere aos activos fixos tangíveis e aos intangíveis, seguidamente abordar-se-á as principais alterações decorrentes da republicação do CIRC.

4.3.1. Reintegrações e amortizações/ Depreciações e Amortizações

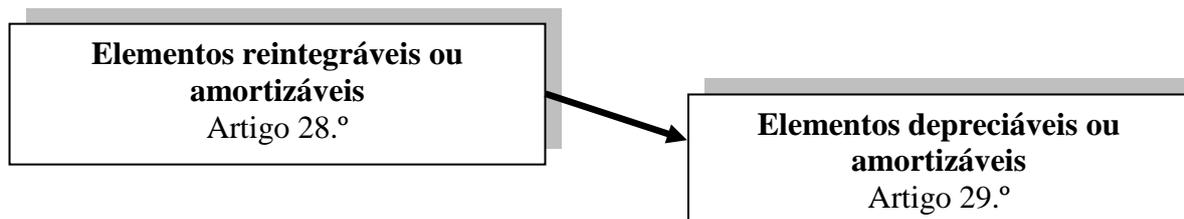


Ilustração 11 – Elementos reintegráveis ou amortizáveis /
Elementos depreciables ou amortizáveis

No que se refere ao regime das reintegrações e amortizações, este também sofreu alterações na sua regulamentação, pois com a entrada em vigor da nova versão do CIRC, foi necessário também rever o DR n.º 2/90, de 12 de Janeiro, sendo assim publicado em Diário da República, o DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro, o qual vem estabelecer o regime das depreciações e amortizações com efeitos desde 01 de Janeiro de 2010.

Esta nova regulamentação mantém a mesma estrutura e os elementos necessários que já se encontravam na anterior, sendo uma das principais alterações a terminologia, como se verifica no CIRC republicado.

Uma das alterações verificadas, foi o facto de actualmente serem apresentadas as novas categorias que se incluem no conceito de imobilizado, a qual se verifica no actual artigo dos elementos depreciables ou amortizáveis.

O anterior artigo 28.º, referia-se aos “*elementos reintegráveis ou amortizáveis*”, actualmente o artigo 29.º, passou a denominar-se “*elementos depreciables ou amortizáveis*”, mantendo-se as características essenciais do regime das depreciações e amortizações, onde apenas se verificou alterações nas terminologias contabilísticas, sendo assim aceites como gastos as depreciações dos activos fixos tangíveis, dos activos intangíveis e das propriedades de investimento as quais sejam contabilizadas ao custo histórico com carácter sistemático, e as quais tenham sofrido perdas de valor resultantes da sua utilização ou mesmo do decurso do tempo (n.º 1, artigo 29.º).

Outra alteração importante que foi efectuada é o facto de, presentemente, a dedução fiscal das depreciações se puder efectuar mesmo que seja referente a gastos de períodos

anteriores de tributação, onde antes desta republicação eram dependentes de quando fossem contabilizados como gastos no período, e sendo só aceites nesse ano de tributação. Efectivamente é uma importante alteração que requer um controlo e a comprovação da sua veracidade por parte do sujeito passivo.

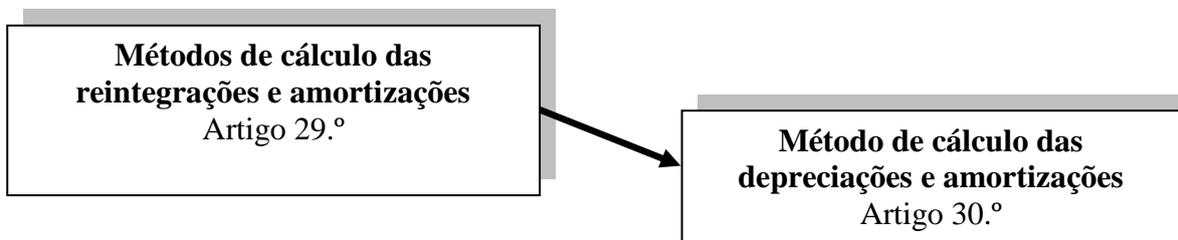


Ilustração 12 - Métodos de cálculo das reintegrações e amortizações /
Método de cálculo das depreciações e amortizações

Os métodos para o cálculo das respectivas depreciações e amortizações faz-se por regra geral através do método das quotas constantes ou, por opção, por quotas decrescentes anteriormente, denominado por degressivas.

Adicionalmente, passará a ser possível o sujeito passivo utilizar outros métodos além dos que foram anteriormente mencionados, contudo terá de efectuar um requerimento à DGCI, para obter o seu reconhecimento prévio. Cumpre referir que do uso desse método não pode resultar uma quota anual de depreciação ou amortização superior à que deveria ser prevista (n.º 3, artigo 30.º).

Tendo em conta a alteração prevista no n.º 6, do artigo 30.º e mediante requerimento prévio à DGCI, se aplicar um método de depreciação ou amortização diferente, o limite mínimo e máximo de amortização previamente aceite pela DGCI deixa de estar definido.

Em relação a este tema, o artigo 1.º do DR n.º 25/2009, vem estabelecer que se existirem “razões devidamente justificadas”, então pode não ser aplicado o mesmo método de depreciação e amortização “desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.”

Para o cálculo do que pode ser aceite como gasto usando o método das quotas constantes, ou se usar o método das quotas decrescentes, é necessário atender às regras que estão citadas no actual artigo 31.º.

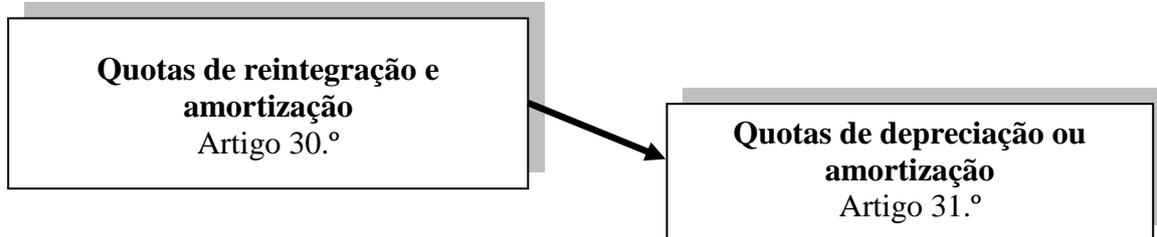


Ilustração 13 - Quotas de reintegração e amortização /
Quotas de depreciação ou amortização

Este artigo só foi alterado nos seus termos, onde se continua assim a efectuar o cálculo dos métodos para a estimativa do valor aceite fiscalmente das depreciações ou amortizações.

Segundo o n.º 1 do artigo 31.º, no método das quotas constantes, é determinado o que pode ser aceite como gasto, aplicando as taxas do DR n.º 25/2009 aos valores do seu custo de aquisição, quando adquiridos a terceiros, ao seu custo de produção, quando referentes a elementos fabricados internamente (alínea a), n.º1), ao valor reavaliado ao abrigo da legislação fiscal (alínea b), n.º1), ou ao valor de mercado ou de avaliação (justo valor), à data de abertura de escrita (alínea c), n.º1).

Cumprir referir, ainda em relação a este método, que quando não se encontrarem fixadas as taxas de depreciação ou amortização no DR n.º 25/2009, então serão aceites as que forem consideradas aceitáveis para a DGCI, tendo para isso em conta o período de utilidade esperada.

Se for aplicado o método das quotas decrescentes é usado igualmente os valores que se utilizam para o método das quotas constantes, mas sendo multiplicado pelos coeficientes máximos referidos no n.º 3 do artigo 31.º do CIRC e artigo 6.º do DR n.º 25/2009:

- “1,5, se o período de vida útil do elemento for inferior a cinco anos;”
- “2, se o período de vida útil do elemento for de cinco ou seis anos;”
- “2,5, se o mesmo for superior a 6 anos.”

O período de vida útil de um elemento do activo é o período durante o qual se deprecia ou amortiza totalmente o seu valor. (artigo 3.º do DR n.º 25/2009)

As despesas de instalação com a entrada em vigor do SNC deixam de ser classificadas como um activo intangível, passando assim a serem aceites como gastos no período de tributação em que as mesmas são reconhecidas contabilisticamente. Neste contexto foi eliminado o código “2460” da tabela genérica do DR n.º 2/90, que era referente às Despesas de Instalação que previa uma taxa de amortização de 33,33%.

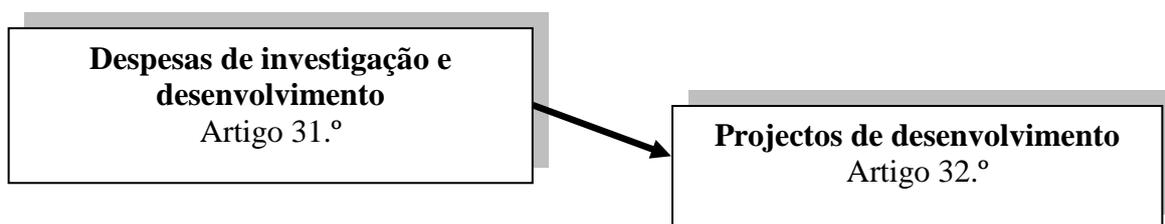


Ilustração 14 - Despesas de investigação e desenvolvimento /
Projectos de desenvolvimento

Em relação às “*despesas de investigação e desenvolvimento*” passam a ser consideradas no artigo 32.º, como sendo “*projectos de desenvolvimento*”, sendo igualmente consideradas as despesas que sejam realizadas pelo sujeito passivo “*através da exploração de resultados da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção.*”

Outra alteração significativa, é verificada na regra de depreciação dos elementos de reduzido valor.

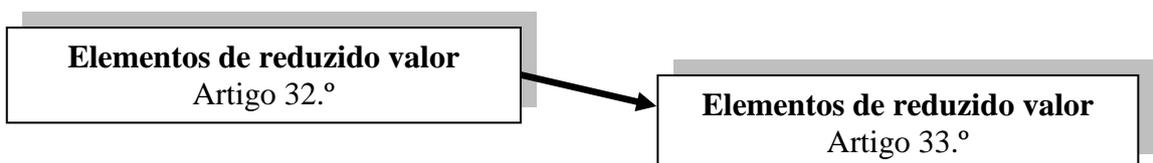


Ilustração 15 - Elementos de reduzido valor

Os elementos de reduzido valor passam a estar legislados no artigo 33.º, passando a ser aceite no período de tributação do respectivo custo de aquisição ou produção, a dedução de elementos do activo, cujos custos unitários não ultrapassem os € 1.000,00, excepto, claro quando façam parte de um conjunto de elementos que deve ser amortizado ou depreciado como um todo (exemplo: efectuar uma aquisição de uma mesa de um escritório, a qual é adquirida separadamente, não podem assim ser amortizadas as diversas peças em separado, mas sim todas como um todo).

