



**ESCOLA SUPERIOR
DE TECNOLOGIA E GESTÃO DE LAMEGO**

**O SNC E ACTUALIZAÇÃO DE ÂMBITO FISCAL (CIRC)
E NA CONTABILIDADE ANALÍTICA**

Parte II | FISCALIDADE

Lamego, 22-Janeiro-2011 | Paulo Marques

1

1.

**Implicações
do SNC
no Código do IRC**

2

Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações

(artº 29 a 34, CIRC e DR 25/2009, de 14 de Setembro)

3

Encargos fiscalmente dedutíveis (artº 23, nº 1, g), CIRC)

Só serão considerados gastos:

- os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto
- ou para a manutenção da fonte produtora

➔ **Depreciações e amortizações**

4

Terminologia (artº 8, nº 2, e), DL n.º 159/2009)

Reintegração e amortização (POC)



Depreciação e amortização (SNC)

- **Depreciação (amortização)** é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil
(§ 6 da NCRF 7 - Activos fixos tangíveis)
- **Amortização** é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo intangível durante a sua vida útil
(§ 8 da NCRF 6 - Activos intangíveis)

5

Activo Fixo (SNC)

- constituído por bens que detenham um carácter de permanência na empresa
- e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso da actividade normal da empresa

Classe 4 - Investimentos

- 41 – Investimentos financeiros | NCRF 13 e 15
- 42 – Propriedades de investimento (428 Depreciações acumuladas) | NCRF 11
- 43 – Activos fixos tangíveis (438 Depreciações acumuladas) | NCRF 7
- 44 – Activos intangíveis (448 Amortizações acumuladas) | NCRF 6
- 45 – Investimentos em curso
- 46 – Activos não correntes detidos para venda | NCRF 8

6

Valorimetria de Entrada

● Princípio do Custo Histórico

- **Custo de Aquisição** (valor da factura do fornecedor e despesas directas de compra)
- **Custo de Produção** (nível e técnica de custeio aplicados aos demais bens produzidos)

● Englobamento no Custo de Aquisição ou de Produção

- **Despesas de Instalação e Montagem** (despesas directas indispensáveis para que os bens possam cumprir a sua finalidade)
- **Outro tipo de despesas associadas à aquisição de certos activos** (IMT, escrituras e registos e IVA suportado não dedutível) (artº 2, nº 4, DR 25/2009)
- **Despesas Financeiras** (suportadas no período que antecede a entrada em funcionamento dos bens – **se superior a 1 ano**) (artº 2, nº 5, DR 25/2009)

7

Depreciação (SNC)

A depreciação é a imputação sistemática de quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil (em gastos com depreciações e amortizações de activos fixos tangíveis «642» e depreciações acumuladas de activos fixos tangíveis «438»)

A depreciação inicia-se quando o activo está disponível para uso

A depreciação cessa quando o activo é:

- **classificado como detido para venda**
- **desreconhecido**

8



Depreciação - quantia depreciable

Quantia depreciable:

- **o custo do activo menos o seu valor residual “quando for caso disso”**

(artº 3, nº 1, DR 25/2009)

Valor residual:

- **preço de venda estimado após a dedução dos custos de vender**
- **se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no fim da sua vida útil**

9



Depreciação - alterações de estimativas

Pelo menos no final de cada período (SNC)

- **a vida útil**
- **o método de cálculo da depreciação**
- **o valor residual**

Deverão ser revistos

E se se fizerem alterações

- **estas deverão ser tratadas como alterações de estimativas (NCRF 4)**

10



Conflitos

Ao contribuinte cabe estimar “objectivamente” o período de vida útil

À Administração Fiscal cabe controlar a estimativa (procura aumentar o tempo)

Ao contribuinte cabe estimar “objectivamente” o valor, nos bens avaliados para efeitos de abertura de escrita

À Administração Fiscal cabe controlar a estimativa (reduzindo o valor)

Necessidade de divulgar e sustentar fortemente o PVU

11



Depreciações (artº 31, CIRC)

No método das quotas constantes, a quota anual de depreciações ou amortizações que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no DR 25/2009, aos seguintes valores:

- **Custo de aquisição ou de produção**
- **Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal**
- **Valor de mercado à data de abertura da escrita, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção**

12



Modelo da revalorização

Fiscalmente, só é aceite valorização pelo modelo do custo, segundo o qual serão reconhecidas em resultados as depreciações e as perdas por imparidade (AFT, AI e PI)

- Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor (modelo da revalorização) não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados → **excepções** (artº 18º, 9, CIRC)
- Artº 29º, nº 1, CIRC → **custo histórico**
- Artº 31º, nº 1, CIRC → **custo de aquisição ou de produção, valor de reavaliação fiscal, valor de mercado, à data de abertura da escrita**
- Artº 1º, nº 1, DR 25/2009 → **contabilizadas ao custo histórico**

13



Depreciações e Amortizações (artº 29, CIRC)

Aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deperecimento:

- **Activos Fixos Tangíveis**
- **Activos Intangíveis**
- **Propriedades de Investimento**

Contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo

(artº 1, nº 1, DR 25/2009)

14



Depreciações (artº 29, CIRC)

Salvo razões devidamente justificadas e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, os elementos do activo só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização

Pelo § 55 da NCRF 7

A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso (quando este estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida)

15



Grupos homogéneos

Desapareceu a obrigação de reintegrar e amortizar por grupos homogéneos (excepto: edifícios e outras construções e viaturas ligeiras de passageiros) Anterior nº 4 do artº 1º do DR nº 2/90

Era grupo homogéneo:

- **Mesma taxa de amortização ou reintegração**
- **Início no mesmo ano**

16



Grupos homogêneos

Exemplo

A adquiriu em 2009, dois computadores ambos com início de funcionamento no mesmo ano:

Tem de utilizar o mesmo regime (anual ou duodecimal / quota constante ou degressiva)

A adquiriu em 2010, dois computadores e com início de funcionamento no mesmo ano:

Pode utilizar num computador, quota constante anual e no outro computador quota degressiva duodecimal

17



Quota mínima

Não são aceites como custos ou perdas fiscais as depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo da vida útil (artº 3, nº 5, DR 25/2009)

➔ Salvaguarda da quota mínima

Se justificado e aceite pode ser considerado

Exemplo: inactividade da empresa, sem depreciação

18



Quota mínima

Permitida a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo

Não podendo as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação

Não é aplicável aos elementos que sejam reclassificados como activos não correntes detidos para venda (artº 30, nº 7, CIRC, e artº 18º, 3 do DR 25/2009)

19



Depreciação – Métodos (SNC)

O método de depreciação deve reflectir a forma como os benefícios económicos futuros são usados pela empresa

Métodos previstos:

Na base do Tempo:

- Em Linha Recta (quotas constantes)
- Quotas Decrescentes (degressivas)

Na base do uso físico do activo:

- Com base nas unidades que produz
- Com base no número de horas que trabalha

20



Cálculo das depreciações (artº 30, CIRC)

O cálculo das depreciações e amortizações faz-se, em regra pelo método das quotas constantes

Os sujeitos passivos podem, no entanto, **optar pelo método das quotas decrescentes relativamente aos activos fixos tangíveis que:**

- **Não tenham sido adquiridos em estado de uso**
- **Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, mobiliário e equipamentos sociais** (artº 4, nº 1 e 2, DR 25/2009)

21

Método das quotas decrescentes (artº 6, DR 25/2009)

Eliminada a parte final do nº 3: “contando-se sempre para efeito do nº 2 como ano completo o da entrada em funcionamento”

Exemplo

- **Supõe-se um bem reintegrável, à taxa de 20%**
- **Entrada em funcionamento em 01 de Julho de N**

Ano	Valor líquido	Taxa 20% x 2	Quota Anual	Quota Duodecimal	Repartição Anual	Repartição Duodecimal
N	10.000,00 €	40%	4.000,00 €	2.000,00 €		
N+1	6.000€ / 8.000€	40%	2.400,00 €	3.200,00 €	6.000/4=1.500	8.000/4=2.000
N+2	3.600€ / 4.800€	40%	1.440,00 €	1.920,00 €	3.600/3=1.200	4.800/3=1.600
N+3	2.160€ / 2.880€	40%	1.080,00 €	1.440,00 €	2.160/2=1.080	2.880/2=1.440
N+4	1.080€ / 1.440€	40%	1.080,00 €	1.440,00 €	-	-