Anteriormente, os elementos de reduzido valor eram os que tinham valor abaixo de € 199,52, aumentando assim o seu limite e podendo o contribuinte considerá-lo como gasto, isto é, a amortização será igual ao respectivo gasto num só período de tributação.

Passando a outro ponto importante das depreciações e amortizações do activo, verifica-se também alterações no artigo 34.º, onde se encontram legisladas as depreciações que não são aceites como gasto.

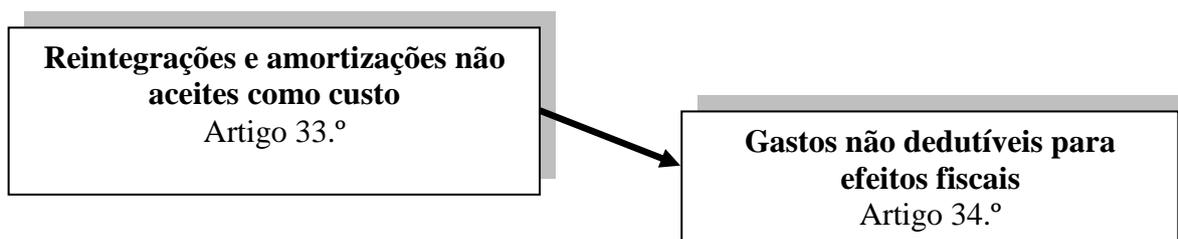


Ilustração 16 - Reintegrações e amortização não aceites como custo /
Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

Resumidamente, os gastos com depreciação e amortização do período de tributação que não são dedutíveis para efeitos fiscais, são os seguintes (n.º 1 do artigo 34º):

- De elementos do activo que não estejam sujeitos a deprecimento;
- De imóveis na parte que corresponda ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento;
- Praticadas para além do período máximo de vida útil, excepto os que são aceites e de conhecimento da DGCI.
- E depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, no qual o parte correspondente ao custo de aquisição ou valor de reavaliação exceda os “€

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 de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.” (alínea e), n.º 1)

A alteração que se verificou com a republicação, apesar da numeração passar a estar considerado no artigo 34.º e alterar o seu preceito para “*Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais*”, é também alterado a alínea e) do n.º1, onde não era aceite como gasto as depreciações nos mesmos moldes desta alínea do antigo artigo 33.º, no valor de € 29.927,87.

4.3.2. Outras alterações

O artigo 11.º (“*Reintegrações de imóveis*”) do DR n.º 2/90 foi alterado e passou a ser o artigo 10.º (“*Depreciação de imóveis*”) do DR n.º 25/2009, no qual é eliminado a obrigatoriedade de evidenciar separadamente na contabilidade a parte do valor dos imóveis, correspondente ao terreno, passando só a ser exigível esta separação na documentação fiscal.

É eliminado também a referência a que o valor a atribuir ao terreno, deveria estar de acordo com as disposições do Código das Avaliações e do Código da Contribuição Autárquica, passando actualmente a ser determinado, e nunca inferior ao que é apurado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).

É eliminado o n.º 4 do artigo 17.º, do DR n.º 2/90, o qual referia que deveriam ser amortizados, em partes iguais, pelo período mínimo de três anos, as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado ao período anterior à sua entrada em funcionamento, dos encargos com campanhas publicitárias e das despesas com emissão de obrigações.

Adicionalmente, cumpre referir que está previsto no artigo 18.º do DR n.º 25/2009, que mediante a autorização da DGCI, se prevê a possibilidade de serem praticadas e aceites as depreciações e amortizações inferiores às quotas mínimas que decorrem da aplicação das taxas referidas pelo presente decreto regulamentar. Fica igualmente previsto no n.º 3

do mesmo artigo a não aplicação da regra das quotas mínimas aos activos não correntes detidos para venda.

Outra das alterações verificadas, é a prevista no artigo 20.º do DR n.º 25/2009, onde actualmente se encontra estabelecido a regra para as depreciações e amortizações que não sejam consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que foram contabilizadas, se puderem deduzir em períodos seguintes. Esta situação verificava-se quando o valor de reintegração e amortização excedia as importâncias máximas admitidas.

Cumprir referir, que o DR n.º 2/90 impunha o diferimento por um período mínimo de três anos das diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado e correspondentes ao período anterior à sua entrada em funcionamento. Esta regra foi eliminada, e actualmente as diferenças de câmbio positivas são tributadas na alínea c) do n.º 1 do artigo 20.º (*Rendimentos*) e as negativas correspondem a um gasto fiscal, tributadas na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º (*Gastos*).

4.4. Provisões e Imparidade

O tema das provisões é igualmente de elevada importância para o cálculo do lucro tributável, pois existem provisões que não são aceitáveis fiscalmente, e que irão ser acrescidas para efeitos do respectivo apuramento.

As provisões segundo o POC, eram definidas como:

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

Através do POC poderiam ser exemplos de provisões, processos judiciais em curso, acidentes de trabalho, ou mesmo doenças profissionais.

Com a entrada em vigor do SNC, e igualmente através da NCRF 21, uma provisão deve ser constituída quando exista uma obrigação presente por parte da empresa, derivada de

um acontecimento passado, e que seja provável uma saída de recursos para liquidar a obrigação e pode ser efectuada uma estimativa fiável da obrigação.

A principal diferença entre o POC e o SNC relativamente a este assunto, resume-se em que com a aplicação da NCRF 21, é exposto de forma clara os critérios para a constituição de uma provisão e no POC era apresentado apenas através de considerações genéricas, sujeitas a uma interpretação particular em cada um dos motivos que levasse a proceder a constituição de uma provisão.

Continuam a ser criadas as provisões para processos judiciais em curso, acidentes no trabalho e doenças profissionais, garantias de clientes e passam a poder também ser constituídas provisões relativas a reestruturação de um negócio ou para outros efeitos, e constituição de contratos onerosos.

A CNC emitiu a NCRF 12 – “*Imparidade de Activos*”, a qual tem por base a IAS 16, que estabelece os procedimentos necessários para que uma entidade deva aplicar, para se assegurar que o valor líquido contabilístico de um bem dos seus activos não exceda o seu valor recuperável, caso isso se verifique então terá de efectuar um reconhecimento de uma perda de imparidade.

Em termos fiscais, denominam-se actualmente perdas de imparidade, às provisões que eram efectuadas a elementos do activo. Foram assim divididos os artigos, que eram referentes a provisões do passivo, e provisões do activo, transitando assim as perdas de imparidade para os artigos 34.º e 35.º e as provisões para os artigos 39.º e 40.º.

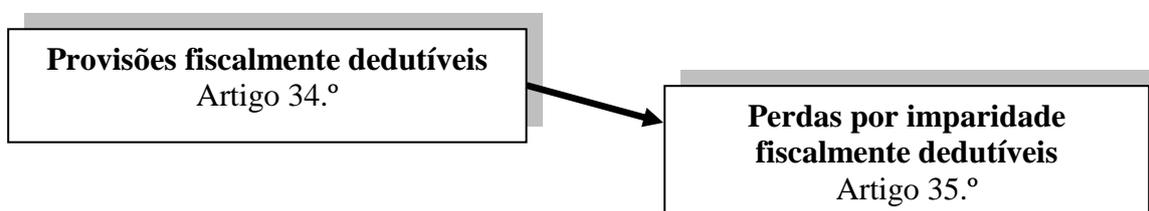


Ilustração 17 - Regime das provisões / Imparidades e provisões

As perdas de imparidade aceites fiscalmente, estão legisladas no artigo 35.º, no qual uma das principais diferenças que se verifica, é que as mesmas podem ser aceites em termos fiscais mesmo que tenham sido contabilizadas em exercícios anteriores.

Continuam a ser aceites, as perdas por imparidade relacionadas com créditos de cobrança duvidosa que estejam reflectidos para isso na contabilidade, as relativas a recibos por cobrar reconhecidas por empresas de seguros (alínea b), n.º 2), e também são aceites as perdas de imparidade que se verifiquem pela realização das normas elaboradas pelo Banco de Portugal, ou pelas entidades sujeitas à sua supervisão e Estado membro da UE destinados à cobertura de risco específico de crédito, de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações (n.º 2, artigo 35.º).

Outra alteração significativa verificada no CIRC, foi a introdução no mesmo, do regime das desvalorizações excepcionais actualmente reflectido no artigo 38.º, que corresponde ao artigo 35.º- B, aditado pelo artigo 3.º do DL n.º 159/2009, que foi acrescentado às perdas por imparidade verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, propriedades de investimento e activos biológicos não consumíveis, embora seja necessário ser aprovado pela DGCI, mediante requerimento antecipadamente ao respectivo abate. Este artigo 35.º- B, foi transferido integralmente do artigo 10.º do n.º 2/90, para o CIRC incluindo assim neste regime o novo conceito de perdas por imparidade.

Foi incluído no artigo 35.º, o n.º 4 que reflecte que *“as perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, ..., 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.”*

Em relação às provisões aceites fiscalmente, estas estão reflectidas com a republicação no artigo 39.º - *“Provisões fiscalmente dedutíveis”*, e passam a ser possível que para garantias a clientes sejam aceites, desde que correspondam à média das perdas efectivas nos últimos três períodos de tributação anteriores.

As provisões que continuam a ser aceites fiscalmente são:

- Provisões para processos judiciais em curso;
- Provisões para reparação de danos de carácter ambiental, constituídas por empresas do sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos;
- Provisões nos termos do Instituto de Seguros de Portugal;

De acordo com o número 5 do artigo 39.º, o limite de montante anual das provisões aceites em relação às garantias a clientes, é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia, efectuadas no período de tributação, de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

4.5. Regime das mais-valias e menos-valias realizáveis

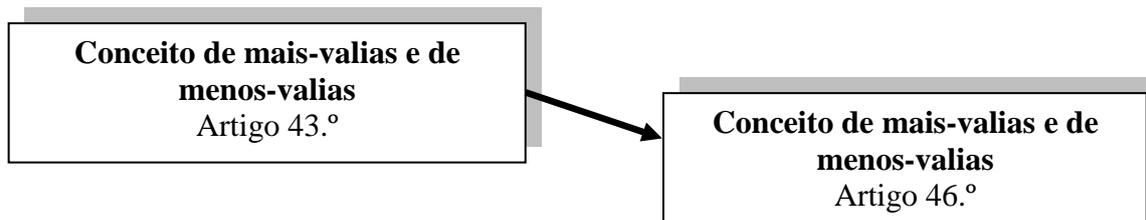


Ilustração 18 - Conceito de mais-valias e de menos-valias

O regime das mais e menos valias realizadas, encontrava-se legislado nos artigo 43.º ao 45.º, passando após a republicação, a estar reflectido nos artigos 46.º até ao 48.º do CIRC. Apesar da alteração da sua numeração, passam presentemente os activos fixos tangíveis, ou activos intangíveis, as propriedades de investimento e os instrumentos financeiros a se integrarem neste regime de mais e menos valias, com excepção daqueles em que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor concorrem para o lucro tributável, e os activos biológicos que não sejam consumíveis.

As mais e menos valias realizadas são classificadas através do artigo 46.º ganhos ou perdas obtidas mediante a transmissão onerosa, bem como os sinistros ocorridos durante a actividade exercida.

É verificado no presente artigo das mais e menos valias realizadas, no n.º 5, que estão compreendidas nas transmissões onerosas, apesar do que se verificava no código anterior a promessa de compra e venda ou de troca de bens, e alterações verificadas no modelo de valorização fiscalmente relevantes, por forma de evitar situações de dupla tributação ou mesmo de ausência de tributação.

Passa a ser admitido no artigo 48.º (*Reinvestimento dos valores de realização*) anterior artigo 45.º, o regime de reinvestimento para as mais-valias obtidas com propriedades de investimento.

4.6. Instrumentos Financeiros

O tema dos instrumentos financeiros é bastante amplo, pois qualquer entidade pode possuir estes elementos, em forma de activos financeiros (acções, contas a receber de clientes, etc.), passivos financeiros (empréstimos bancários ou obrigacionistas, etc.), por instrumentos de capital próprio ou por outros instrumentos derivados para cobertura do risco cambial, de taxa de juro, entre outros. Por ser assim um tema tão abrangente com a entrada do SNC, o CNC emitiu a NCRF 27¹², no qual inclui as definições importantes, como devem ser reconhecidos, mensurados e divulgados em termos da contabilidade.

Em relação aos instrumentos financeiros, uma das principais alterações decorrentes da adaptação do CIRC ao SNC, é verificada como já foi referida no início do trabalho, que os rendimentos e os gastos que resultem da mensuração ao justo valor dos instrumentos financeiros passam a concorrer para a formação do lucro tributável (excepto o que está previsto na alínea a), n.º 9 do artigo 18.º).

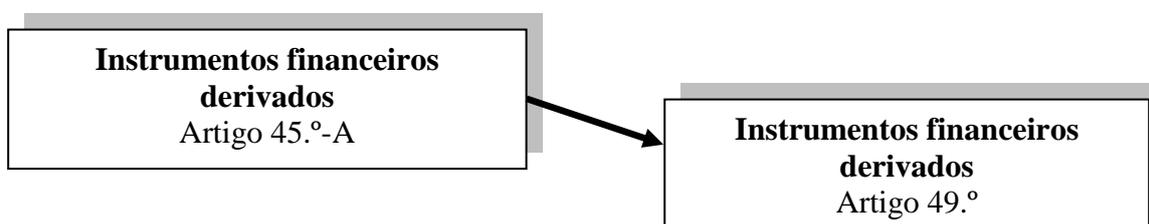


Ilustração 19 - Instrumentos financeiros derivados

Passam a concorrer para o lucro tributável, os rendimentos e gastos decorrentes da mensuração pelo justo valor, usados como instrumento financeiro de cobertura do risco cambial.

São aceites também fiscalmente, os rendimentos ou gastos obtidos através das operações que dizem respeito exclusivamente à cobertura do justo valor, verificando-se assim quando os respectivos rendimentos ou gastos do elemento coberto esteja sujeito a outros modelos de valorização e sejam reconhecidos em resultados, mesmo ainda não realizados, na exacta medida da quantia igualmente reflectida em resultados, de sinal contrário, gerada pelo instrumento de cobertura. (n.º 2 do artigo 49.º).

¹² Tem por base a IAS 32, IAS 39 e a IFRS 7

No que diz respeito às operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura de investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, encontra-se no n.º 3 do artigo 49.º, que são diferidos para fins fiscais, relativamente à respectiva parcela que é considerada útil, até ao momento em que os gastos ou rendimentos do instrumento coberto concorram para a formação do lucro tributável.

4.7. Benefícios de empregados

Quanto aos benefícios dos empregados, a CNC emitiu a NCRF 28, a qual tem por base a IAS 19 – “*Employee Benefits* (Benefícios dos Empregados)”, no qual deve ser aplicada por um empregador na contabilização e divulgação dos benefícios cedidos aos empregados.

Segundo esta norma, os benefícios podem ser de carácter de curto prazo, pós-emprego, outros benefícios a longo prazo, cessação de emprego e de remuneração em capital próprio.

Os benefícios de curto prazo mais comuns são os ordenados, salários, contribuições para a segurança social, as licenças pagas, assistências médicas, entre outras. Estes benefícios devem ser sempre contabilizados no momento em que o empregador prestou o serviço.

Alguns exemplos para os outros tipos de benefícios são:

- Benefícios pós-emprego: pensões; seguros de vida após emprego, etc.
- Benefícios a longo prazo: licenças, benefícios de invalidez, etc.
- Benefícios de cessação de emprego: custos com rescisões de contrato.
- Benefícios de remuneração em capital próprio: instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade aos trabalhadores.

No n.º 12, do artigo 18.º do CIRC, está reflectido que quando os benefícios não estão abrangidos pelo artigo 43.º, os gastos que são relativos a benefícios de cessação de emprego, de reforma, pós-emprego ou outros a longo prazo dos empregados que não

sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, reflectido no código do IRS, então são aplicáveis ao período de tributação em que o valor das importâncias seja pago ou colocado à disposição do beneficiário.

Outra das alterações efectuada, em relação a este tema, pode-se verificar na alínea c), n.º 13 do artigo 43.º - “*Realizações de utilidade social*”. Este artigo além de ser alterado na sua numeração, pois no anterior CIRC estava citado no artigo 40.º com a mesma nomeação, foi acrescentado a alínea c), do nº 13, no qual refere que são dedutíveis como gastos as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinados à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação de novos referenciais contabilísticos, mas sendo em partes iguais, em cinco exercícios.

Numa outra perspectiva, pode-se concluir que através de ao adverso da alínea m), n.º 1, do artigo 45.º - “*Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*”¹³, que passam a ser aceites fiscalmente os gastos suportados com participações nos lucros, no período de tributação no qual são contabilizados, desde que os mesmos sejam pagos até ao final do período de tributação seguinte.

4.8. Outras alterações no CIRC

Passam-se a aceitar-se como gastos os créditos incobráveis que resultem de “*processos de insolvência 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 às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento*”. (actual artigo 41.º)

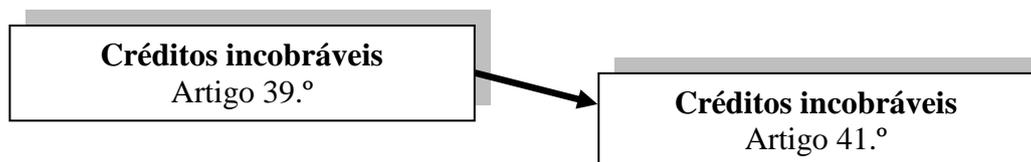


Ilustração 20 - Créditos incobráveis

¹³ Corresponde ao artigo 42.º, da redacção anterior do IRC.

Passam a não ser aceites fiscalmente, de acordo com o actual artigo 43º, as menos-valias realizadas referentes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável até ao limite de Euro 40.000,00 ainda não aceite como gasto.

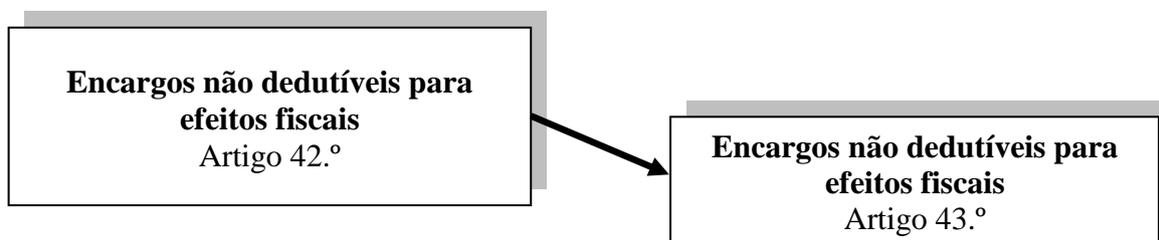


Ilustração 21 - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Quanto ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, está citado presentemente no artigo 64.º, apesar de ter sido renumerado também é verificado que o sujeito passivo terá de adoptar sempre o valor patrimonial tributário e assim não é necessário registá-lo contabilisticamente pelo valor que será definido para a determinação de qualquer resultado tributável em sede de IRC no que diz respeito a imóveis.

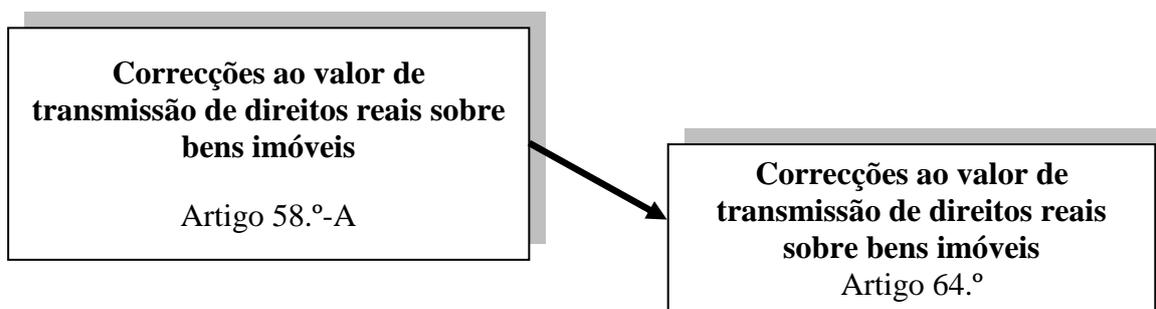


Ilustração 22 - Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis

Referente ao regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activo também se verificou algumas alterações. O artigo passou a estar presente no n.º 74, e deixou de ser necessárias as condições que eram exigidas para a contabilização dos elementos patrimoniais transferidos.