Tratamento actual (a partir de 2010):

altera no regime duodecimal

Ano	Valor líquido	Taxa 20% x 2	Quota Duodecimal	Repartição duodecimal	
2010	10.000,00 €	40%	2.000,00 €		
2011	8.000,00 €	40%	3.200,00 €	8.000€/4,5=1.777€	
2012	4.800,00 €	40%	1.920,00 €	4.800€/3,5=1.371€	
2013	2.880,00 €	40%	1.152,00 €	2.880€/2,5=1.152€	*
2014	1.728,00 €	40%	1.152,00 €	1.728€/1,5=1.152€	**
2015	576,00 €		576,00 €	-	***

* Não é superior a $2.880 \text{ €} \times 40\% = 1.152 \text{ €}$, logo mantém o método da quota degressiva

** É superior a $1.728 \text{ €} \times 40\% = 691,20 \text{ €}$, logo altera para quota constante

*** Deprecia o valor restante, para totalizar 10.000 €



Uniformidade dos métodos

Iniciando-se um método

- **CONSTANTE**
- **DEGRESSIVO**

Em relação a cada elemento, deve ser mantido até final

Justificadamente e aceite pela DGCI pode ser alterado o método inicial (novidade !) mas sempre com o limite máximo da quota de depreciação ou amortização

(artº 8, DR 25/2009 e artº 30, nº 4, CIRC)

24



Outros métodos métodos

Quando a natureza do deprecimento ou a actividade económica o justifique podem, ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes dos indicados, mantendo-se os períodos máximos e mínimos de vida útil, desde que, mediante requerimento, seja obtido o reconhecimento prévio da Direcção-Geral dos Impostos, salvo quando daí não resulte uma quota anual de depreciação ou amortização superior à prevista (artº 4, nº 3, DR 25/2009 e artº 30, nº 3, CIRC)

Podemos utilizar outros métodos se quota não ultrapassar a máxima (que teríamos em quota constante ou degressiva)?

Administração fiscal admite autorizar quotas superiores, se obtidas por outro método?

25



Elementos de reduzido valor

Relativamente a elementos do activo sujeitos a depreciação cujos custos unitários não ultrapassem 1.000 € (eram 199,52 €)

- **aceite a dedução, no período de tributação do respectivo custo de aquisição ou de produção**
- **excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo**
- **depreciação num 1 exercício (100%)**

(Artº 33.º CIRC, e artº 19, DR 25/2009)

Capitaliza e deprecia a 100%? (não respeita PVU)

Gasto e não capitaliza?

➔ **Fere normas contabilísticas**

26



Depreciação de activos complexos (SNC)

Identificar os elementos que compõem os Activos Fixos Tangíveis no caso de activos complexos

- **grandes componentes que requerem substituição em intervalos regulares**
- **devem ser contabilizados separadamente e depreciados ao longo da sua vida útil**
- **substituição e renovação é capitalizada**

NCRF 7

Fiscalidade já o previa (artº 14, DR 25/2009 - Peças e componentes de substituição ou de reserva)

27

Exemplo

A empresa ABC, SA, adquiriu em 2010 um forno de altas temperaturas por 60.000 € com uma vida útil de 15 anos e valor residual de 5.000 €

Este forno necessita de que sejam substituídos os tijolos refractários a cada 5 anos ao custo de 10.000 €

A empresa deve depreciar durante 5 anos a quantia de 10.000 €, o que dá uma depreciação de 2.000 € por ano e depreciar o valor restante do forno (abatido do seu valor residual) em 15 anos:

$$\bullet (60.000 - 5.000 - 10.000) \div 15 = 3.000 \text{ €}$$

No 5.º ano, quando os tijolos forem substituídos, é anulada do custo do activo e das depreciações acumuladas, a quantia de 10.000 €, e o custo dos novos tijolos é capitalizado e depreciado durante a sua vida útil de 5 anos

28



Quotas excessivas

A dedutibilidade fiscal das depreciações e amortizações deixa de estar dependente da respectiva contabilização como gasto no mesmo período de tributação

(artº 20, DR 25/2009)

- passando a permitir-se que as mesmas sejam também aceites quando tenham sido contabilizadas como gastos nos períodos de tributação anteriores
- desde que, não tenham sido dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas
- e no exercício da dedução não excedam as quotas máximas fixadas

29

Exemplo

Valor de aquisição: 110.000 €

Valor residual: 10.000 €

Taxa de depreciação máxima: 20%

Taxa mínima: 10%

Ano	Taxa Depreciação	Depreciação Contabilística	Limite (Fiscal)	Aceite (Fiscal)	Quadro 07 Mod. 22
1	20%	20.000	20.000	20.000	
2	10%	10.000	20.000	10.000	
3	30%	30.000	20.000	20.000	↑ 10.000
4	12%	12.000	20.000	20.000	↓ 8.000
5	15%	15.000	20.000	17.000	↓ 2.000
6	13%	13.000	13.000	13.000	
Total	100%	100.000		100.000	

Q07

Deduz

Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (artº 20º do DR 25/2009) e (...)