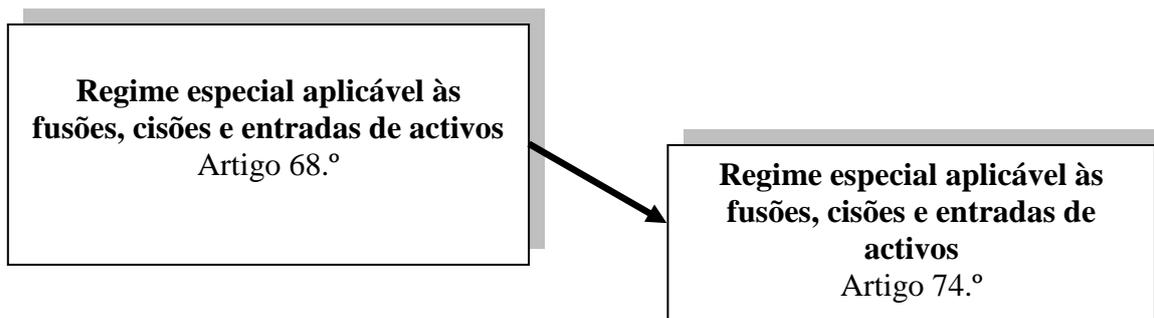


Ilustração 23 - Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos

Cumprе referir, que ainda sobre este regime, foi implementado no artigo 78.º (“*Obrigações acessórias*”), antigo artigo 72.º com a mesma designação, que terá de ser comunicado à DGCI através da declaração anual de informação contabilística e fiscal, relativa ao período de tributação a que este é realizado. Por último, não estando directamente associado ao cálculo do lucro tributável, tem-se a alteração do prazo para entrega desta declaração anual, uma vez que foi alargado até ao dia 15 do mês de Julho¹⁴, anterior final do mês de Junho. Esta alteração está referida no n.º 2 do artigo 121.º (“*Declaração anual de informação contabilística e fiscal*”¹⁵), anterior n.º 2 do artigo 113.º.

¹⁴ Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13/10

¹⁵ Também denominada Informação Empresarial Simplificada (IES)

5. Metodologia – “Determinação do Lucro Tributável de uma Empresa”

A metodologia adoptada na presente dissertação, baseia-se na realização de um exercício prático adaptado e unicamente ilustrativo, para se proceder à compreensão das principais diferenças que foram introduzidas com a republicação do CIRC, para o cálculo do lucro tributável.

Um dos principais pressupostos adoptados, é que a realização do exercício prático desta empresa estará sujeita ao regime geral de tributação em sede de IRC, e o seu estabelecimento estável está situada em Território Nacional. É um estudo apenas demonstrativo, para uma melhor percepção do estudo realizado anteriormente.

Proceder-se-á, a uma breve análise das principais alterações na determinação do lucro tributável que se averiguaram com a republicação do CIRC. Para isso, o exercício será elaborado, com base na informação dos balancetes de final de ano, em POC e em SNC, e igualmente os mapas de reintegrações e amortizações, estes apenas utilizados de acordo com o DR n.º 2/90¹⁶.

Inicialmente calcular-se-á o lucro tributável de acordo com as regras anteriormente legisladas, recorrendo ao Quadro 07 do Modelo 22, onde seguidamente, será apenas apurado de acordo com as novas normas do CIRC republicado.

Para o apuramento do lucro tributável, é necessário partir do RLE apurado na contabilidade, e através das regras fiscais estabelecidas, será corrigido nos termos do CIRC e de outra legislação aplicável necessária, onde é analisado o que é aceite ou não fiscalmente.

Para o seu apuramento, os sujeitos passivos do referido imposto, terão de apresentar uma declaração que deverá ser entregue via Internet¹⁷, através do portal das finanças. Essa declaração tem como denominação Modelo 22, a qual deverá ser entregue até ao último dia útil do mês de Maio, ou se o período de tributação não coincidir com o ano

¹⁶ Mapa 32.1 – Mapa de reintegrações e amortizações utilizado segundo as anteriores regras do CIRC, pois ainda não se encontra disponível as versões actualizadas segundo as normas do CIRC republicado, e o DR n.º 25/2009.

¹⁷ Conforme previsto na Portaria n.º 1339/2005, de 30 de Dezembro

civil¹⁸, então deverá ser entregue até ao último dia útil do 5.º mês posterior à data do termo desse período de tributação (aplicação verificada no actual n.º 2, do artigo 121.º do CIRC).

Para o cálculo do respectivo lucro tributável, é utilizado o Quadro 07, da declaração do Modelo 22, onde no presente trabalho só poderá ser preenchido para o período de tributação anterior à republicação do CIRC.¹⁹ Este quadro, é usado para apurar o lucro ou o prejuízo tributável de uma empresa, no qual é acrescido o que não é aceite fiscalmente ou está para além dos limites previstos no código, e a dedução ao valor do resultado líquido do que está previsto no código. É obrigatoriamente o preenchido pelas entidades que, exerçam a título principal, uma actividade de natureza, industrial ou agrícola ou pelas entidades que não sejam residentes mas por sua vez possuam estabelecimento estável em Portugal.

5.1. Apuramento do Lucro Tributável: CIRC anterior à republicação

Império Lda, com sede em Lisboa, onde se encontra abrangido pelo regime geral de tributação, exerce a sua actividade na área de publicidade, desde 01 de Janeiro do ano *N*.

No exercício de 01-01-*N* a 31-12-*N*, apurou um resultado contabilístico de acordo com o POC²⁰ no valor de € 33.705,00. O seu volume de negócios remontou os € 130.000,00, constituído apenas pelas prestações de serviços efectuadas aos seus clientes.

Como já foi referido, para o apuramento do lucro tributável inicia-se o cálculo através do resultado líquido do exercício que foi apurado na contabilidade, e no qual deverá reflectir todos os custos e perdas, proveitos e ganhos do exercício, bem como o valor do imposto imputável ao exercício, isto é o imposto de IRC apurado com o fecho do ano. Em sequência do mesmo é apresentado um resultado líquido, segundo as normas

¹⁸ Rendimentos a que se refere o n.º 2 e 3 do artigo 8.º

¹⁹ O formulário referente à declaração do Modelo 22, de acordo com as novas regras do CIRC, ainda não se encontra disponível, na medida em que as novas terminologias e regras que só serão aplicadas aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após 1 de Janeiro de 2010, e o qual só será entregue no mínimo em Maio de 2011.

²⁰ Anexo B

previstas pelo POC de € 33.705,00, onde será corrigido através das regras implementadas segundo o CIRC anterior à sua republicação.

Após, a aprovação da acta os resultados foram distribuídos segundo a informação contida na mesma. Foram distribuídos, € 10.000 pelos respectivos sócios, onde é considerada uma variação patrimonial negativa não reflectida no RLE, mas que não concorre para a formação do lucro tributável, segundo a alínea c), do número 1 do artigo 24º (“*Variações patrimoniais negativas*”). Os dividendos são considerados saídas em dinheiro, e como estão a ser divididos pelos titulares do capital, para redução do mesmo, então esta situação é verificada na presente alínea.

Foram distribuídos aos colaboradores, gratificações de balanço no valor de € 8.705,00, no qual segundo o n.º 2 do artigo 24º, diz respeito a uma variação patrimonial negativa não reflectida no RLE e que concorre para a formação do lucro tributável e assim deverá ser deduzido o seu valor ao RLE no Quadro 07 - campo 203.

Cumprе referir que em relação à distribuição de resultados e que os mesmos não estão reflectidos no resultado líquido, foram passados para resultados transitados (conta 59 do POC), o remanescente do valor, isto é, os € 15.000,00. Os resultados transitados, são resultados no qual não concretizam uma variação patrimonial mas sim uma reafecção de rubricas do capital próprio, logo não terá impacto no cálculo do lucro tributável.

Assim, após a análise à distribuição de resultados e às variações patrimoniais, apresenta-se um resultado de € 25.000,00, inferior ao RLE pois devido à dedução das variações patrimoniais negativas existentes pelas gratificações divididas pelos respectivos colaboradores da empresa.

Após a presente análise, deverá ser analisado segundo as normas do código o que não será aceite como custo fiscal e irá acrescer ao Quadro 07.

Numa primeira análise ao balancete²¹, é verificado que existem várias contas de custos que terão de ser analisadas pois pela sua natureza não são aceites fiscalmente, ou só poderão ser aceites nos respectivos limites do presente código. Conforme, o saldo da conta “622231 – Seguro de vida gerente”, conclui-se que o mesmo não é aceite fiscalmente, segundo o artigo 23.º n.º 4, pois não está abrangido pelo artigo 40.º, pois só

²¹ Ver Anexo B

poderia ser aceite se o mesmo dissesse respeito aos colaboradores. Assim mesmo, deverá ser acrescentado ao campo 206, no valor de € 700,00.

As despesas relacionadas com veículos, parte-se do pressuposto que dizem respeito ao veículo que se encontra no imobilizado da empresa. Para isso as mesmas não serão acrescidas ao quadro, mas posteriormente serão tributadas autonomamente segundo o que está previsto no artigo 81.º (actual 88.º do CIRC).

Atendendo ainda aos seguros de saúde, é consta-se que na rubrica “6481 – Outros custos com o pessoal - seguro de saúde”, um valor de € 5.000,00. Segundo o n.º 4 do artigo 23.º, são aceites como custo os que estejam abrangidos pelo artigo 40.º, no qual se verifica, pois o mesmo é relacionado com a generalidade dos colaboradores. Terá de se efectuar o cálculo do limite previsto, que é 15% das despesas com as suas renumerações, onde o limite de acordo com a informação disponibilizada será de € 6.000,00. Como o limite é superior ao que realmente foi considerado como custo de seguros dos colaboradores, o valor é aceite na totalidade.

Observando, outro tema bastante importante para o apuramento do lucro tributável, tem-se a análise das amortizações. Segundo informação, dada no balancete e mapas de reintegração e amortização do imobilizado²², pode-se verificar que o imobilizado da empresa é constituído por um terreno, uma viatura ligeira de passageiros, equipamento administrativo e despesas de instalação que para o POC são consideradas como imobilizado incorpóreo.

Segundo a alínea b), do n.º1 do artigo 33.º, o valor da amortização do terreno é um custo não dedutível e para isso deverá ser acrescido ao quadro 07.

Em relação à viatura ligeira de passageiros pertencente ao imobilizado corpóreo da empresa, é verificado que € 3.018,03 do valor respectivo das amortizações do exercício não são aceites fiscalmente e terão de ser acrescidos também ao quadro 07. Pois o limite de amortizações anual para as viaturas seria de € 7.481,97, pois segundo a alínea e), do n.º 1 do artigo 33.º as reintegrações e amortizações aceites das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, só serão aceites na parte correspondente ao seu valor de aquisição ou realização € 29.927,87.

²² Ver Anexos D e E

Segundo o verificado nos mapas de amortização do respectivo exercício, consta-se que o restante não será acrescido, pois tanto como os computadores, as impressoras e as despesas de instalação estão a ser calculados a uma taxa de acordo com o DR n.º 2/90 de 33,33%, e que o seu valor está dentro dos limites.

Adicionalmente, no que diz respeito aos custos contabilizados na contabilidade, e que serão necessários analisar em termos fiscais, são os custos referentes a provisões do exercício.

Ao analisar o ajustamento efectuado para dividas de clientes na conta “6711 – Dividas de clientes”, foi efectuado pois encontra-se associado ao mesmo uma factura em mora à mais de 6 meses. Segundo a alínea a), do n.º 2 do artigo 35.º (“*Provisão para créditos de cobrança duvidosa*”), que para os créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses, só será aceite como custo 25% do crédito, e neste caso só será aceite € 750,00, no qual será acrescido o restante ao quadro 07, no campo 270 os € 2.250,00.

Continuando a análise às provisões, verifica-se que se encontram contabilizadas provisões para pensões e para processos judiciais em curso.

A provisão para o fundo de pensões não se encontra qualificada, como uma provisão fiscalmente dedutível uma vez que não é enquadrável em nenhuma das alíneas do n.º 1 do artigo 34.º (“*Provisões fiscalmente dedutíveis*”), sendo assim o valor acrescido ao campo 208 no quadro 07.

O valor restante das provisões, diz respeito a uma provisão criada para fazer face a um processo judicial em curso, e segundo alínea c) do artigo 34.º é aceite como um custo dedutível.

Após a análise às contas de custos e perdas do balancete, o resultado fiscal apresenta um valor de € 37.968,03, pois depois se ter acrescido o que não era aceite fiscalmente ou o que se encontrava para além dos limites previstos no CIRC.

Na rubrica de proveitos, só se encontra contabilizados as prestações de serviços efectuadas, que para termos fiscais não tem qualquer alteração, e encontra-se registado um subsídio à exploração concedido pelo Estado, e segundo a alínea h) do n.º 1 do artigo 20.º, tratando-se de um subsídio à exploração é considerado um proveito fiscal,

no presente exercício, e como se encontra reflectido no RLE não gera qualquer ajustamento no Quadro 07.

Face ao exposto analisado pode-se concluir que o lucro tributável apresentado através das normas do CIRC anteriormente em vigor, e a utilização das regras contabilísticas do POC que o lucro tributável apurado nestas condições é de € 37.968,03.

5.2. Apuramento do Lucro Tributável: CIRC republicado.

O RLE segundo as normas contabilísticas do SNC, apresenta um valor mais reduzido, pois ascende os € 28.104,00. Isto deve-se a que através do SNC os gastos do período serem reconhecidos, isto é, sendo contabilizados, quando são ocorridos.

Uma das principais alterações que se verifica para este resultado é o valor das “Despesas de Instalação”, serem considerados como custo no período a que respeitam. Pois anteriormente eram considerados como activos intangíveis, e de acordo com o DR n.º 2/90 no código “2460 – Despesas de Instalação”, possuía uma taxa de amortização de 33,33%, onde era amortizada em 3 anos, e o custo da amortização era repartido pelos respectivos anos.

Com a entrada em vigor do SNC, deixam de ser consideradas como “*activos fixos intangíveis*” (imobilizado incorpóreo), e passam a ser reconhecidas como “*gastos*” do período.

Outra alteração que é verificada no balancete, é o valor do custo das depreciações e amortizações ser maior, pois o activo fixo tangível da empresa, é constituído por um terreno, uma viatura, vários computadores, e várias impressoras, no qual apresentam um valor que segundo o actual CIRC, diz respeito a elementos de reduzido valor, e onde serão considerados como gastos do exercício, não sendo sujeitos a deprecimento.

Para o cálculo do lucro tributável, mesmo com a republicação do CIRC, as regras não se alteraram pois para o seu apuramento é necessário partir do RLE apurado na contabilidade segundo as regras do SNC.

Segundo as normas do SNC, o RLE apurado na contabilidade foi de € 28.104,00, onde posteriormente se irá verificar o que irá crescer ou deduzir a este valor, até ao apuramento do lucro tributável.

Em relação aos dividendos e aos resultados transitados, igualmente se verifica que não se irá crescer nem deduzir ao RLE.

Segundo alínea c) do artigo 24.º (“*Variações patrimoniais negativas*”), os dividendos dizem respeito a uma variação patrimonial negativa, mas no qual não concorrem para a formação do lucro tributável.

No que confere às gratificações de balanço distribuídas pelos trabalhadores, o mesmo não se verifica com a republicação do CIRC.

Segundo a norma “NCRF 28 – *Benefícios de empregados*”, estabelece que as gratificações relacionadas com os benefícios de empregados, devem ser consideradas como gastos do próprio exercício a que respeitam os lucros, e para isso deverão ser reconhecidas como gastos numa conta “63 - *Gastos com o pessoal*”. Esta norma também refere que os mesmos só devem ser reconhecidos quando se puder estimar os mesmos com fiabilidade.

Como a proposta de distribuição de resultados, foi aprovada em acta posterior ao fecho de contas, o mesmo não foi reconhecido como gasto. Para tal, deveria ter sido contabilizada como gasto, não existindo assim variações patrimoniais negativas.

O n.º 2 do anterior artigo 24.º, deixou de existir, passando os gastos com empregados, a se encontrarem legislados no artigo 18.º (“*Periodização do lucro tributável*”) e no artigo 43.º (“*Realizações de utilidade social*”).

Como anteriormente foi referido, as despesas relacionadas com viaturas, não serão acrescentadas ao lucro, uma vez que estão relacionadas com a viatura da empresa, mas serão tributadas autonomamente de acordo com o actual artigo 88.º. O mesmo se verifica com as despesas de representação onde são tributadas a uma taxa de 10% (alínea a), n.º 3 do artigo 88.º).

No que diz respeito aos seguros, o mesmo é verificado mas em artigos com remuneração diferente. O seguro de saúde dos colaboradores, é aceite fiscalmente pois encontra-se dentro dos limites previstos no n.º 2 do artigo 43.º. O seguro de vida do

gerente será acrescido ao RLE, pois não está de acordo com a alínea d), n.º 1 do artigo 23.º que refere que os gastos com seguros só são aceites se os mesmos estiverem relacionados com os empregados.

Analisando, o tema das “*depreciações e amortizações*” anteriormente denominadas como “*reintegrações e amortizações*”, é necessário igualmente acompanhar o que está previsto no DR n.º 25/2009 de 14 de Setembro, anterior DR n.º 2/90 que também foi necessário ser revisto e alterado.

Segundo o artigo 10.º do DR n.º 25/2009, e a alínea b) do artigo 34.º (“*Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais*”) do CIRC, o valor do terreno, continua a não estar sujeita a depreciação, e para isso terá de ser acrescido o valor da depreciação reconhecido na conta “6421 – Terreno”.

Em relação às depreciações dos elementos do activo cujo valor unitário não ultrapasse os € 1.000,00, o gasto será aceite na totalidade, no período de tributação a que se refere. Como o valor unitário das impressoras é de € 300,00, este será aceite como gasto neste período de tributação, que dá um total de € 2.400,00. Anteriormente o valor de elementos de reduzido era de € 199,52 por exercício, passando actualmente a estar legislado no artigo 33.º (“*Elementos de reduzido valor*”).

Outra alteração importante verificada com a republicação do CIRC, é o limite aceitável dos gastos com depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas. Anteriormente o valor aceitável de reintegrações era de € 29.927,87 correspondente à parte do custo de aquisição ou ao valor de realização, passando esse limite das reintegrações para € 40.000,00. Assim, o valor de reintegração que não é aceitável neste período de tributação irá ser de € 500,00²³. Sendo igualmente a alínea e), do n.º 1 do artigo 33.º renumerado para a alínea b) do n.º 1, do artigo 34.º com a respectiva denominação de “*Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais*”.

Abordando outro tema, no qual é necessário um estudo aprofundado, para em termos fiscais verificar o que é aceite ou não, este tema é o das “*Imparidades e Provisões*” que se encontra no actual CIRC do artigo 35.º ao 40.º. O artigo das provisões para créditos de cobrança duvidosa, passa a ser denominado por “*perdas por imparidade em*

²³ Valor aceite ao ano: € 40.000,00*0,25 = € 10.000,00

Gasto não aceite: € 10.500,00 (amortização efectuada) – € 10.000,00 = € 500,00

créditos”, e onde está consagrada no artigo 36.º. É apresentado igualmente as mesmas regras, mas com denominações iguais ao usado no SNC, na conta “65 – *Perdas por imparidade*”. Sendo assim, a perda por imparidade do crédito do cliente que se encontra em mora há mais de 6 meses, o montante que será aceite será de 25% sobre o valor do crédito em mora. No que se verificou no regime anterior, terá de ser acrescido € 2.250,00²⁴.

No que diz respeito às provisões fiscalmente dedutíveis, estas estão consagradas no actual artigo 39.º, e no qual se verifica o mesmo que anteriormente, as provisões que se destinem a ocorrer em obrigações de processos judiciais serão deduzidas para efeitos fiscais. Em relação à provisão efectuada para o fundo de pensões, terá de ser acrescida ao RLE, pois a mesma não se encontra reconhecida no artigo 39.º como sendo uma provisão fiscalmente dedutível.

Por fim, em relação a este período de tributação desta empresa, com as normas do CIRC em vigor, tem-se um subsídio à exploração, em que actualmente se encontra na alínea j) do artigo 20.º (“Rendimentos”), onde o mesmo é verificado, é aceite fiscalmente, pois é um rendimento que já está reflectido no RLE.

Se o mesmo subsídio estivesse relacionado com activos não correntes, a inclusão no lucro tributável do seu valor, era verificado de acordo com as depreciações ou amortizações a que o mesmo estivesse sujeito. Este artigo foi igualmente renumerado, para o artigo 22.º com a denominação de “*Subsídios relacionados com activos não correntes*”.

O resultado líquido de acordo com as novas normas é de € 38.554,00, apresentando-se assim num valor mais baixo.

²⁴ Valor Crédito em mora: Total #6511: € 3.000,00
Valor aceite como perda de imparidade: € 3.000,00 * 25% = 750,00 (alínea a), n.º 2 do artigo 36.º)
Valor crescer: € 3.000,00 – 750,00 = € 2.250,00.

CONCLUSÃO

Do presente trabalho realizado e após a análise efectuada nos capítulos anteriores, pode-se concluir que foi necessário recorrer à respectiva alteração e republicação do CIRC, por rumo a se aproximar das normas incluídas no Sistema de Normalização Contabilística implementado em Portugal, no qual o mesmo, visa aproximar a contabilidade às NIC já aplicados anteriormente em outros países da UE.

A verdadeira mudança traduz-se assim na necessidade de “espelhar” em cada exercício económico os respectivos gastos correspondentes ao mesmo.

Podendo uma dessas principais alterações verificadas a nível da contabilidade, se focado assim nas “*Despesas de instalação*”, que de acordo com o SNC e a NCRF 6, as mesmas não dizem respeito a “*activos fixos intangíveis*”, pois não possuem as regras para aceitação dos mesmos, anteriormente contabilizados como “*imobilizado incorpóreo*”. Neste sentido, não é efectuado qualquer depreciação, sendo assim considerados como gasto do período pelo respectivo valor total.

O novo normativo em relação ao tema das depreciações e amortizações, procedeu a uma adaptação em termos da definição para efeitos fiscais à nova terminologia contabilística mantendo porém as características essenciais do respectivo regime fiscal.