763

Deixa de ser necessário proceder à regularização contabilística para considerar como gasto fiscal as amortizações não aceites fiscalmente em exercícios anteriores (artº 21º do DR 2/90)

30



Depreciação de viaturas de turismo

Não são aceites como gastos:

- **as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente a:**

(artº 34, nº 1, e), CIRC e Portaria n.º 467/2010, de 07/07)

- **29 927,87 € (adquiridos até 31-12-2009) ➔ TODAS**
- **40.000,00 € (adquiridos em 2010) ➔ TODAS**
- **30.000,00 € (adquiridos em 2011)**
- **25.000,00 € (adquiridos após 01-01- 2012)**

Se veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica:

- **45.000,00 € (adquiridos em 2011)**
- **50.000,00 € (adquiridos após 01-01- 2012)**

31



Imóveis: implicações do VPT

Sempre que o valor do contrato for inferior ao VPT - Valor Patrimonial Tributável:

- **haverá lugar ao devido ajustamento para efeitos de IRC**

Alienante

- **deverá adicionar ao lucro tributável do exercício a diferença positiva entre os dois valores (VPT – valor do contrato)**

Adquirente

- **adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel**
- **SÓ CONSIDERA O VPT NA ALIENAÇÃO ➔ Valor de aquisição fiscal**

32



Imóveis: implicações do VPT

Transmissão de imóveis: no alienante

- desde que o VPT definitivo seja conhecido até ao termo do prazo da apresentação da Mod. 22
- será de inscrever a diferença

Valor patrimonial tributável definitivo – Valor do contrato

(se positivo)

Q07

Acresce

Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [artº 64º, 3, a)]

745

33



Imóveis: implicações do VPT

Transmissão de imóveis: no alienante

- Se VPT definitivo não for conhecido até ao termo do prazo de apresentação da Mod. 22
- deverá proceder à entrega de declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte ao da determinação do valor definitivo (artº 64, nº 4, CIRC)
- não há lugar a qualquer contabilização da diferença

34



Imóveis: implicações do VPT

Transmissão de imóveis: no adquirente

- **Contabiliza o investimento pelo valor do contrato (aquisição)**
- **Deprecia sobre o valor do contrato**
- **Sujeito às limitações fiscais comuns (quotas máximas, não aceitação da depreciação do terreno, ...)**
- **Deixa de ser possível fazer depreciação anual fiscal, com base no VPT quando superior ao valor do contrato**
- **Apenas entrará em linha de conta com o VPT (quando > que valor do contrato) na eventual alienação**
- **VPT = valor de aquisição a considerar no cálculo da mais-valia fiscal**

35



Activos biológicos não consumíveis

Os activos biológicos não consumíveis, por não poderem ser considerados AFT, em principio não são depreciables contabilisticamente

Se não são na contabilidade, também não haverá depreciações fiscais

Porque continuam os animais nas Tabela I (taxas específicas) do DR 25/2009?

Desconformidade!

36

Regime Fiscal das imparidades e provisões

(artº 35 a 40, CIRC)

37

Imparidade de activos (NCRF 12)