Sendo assim foi alterado o limite aceitável dos gastos com depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição passa para os € 40.000,00. E aumentando igualmente o limite do custo de aquisição dos elementos de reduzido valor, em que o valor unitário dos mesmos não ultrapassem os € 1.000,00, podendo ser totalmente amortizados num só período de tributação.

Eliminou-se a exigência de evidenciar separadamente na contabilidade a parte dos imóveis correspondentes ao terreno.

Com o actual normativo, procedeu-se igualmente a um alargamento de situações em que os créditos incobráveis podem ser relevantes em termos fiscais.

Passa a ser aceite fiscalmente o uso do modelo do justo valor para as situações previstas no código, e igualmente passa a ser aceite o apuramento dos rendimentos ou gastos apurados de acordo com o custo amortizado.

Uma vez que as gratificações passam a ser contabilizadas como gastos com o pessoal, na conta 63, no SNC, afectando assim os resultados do exercício a sua regra fiscal foi totalmente transposta para os artigos referentes com gastos do pessoal. Passando assim a deixar de se verificar uma variação patrimonial negativa.

Em termos de perdas de imparidade e provisões, com a republicação do CIRC, expande-se a possibilidade das perdas por imparidade contabilizadas em períodos anteriores poderem ser mesmo assim deduzidas para efeitos fiscais, de acordo com algumas condições. No caso das provisões, a possibilidade da dedução das mesmas para fazer face a encargos com garantias a clientes nos três períodos de tributação anteriores, segundo alguns limites previstos no mesmo código.

Com estas alterações, prevê-se uma aproximação da fiscalidade à contabilidade, para tentar assim uma maior interligação entre as duas, e no qual exista uma menor diferença entre o apuramento do RLE e o resultado apurado em termos fiscais.

BIBLIOGRAFIA

Batista, A. Sarmiento, Bento, A. Bandeira, Gonçalves, M.; *Fisco & Impostos (Preenchimento automático do Modelo 22)*; Mope Editora

Bento José e Machado, José Fernandes; *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*; Porto Editora; 27.ª Edição – 2008;

Borges António, Rodrigues, Azevedo e Rodrigues, Rogério; *Elementos de Contabilidade Geral*; Áreas Editora (21ª Edição) – Outubro de 2003;

Carlos, Américo Brás, Abreu, Irene Antunes, Durão, João Ribeiro, Pimenta, Maria Emília; *Guia dos Impostos em Portugal 2009*; QJ Sociedade Editora; Lisboa;

Carlos, Américo Brás; *Impostos – Teoria Geral*; Almedina Editora; 2.ª Edição actualizada e aumentada – Setembro de 2008;

Direcção-Geral dos Impostos; *CIRC Manual*; Centro de Formação; DGCI 2005; Autores: Joaquim Petisca; Hilário Modas; Irene Abreu; Lurdes Ferreira; Pereira da Silva; Rocha Vaz; 1.ª Revisão e actualização Palmira Barcelos; 2.ª Revisão: Maria Zélia Teixeira; Elixabete Emídio; Olga Guedes; Revisto e actualizado por Olga Guedes e Ana Isabel Monteiro em Novembro de 2005;

DisLivro; *IRS IRC CIMI CIMT EBF*; Lisboa; 2.ª Edição 2009;

Ferreira, Henrique Quintinho; *A Determinação da Matéria Colectável do IRC*; Editora Rei dos Livros; 13.º Edição – 2000;

Grenha, Carlos; Cravo, Domingos; Luís Baptista; Pontes, Sérgio; *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*; Edição CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas; Lisboa Setembro 2009;

Guia Prático do IRC-2009; Vida Económica – Editorial, S.A; Abril 2009;

Impostos Sobre o Rendimento (IRS/IRC) e Benefícios Fiscais – Legislação;

Pereira, Gil Fernandes; *Adaptação do código do IRC ao SNC*; Editora Coimbra; Outubro 2009;

Rodrigues, João; *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*; Porto Editora; Fevereiro 2010;

Valada, Rui; *Breve Guia do IRC*; Editorial Presença; Lisboa 1995; 1ª Edição

Legislação:

DL n.º 442 - B / 88, de 30 de Novembro;

DR n.º 2 / 90 de 12 de Janeiro;

DR n.º 25 / 2009 de 14 de Setembro;

DL n.º 158/2009 de 13 de Julho

DL n.º 159/2009 de 13 de Julho

Principais sites consultados:

- www.portaldasfinancas.gov.pt

- www.fsoconsultores.pt - n.º 14/ de 30 de Setembro de 2009

- www.fsoconsultores.pt - n.º 9 / de 27 de Julho de 2009, da página 1 à 6

- www.cnc.min-financas.pt

- www.portaldaempresa.pt

- www.iapmei.pt/

- www.portugalglobal.pt/

- www.ine.pt

- www.otoc.pt

Outros:

Franco, Paula e Silva, Amândio; *Gratificações de balanço no Sistema de Normalização Contabilística*; Revista CTOC n.º 118 – Janeiro 2010

Antunes, João; *O novo Código do IRC: Principais alterações*; Jornal de negócios – 02-12-2009 (página 36) – Tiragem 21141

Silva, António Cipriano; *O método de Equivalência Patrimonial* - www.ctoc.pt/downloads/files/1148294977_58e59.pdf

Anexo A – Quadro 07-Mod.22 – Regras anteriores à republicação do CIRC

07	Apuramento do lucro tributável			
A ACRESCEM	Resultado líquido do exercício	201	33.705,00	
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado do exercício [art.º 21º]	202		
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado do exercício [art.º 24º]	203	8.705,00	
	SOMA (201+202-203)	204	25.000,00	
	Matéria colectável/lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE's ou AEIE's [art.º 6º]	205		
	Prémios de seguros e contribuições [ar.º 23º, n.º 4]	206	700,00	
	Reintegrações e amortizações não aceites como custos [art.º 33º, n.º 1]	207	8.018,03	
	Provisões não dedutíveis e provisões além dos limites legais [art.º 34º, 37º e 38º]	208	2.000,00	
	Realizações de utilidade social não dedutíveis [art.º 40º]	209		
	Donativos não previstos ou além dos limites legais [art.º 62.º do EBF]	210		
	IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art.º 42º, n.º 1 alinea a]	211		
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 42º, n.º 1, alinea d)]	212		
	Indeminizações por eventos seguráveis [art.º 42º, n.º 1 alinea e)]	213		
	Encargos não devidamente documentados [art.º 42.º, n.º 1, alinea g)]	277		
	Despesas não documentadas (art.º 23.º)	214		
	Menos-valias contabilísticas	215		
	Correcção dos casos de crédito de imposto [art.º 62º n.º 1]	217		
	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218		
	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art.º 42º, n.º 1 alinea h)]	220		
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial [artº 18º, nº 7]	222		
	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [artº 42, nº1 alinea f)]	223		
	Correcções relativas a exercícios anteriores	224		
	Correcções relativas a preços de transferência [art. 58º, nº 8]	251		
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art. 59º, nº 1]	252		
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art. 60º]	253		
	Subcapitalização [art. 61º, nº 1]	254		
	Juros de Suprimentos [art. 42º, nº 1, alinea j)]	255		
	Despesas com combustíveis [art. 42º, nº 1 alinea i)]	256		
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor e o valor constante do contrato [art.º 58º - A n.3 alinea a)]	257		
	Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido (alinea b) do n.º 1 do art.º 42º]	258		
	Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital [n.º 5, 6 e 7 do art.º 23º]	259		
	Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais [art.º 34º, 35º e 36º]	270	2.250,00	
	Impostos diferidos	271		
	Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento [art.º 43º]	216		
	Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento [art.º 45.º]	274		
	Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento [art.º 45.º]	275		
	Mais-valias fiscais-regime transitório [art.º 7.º, n.º 7.º, alinea b), Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, 27/12]	276		
		225		
	SOMA (204+205+...+225)	226	37.968,03	
	A DEDUZIR	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE [art.º 6º]	227	
		Redução de provisões tributadas	228	
		Mais-valias contabilísticas	229	
		Menos-valias fiscais [art.º 43º]	230	
		Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	231	
		Rendimentos nos termos do artigo 46º	232	
		Actualização de encargos de explorações silvícolas [art.º 18º, nº 6]	233	
		Benefícios Fiscais	234	
Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial [artº 18º, nº 7]		235		
40% das realizações de utilidade social [art.º 40, nº9]		236		
Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados		272		
Impostos diferidos		273		
		237		
SOMA (227+228+...+237)	238	0,00		
PREUIZO PARA EFEITOS FISCAIS (226-238)<0	239	0,00		
LUCRO TRIBUTAVEL (226-238)>0	240	37.968,03		

Cálculos Auxiliares – Quadro 07:

- **Campo 206** (“*Prémios de seguros e contribuições*”):

1.º Seguro de Saúde dos colaboradores: aceite fiscalmente

Limite: Total #646 * 0,15 \Leftrightarrow € 40.000,00*0,15 = € 6.000,00

Limite > Total #6481 (€ 5.000,00), Logo custo aceite fiscalmente

2.º Seguro de vida gerente:

Total #622231 = € **700,00** – não aceite fiscalmente (n.º 4 do artigo 23.º)

Total Campo 206 = € 700,00

- **Campo 207** (“*Reintegrações e amortizações não aceites como custos*”):

Limite reintegração da viatura ligeira de passageiros:

Taxa n.º 2/90: 25%

Valor aquisição viatura: € 42.000,00

Limite total aceitável: € 29.927,87

Limite reintegração aceite anual: € 29.927,87 * 0,25 = € 7.481,97

Reintegração 1.º ano: € 42.000,00 / 4 anos = € 10.500,00

Reintegração não aceite: € 10.500,00 – € 7.481,97 = € **3.018,03**

Reintegrações de terrenos:

Valor reintegrações não aceite fiscalmente: € **5.000,00** (alínea c) do n.º 1, artigo 33.º)

Total Campo 207 = € 3.018,02 + € 5.000,00 \Leftrightarrow

\Leftrightarrow **Total Campo 207 = € 8.018,03**

- **Campo 270** (“*Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais*”)

Limite aceitável: 25% * € 3.000,00 = € 750,00

Ajustamento não aceitável: € 3.000,00 - € 750,00 = € 2.250,00

Total Campo 270 = € 2.250,00

Anexo B – Balancete (Apuramento do resultado líquido) segundo o POC

Império, Lda

Balancete

Período: 01-01-N..31-01-N

Conta	Nome	Saldo acumulado		Saldos
		Devedor	Credor	Saldos
6	Custos e Perdas	101.295,00	0,00	101.295,00
62	Fornecimentos e serviços externos	7.500,00	0,00	7.500,00
622	Fornecimentos e serviços	7.500,00	0,00	7.500,00
62221	Despesas de representação	5.000,00	0,00	5.000,00
62223	Seguros	1.000,00	0,00	1.000,00
622231	Seguro de vida gerente	700,00	0,00	700,00
622232	Outros seguros	300,00	0,00	300,00
622275	Despesas km	400,00	0,00	400,00
622326	Conservação e reparação veículos	200,00	0,00	200,00
622363	Contabilistas	900,00	0,00	900,00
64	Custos com pessoal	65.000,00	0,00	65.000,00
641	Remunerações dos órgãos sociais	20.000,00	0,00	20.000,00
642	Remunerações do pessoal	40.000,00	0,00	40.000,00
648	Outros custos com o pessoal	5.000,00	0,00	5.000,00
6481	Seguro de saúde	5.000,00	0,00	5.000,00
66	Amortizações do exercício	22.295,00	0,00	22.295,00
662	Imobilizações corpóreas	20.295,20	0,00	20.295,20
6621	Terreno	5.000,00	0,00	5.000,00
6623	Equipamento básico	4.795,20	0,00	4.795,20
6624	Equipamento de transporte	10.500,00	0,00	10.500,00
66241	Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	10.500,00	0,00	10.500,00
663	Imobilizações incorpóreas	1.999,80	0,00	1.999,80
6632	Despesas de instalação	1.999,80	0,00	1.999,80

67	Provisões do exercício	6.500,00	0,00	6.500,00
671	Para cobranças duvidosas	3.000,00	0,00	3.000,00
6711	Dívidas de clientes	3.000,00	0,00	3.000,00
672	Para riscos e encargos	3.500,00	0,00	3.500,00
6721	Pensões	2.000,00	0,00	2.000,00
6723	Provisão processos judiciais	1.500,00	0,00	1.500,00
7	Proveitos e ganhos	0,00	135.000,00	-135.000,00
72	Prestações de serviços	0,00	130.000,00	-130.000,00
74	Subsídios à exploração	0,00	5.000,00	-5.000,00
741	Do Estado e outros entes públicos	0,00	5.000,00	-5.000,00
88	Resultado líquido do exercício	33.705,00	0,00	33.705,00
881	Resultado líquido	33.705,00	0,00	33.705,00

Proposta de distribuição do RLE apurado segundo o POC, a 31.12.N:

- Distribuição de Dividendos: € 10.000,00
- Gratificações de balanço aos trabalhadores: € 8.705,00
- Resultados Transitados: € 15.000,00

Outra informação:

- O movimento da conta POC “6711 – Dívidas de clientes”, apresenta um saldo de € 3.000,00, de uma factura cujo vencimento ocorreu a 31.05.N .

Anexo C- Balancete (Apuramento resultado líquido) segundo o SNC ²⁵

Império, Lda

Balancete

Período: 01-01-N..31-01-N

Conta	Nome	Saldo		Saldo Acumulado
		Devedor	Credor	Saldos
6	Gastos	106.896,00	0,00	106.896,00
62	Fornecimentos e serviços externos	7.500,00	0,00	7.500,00
622	Serviços especializados	1.100,00	0,00	1.100,00
6221	Trabalhos especializados	900,00	0,00	900,00
62211	Contabilistas	900,00	0,00	900,00
6226	Conservação e reparação	200,00	0,00	200,00
62261	Conservação e reparação veículos	200,00	0,00	200,00
625	Deslocações, estadas e transportes	400,00	0,00	400,00
6251	Deslocações e estadas	400,00	0,00	400,00
62511	Despesas km	400,00	0,00	400,00
626	Serviços diversos	6.000,00	0,00	6.000,00
6263	Seguros	1.000,00	0,00	1.000,00
62631	Seguro de vida gerente	700,00	0,00	700,00
62632	Outros seguros	300,00	0,00	300,00
6266	Despesas de representação	5.000,00	0,00	5.000,00
63	Gastos com o pessoal	65.000,00	0,00	65.000,00
631	Remunerações dos órgãos sociais	20.000,00	0,00	20.000,00
632	Remunerações do pessoal	40.000,00	0,00	40.000,00
638	Outros custos com o pessoal	5.000,00	0,00	5.000,00
6381	Seguro de saúde	5.000,00	0,00	5.000,00

²⁵ Para o mesmo período de tributação: 01.01.N a 31.12.N

64	Gastos de depreciação e de amortização	21.896,00	0,00	21.896,00
642	Activos fixos tangíveis	21.896,00	0,00	21.896,00
6421	Terreno	5.000,00	0,00	5.000,00
6422	Equipamento básico	6.396,00	0,00	6.396,00
6423	Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	10.500,00	0,00	10.500,00
643	Activos intangíveis	0,00	0,00	0,00
65	Perdas por imparidade	3.000,00	0,00	3.000,00
651	Em dívidas e receber	3.000,00	0,00	3.000,00
6511	Clientes	3.000,00	0,00	3.000,00
67	Provisões do período	3.500,00	0,00	3.500,00
673	Processos Judiciais em curso	1.500,00	0,00	1.500,00
678	Outras Provisões	2.000,00	0,00	2.000,00
6781	Pensões	2.000,00	0,00	2.000,00
68	Outros Gastos e Perdas	6.000,00	0,00	6.000,00
688	Outros	6.000,00	0,00	6.000,00
6881	Despesas Instalação	6.000,00	0,00	6.000,00
7	Rendimentos	0,00	135.000,00	-135.000,00
72	Prestações de Serviços	0,00	130.000,00	-130.000,00
75	Subsídios à exploração	0,00	5.000,00	-5.000,00
751	Subsídios do Estado e outros entes públicos	0,00	5.000,00	-5.000,00
8	Resultados	0,00	0,00	28.104,00
81	Resultado Líquido do Exercício	28.104,00	0,00	28.104,00
818	Resultado Líquido	28.104,00	0,00	28.104,00

Na proposta de distribuição de resultados, é verificado igualmente a mesma distribuição, só diminuindo o respectivo valor dos resultados transitados para € 9.399,00.

Anexo D – Mapa 32.1 - Imobilizado Corpóreo (DR n.º 2/90)

(Artigos 2.º do CIRC e 12.º n.º 3 do CIRS - Portaria n.º 339/2006 de 2006)

Firma **Império, Lda**

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO Exercício de N
De 01/01/N a 31/12/N

MAPA DE REINTEGRAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

ELEMENTOS DO ACTIVO NÃO REAVALIADOS

(incluindo os adquiridos em estado de uso)

(a) Imobilizado Corpóreo

Número de identificação fiscal **500 000 001**

Actividade principal

Código CAE **73110**



32.1

Código de acordo com a tabela anexa ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro	Descrição do activo imobilizado (b)	Data			Activo imobilizado (valores de aquisição ou outro valor contabilístico na falta daqueles) (d)	Número de anos de utilidade esperada (e)	Reintegrações e amortizações				Taxas perdidas acumuladas (f)	Mais-valias não tributadas (g)		Reintegrações e amortizações não aceites (h)
		Aquisição	Início de utilização				De exercícios anteriores	Do exercício		Acumuladas		Ano	Montante	
			Ano	Mês				Ano	Taxas					
		(1)	(2)	(3)			(4)	(5)	(6)	(7)		(8)	(9)	
	Divisão I													
	Grupo 3 - Máquinas, aparelhos e ferramentas													
2240	Computador HP	N	1	N	1.500,00		0,00	0,33	499,50	499,50				0,00
2240	Computador HP	N	1	N	1.500,00		0,00	0,33	499,50	499,50				0,00
2240	Computador HP	N	1	N	1.500,00		0,00	0,33	499,50	499,50				0,00
2240	Computador HP	N	1	N	1.500,00		0,00	0,33	499,50	499,50				0,00
2240	Computador HP	N	1	N	1.500,00		0,00	0,33	499,50	499,50				0,00
2240	Computador HP	N	1	N	1.500,00		0,00	0,33	499,50	499,50				0,00
2240	Computador HP	N	1	N	1.500,00		0,00	0,33	499,50	499,50				0,00
2240	IMPRESORA HP Deskjet F2100	N	1	N	300,00		0,00	0,33	99,90	99,90				0,00
2240	IMPRESORA HP Deskjet F2100	N	1	N	300,00		0,00	0,33	99,90	99,90				0,00
2240	IMPRESORA HP Deskjet F2100	N	1	N	300,00		0,00	0,33	99,90	99,90				0,00
2240	IMPRESORA HP Deskjet F2100	N	1	N	300,00		0,00	0,33	99,90	99,90				0,00
2240	IMPRESORA HP Deskjet F2100	N	1	N	300,00		0,00	0,33	99,90	99,90				0,00
2240	IMPRESORA HP Deskjet F2100	N	1	N	300,00		0,00	0,33	99,90	99,90				0,00
2240	IMPRESORA HP Deskjet F2100	N	1	N	300,00		0,00	0,33	99,90	99,90				0,00
	Grupo 4 - Material rolante ou de transporte													
	Veículos automóveis													
2375	Ligeiros e mistos	N	1	N	42.000,00		0,00	25,00	10.500,00	10.500,00				3.018,03
	Total Geral ou a transportar:				56.400,00		0,00		15.295,20	15.295,20				3.018,03

Anexo E - Mapa 32.1 – Imobilizado Incorpóreo (DR n.º 2/90)

(Artigos 2º do CIRC e 29º n.º 3 do CRS - Portaria n.º 359/2000, de 20/06)

Firma	Império, Lda
PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	Exercício de N De 01/01/N a 31/12/N

MAPA DE REINTEGRAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

ELEMENTOS DO ACTIVO NÃO REAVALIADOS
(incluindo os adquiridos em estado de uso)

(a) Imobilizado Incorpóreo

Número de identificação fiscal	500 000 001
Actividade principal	
Código CAE	73 110



32.1

Código de acordo com a tabela anexa ao Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro	Descrição do activo imobilizado (b)	Data			Activo imobilizado (valores de aquisição ou outro valor contabilístico na falta daqueles) (d)	Número de anos de utilidade esperada (e)	Reintegrações e amortizações			Taxas perdidas acumuladas (f)	Mais-valias não tributadas (g)		Reintegrações e amortizações não aceites (h)	
		Aquisição	Início de utilização				De exercícios anteriores	Do exercício			Acumuladas	Ano		Montante
			Ano	Mês				Ano	Taxas					
		(1)	(2)	(3)			(4)	(5)	(6)		(7)	(8)		(9)
	Tabela II - Divisão II													
	Activo Incorpóreo													
2460	Despesas de instalação	N	1	N	6.000,00		0,00	0,33	1.999,80	1.999,80				0,00
	<i>Total Geral ou a transportar:</i>				6.000,00		0,00		1.999,80	1.999,80				0,00

ANEXO F - Tabela de Correspondência (Ajustada segundo a tabela de correspondência do DL 159/2009)

Artigo antigo	Epígrafe antiga	Artigo Novo	Epígrafe Nova
1.º	Pressuposto do Imposto.....	1.º	
2.º	Sujeitos passivos.....	2.º	
3.º	Base do imposto.....	3.º	
4.º	Extensão da obrigação de imposto.....	4.º	
5.º	Estabelecimento estável.....	5.º	
6.º	Transparência fiscal.....	6.º	
7.º	Rendimentos não sujeitos.....	7.º	
8.º	Período de tributação.....	8.º	
9.º	Estado, Regiões Autónomas, autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social.....	9.º	
10.º	Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social.....	10.º	
11.º	Actividades culturais, recreativas e desportivas.....	11.º	
12.º	Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal.....	12.º	
13.º	Isenção de pessoas colectivas e outras entidades de navegação marítima ou aérea.....	13.º	
14.º	Outras isenções.....	14.º	
15.º	Definição da matéria colectável.....	15.º	
16.º	Métodos de determinação da matéria colectável.....	16.º	
17.º	Determinação do lucro tributável.....	17.º	
18.º	Periodização do lucro tributável.....	18.º	
19.º	Obras de carácter plurianual.....	19.º	Contratos de Construção
19.º n.º 4		Revogado.	
19.º n.º 5		Revogado.	
19.º n.º 6		Revogado.	
20.º	Proveitos ou ganhos.....	20.º	Rendimentos
21.º	Variações patrimoniais positivas.....	21.º	
22.º	Subsídios ou subvenções não destinados à exploração.....	22.º	Subsídios relacionados com activos não correntes
23.º	Custos ou perdas.....	23.º	Gastos
23.º, n.º 3		Revogado.	
23.º, n.º 5		23.º, n.º 3.	
23.º, n.º 6		23.º, n.º 4.	
23.º, n.º 7		23.º, n.º 5.	
24.º	Variações patrimoniais negativas....	24.º	
25.º	Relocação financeira e venda com locação de retoma.....	25.º	
26.º	Valorimetria das existências.....	26.º	Inventários
27.º	Mudança de critério valorimétrico.....	27.º	Mudança de método de valorimetria
27.º -A	Ajustamentos em inventários.....	28.º	

28.º	Elementos reintegráveis ou amortizáveis.....	29.º	Elementos depreciáveis ou amortizáveis
29.º	Métodos de cálculo das reintegrações e amortizações.....	30.º	Método de cálculo das depreciações e amortizações
30.º	Quotas de reintegração e amortização.....	31.º	Quotas de depreciação ou amortização
31.º	Despesas de investigação e desenvolvimento.....	32.º	Projectos de desenvolvimento
32.º	Elementos de reduzido valor.....	33.º	Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais
33.º	Reintegrações e amortizações não aceites como custo.....	34.º	Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis
34.º	Provisões fiscalmente dedutíveis.....	35.º	Perdas por Imparidade em créditos
35.º -A	Provisões específicas das empresas do sector bancário e do sector segurador.....	36.º	Empresas do sector Bancário
35.º -B	Desvalorizações excepcionais.....	37.º	Provisões fiscalmente dedutíveis
36.º	Provisão para depreciação de existências.....	38.º	Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental
37.º		39.º	
38.º	Provisão para a recuperação paisagística de terrenos.....	Revogado.	
39.º	Créditos incobráveis.....	40.º	
39.º -A	Reconstituição de jazidas.....	41.º	
40.º	Realizações de utilidade social.....	42.º	
41.º	Quotizações a favor de associações empresariais.....	43.º	
42.º	Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais.....	44.º	
43.º	Conceito de mais -valias e de menos -valias.....	45.º	
44.º	Correcção monetária das mais -valias e das menos - valias.....	46.º	
45.º	Reinvestimento dos valores de realização.....	47.º	
45.º -A	Instrumentos financeiros derivados....	48.º	
45.º -B	Empresas de seguros.....	49.º	
46.º	Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos.....	50.º	
46.º, n.º 2, a)		51.º	
46.º, n.º 2, b)		Revogada.	
46.º, n.º 2, c)		51.º, n.º 2, a).	
46.º, n.º 2, d)		Revogada.	
46.º, n.º 2, e)		51.º, n.º 2, b).	
46.º, n.º 10		51.º, n.º 2, c).	
46.º, n.º 11		Revogado.	
46.º, n.º 12		51.º, n.º 10.	
47.º	Dedução de prejuízos fiscais.....	51.º, n.º 11.	
48.º	Determinação do rendimento global	52.º	
49.º	Custos comuns e outros.....	53.º	Gastos comuns e outros
50.º	Lucro tributável de estabelecimento estável.....	54.º	
51.º	Rendimentos não imputáveis a	55.º	

	estabelecimento estável.....	56.º	
52.º	Aplicação de métodos indirectos.....	57.º	
53.º	Regime simplificado de determinação do lucro tributável.....	58.º	
54.º	Métodos indirectos	59.º	
55.º	Notificação do sujeito passivo.....	60.º	
56.º	Pedido de revisão do lucro tributável.....	61.º	
57.º	Revisão excepcional do lucro tributável.....	62.º	
58.º	Preços de transferência.....	63.º	
58.º -A	Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis....	64.º	
59.º	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.....	65.º	
60.º	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.....	66.º	
61.º	Subcapitalização.....	67.º	
62.º	Correcções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte.....	68.º	
63.º	Âmbito e condições de aplicação.....	69.º	
63.º, n.º 10		Revogado.	
63.º, n.º 11		Revogado.	
63.º, n.º 12		69.º, n.º 10.	
64.º	Determinação do lucro tributável do grupo.....	70.º	
65.º	Regime específico de dedução de prejuízos fiscais.....	71.º	
66.º	Regime aplicável.....	72.º	
67.º	Definições e âmbito de aplicação.....	73.º	
68.º	Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos.	74.º	
69.º	Transmissibilidade dos prejuízos fiscais.....	75.º	
70.º	Regime aplicável aos sócios das sociedades fundidas ou cindidas.....	76.º	
71.º	Regime especial aplicável à permuta de partes sociais.....	77.º	
71.º n.º 4		Revogado.	
72.º	Obrigações acessórias.....	78.º	
73.º	Sociedades em liquidação.....	79.º	
74.º	Resultado de liquidação.....	80.º	
75.º	Resultado da partilha.....	81.º	
76.º	Liquidação de pessoas colectivas que não sejam sociedades.....	82.º	
76.º -A	Transferência de residência.....	83.º	
76.º -B	Cessaçao da actividade de estabelecimento estável.....	84.º	
76.º -C	Regime aplicável aos sócios.....	85.º	
77.º	Regime especial de neutralidade fiscal.....	86.º	
78.º		Revogado.	
79.º		Revogado.	

79.º -A		Revogado.	
80.º	Taxas.....	87.º	
81.º	Taxas de tributação autónoma.....	88.º	
82.º	Competência para a liquidação.....	89.º	
83.º	Procedimento e forma de liquidação.....	90.º	
83.º, n.º 2, a)		Revogado.	
83.º, n.º 2, b)		90.º, n.º 2, a).	
83.º, n.º 2, c)		Revogada.	
83.º, n.º 2, d)		90.º, n.º 2, b).	
83.º, n.º 2, e)		90.º, n.º 2, c).	
83.º, n.º 2, f)		90.º, n.º 2, d).	
84.º		Revogado.	
85.º	Crédito de imposto por dupla tributação internacional.....	91.º	
86.º	Resultado da liquidação.....	92.º	
86.º, n.º 2, d)		Revogado.	
86.º, n.º 2, e)		92.º, n.º 2, d).	
87.º	Pagamento especial por conta.....	93.º	
88.º	Retenção na fonte.....	94.º	
88.º, n.º 1, h)		Revogada.	
89.º	Retenção na fonte — Directiva n.º 90/435/CEE.....	95.º	
89.º, n.º 2		Revogada.	
89.º, n.º 3		95.º, n.º 2	
89.º -A	Retenção na fonte — Directiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho.....	96.º	
90.º	Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes.....	97.º	
90.º -A	Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes.....	98.º	
91.º	Liquidação adicional.....	99.º	
91.º, n.º 2, c)		Revogada.	
92.º	Liquidações correctivas no regime de transparência fiscal.....	100.º	
93.º	Caducidade do direito à liquidação.....	101.º	
94.º	Juros compensatórios.....	102.º	
95.º	Anulações.....	103.º	
96.º	Regras de pagamento.....	104.º	
97.º	Cálculo dos pagamentos por conta.....	105.º	
98.º	Pagamento especial por conta.....	106.º	
99.º	Limitações aos pagamentos por conta.....	107.º	
100.º	Pagamento do imposto.....	108.º	
101.º	Falta de pagamento de imposto autoliquidado.....	109.º	
102.º	Pagamento do imposto liquidado pelos serviços.....	110.º	
103.º	Limite mínimo.....	111.º	
104.º	Modalidades de pagamento.....	112.º	
105.º	Local de pagamento.....	113.º	

106.º	Juros e responsabilidade pelo pagamento nos casos de retenção na fonte.....	114.º	
108.º	Privilégios creditórios.....	116.º	
109.º	Obrigações declarativas.....	117.º	
110.º	Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação.....	118.º	
111.º	Declaração verbal de inscrição, de alterações ou de cessação.....	119.º	
112.º	Declaração periódica de rendimentos.....	120.º	
113.º	Declaração anual de informação contabilística e fiscal.....	121.º	
113.º, n.º 6		121.º, n.º 5.	
114.º	Declaração de substituição.....	122.º	
115.º	Obrigações contabilísticas das empresas.....	123.º	
115.º, n.º 2		Revogada.	
115.º, n.º 3		123.º, n.º 2.	
115.º, n.º 4		123.º, n.º 3.	
115.º, n.º 5		123.º, n.º 4.	
115.º, n.º 6		123.º, n.º 5.	
115.º, n.º 8		123.º, n.º 7.	
115.º, n.º 9		123.º, n.º 8.	
116.º	Regime simplificado de escrituração.....	124.º	
117.º	Centralização da contabilidade ou da escrituração.....	125.º	
118.º	Representação de entidades não residentes.....	126.º	
119.º	Deveres de cooperação dos organismos oficiais e de outras entidades.....	127.º	
120.º	Obrigações das entidades que devam efectuar retenções na fonte...	128.º	
120.º -A	Obrigações acessória relativas a valores mobiliários.....	129.º	
121.º	Processo de documentação fiscal....	130.º	
122.º	Garantia de observância de obrigações fiscais.....	131.º	
123.º	Pagamento de rendimentos a entidades não residentes.....	132.º	
124.º	Dever de fiscalização em geral.....	133.º	
125.º	Dever de fiscalização em especial...	134.º	
126.º	Registo de sujeitos passivos.....	135.º	
127.º	Processo individual.....	136.º	
	Reclamações e impugnações.....	137.º	
128.º -A	Acordos prévios sobre preços de transferência.....	138.º	
129.º	Prova do preço efectivo na transmissão de imóveis.....	139.º	
130.º	Recibo de documentos.....	140.º	
131.º	Envio de documentos pelo correio...	141.º	
132.º	Classificação das actividades.....	142.º	