CONTABILISTICAMENTE

$$V_{\text{contabilidade}} > V_{\text{recuperável}}$$

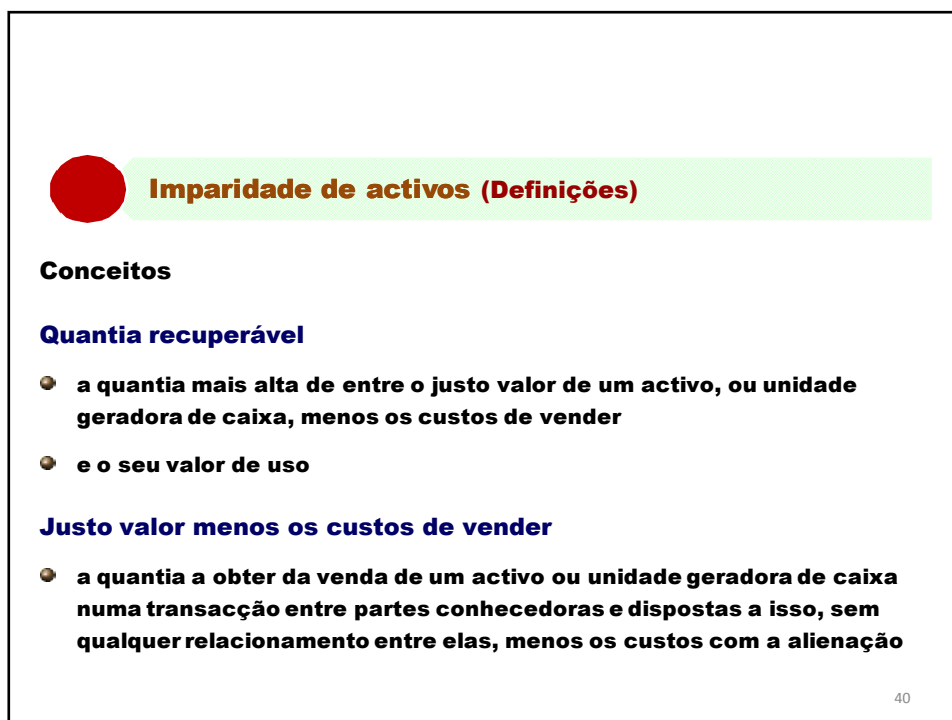
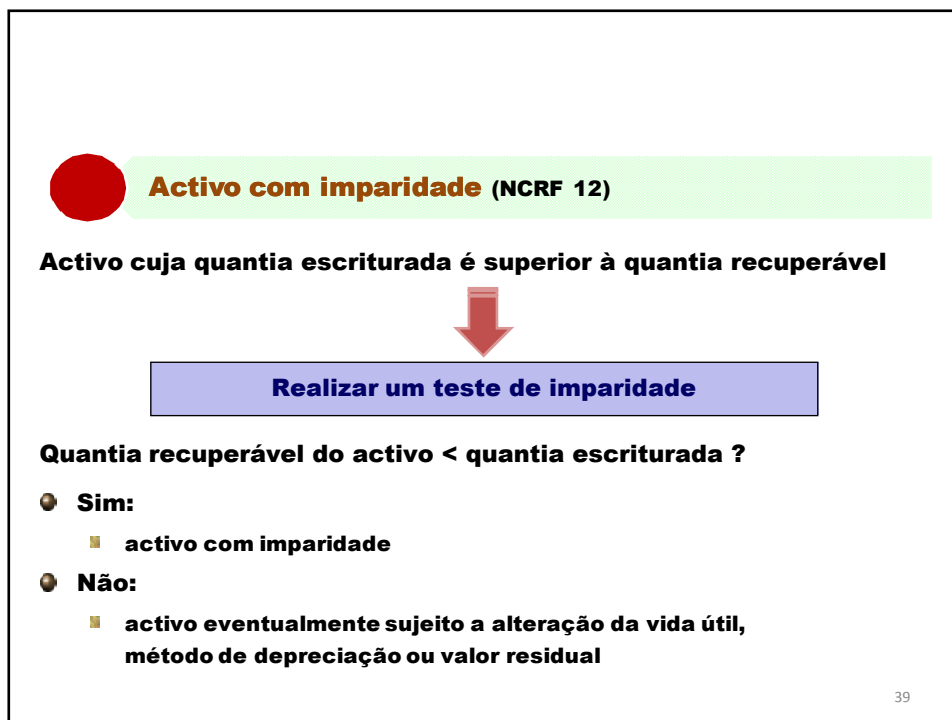
- Quando o **valor contabilístico do activo** (ou da unidade geradora de caixa) **excede a sua quantia recuperável** (o maior entre o preço de venda líquido e o valor de uso)



A perda por imparidade deve ser reconhecida
em **resultados** (ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados)

- A **reversão** da perda por imparidade é reconhecida em **resultados** (ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados)

38





Imparidade de activos (Definições)

Valor de uso

- o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera que surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil

Perda por imparidade

- o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável

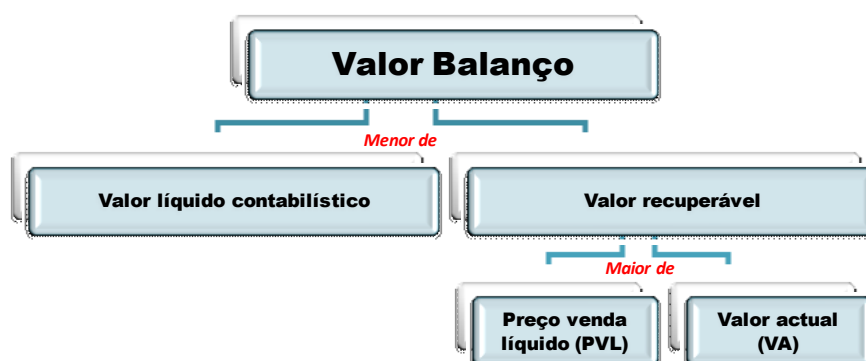
Unidade geradora de caixa

- o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupo de activos

41



Imparidade de activos (Definições)



42



Imparidade de activos (artº 35, 36 e 38, CIRC)

FISCALMENTE

$$V_{\text{contabilidade}} > V_{\text{recuperável}}$$

Perdas por imparidade que poderão ser aceites

- dos **activos não depreciables** (por exemplo, clientes) e as respectivas **reversões** (artº 36, CIRC)
- dos **activos depreciables** nas situações de **desvalorização excepcional** (artº 38, CIRC)
 - **outras perdas por imparidade não aceites**, vão sendo **deduzidas até ao final da vida útil, venda ou inutilização** (artº 35, nº 4, CIRC)

43



Desvalorizações excepcionais

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais (artº 35, nº 1, c), CIRC)

- as perdas por imparidade que consistam em **desvalorizações excepcionais**
- verificadas em **activos fixos tangíveis, intangíveis, biológicos não consumíveis e propriedades de investimento**

Caso não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (artº 35, nº 4, CIRC)

- consideradas como **gastos**, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo
- sem prejuízo dos artº 38 e 46, nº 2, CIRC, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar a transmissão, abate físico, abandono, desmantelamento ou inutilização

44

Desvalorizações excepcionais

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais (artº 38, nº 1, CIRC)

- provenientes de causas anormais, devidamente comprovadas
- desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal

Deve obter a aceitação da DGCI (artº 38, nº 2, CIRC)

- exposição devidamente documentada
- a apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos
- documentação comprovativa
- destino a dar aos bens

45

Desvalorizações excepcionais

Exemplo

Em 2010, a Sociedade XYZ, Lda. adquiriu uma máquina por 10.000 €.

A taxa de depreciação no DR 25/2009 é de 10%.

Em 2013 a referida máquina apresenta um valor de uso de 2.000 € e um justo valor de 3.500 €, menos custo de vender de 500€.

Qual o valor da imparidade a registar em 2013?

Em 2013

Imparidade contabilística = Valor líquido contabilístico – Valor recuperável

Imparidade contabilística = [10.000 – (10.000 x 3 x 10%)] – (3.500 – 500)
= 4.000

46

Desvalorizações excepcionais

Exemplo

Em 2013 – Se **imparidade fiscalmente aceite**

Imparidade contabilística = Imparidade Fiscal = 4.000 €

Depreciações contabilísticas = $3.000 / 7 = 428,57$

O gasto fiscal é de 4.000 (imparidade) + 428,57 (depreciação) = 4.428,57

Em 2014 e seguintes:

O gasto (fiscal) com depreciação é de 428,57 €

47

Desvalorizações excepcionais

Exemplo

Em 2013 – **Imparidade não aceite fiscalmente**

Q07	Acresce	(...) e desvalorizações excepcionais (artº 38º) não aceites como gastos	719
------------	----------------	---	------------

Imparidade aceite fiscalmente = $4.000 / 7 = 571,43$

Q07	Deduz	(...) quota-parte das perdas por imparidade de activos depreciables não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (artº 35, nº 4)	763
------------	--------------	---	------------

(Valor não aceite = $4.000 - 571,43 = 3.428,57$)

Depreciações contabilísticas = $3.000 / 7 = 428,57$

Em 2013 e seguintes:

O gasto fiscal é = 1.000 € = 428,57 € (depreciação) + 571,43 € (imparidade)

48

Desvalorizações excepcionais

Exemplo

Exercícios	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Depreciações contabilísticas e aceites	1.000,00	1.000,00	1.000,00	428,57	428,57	428,57	428,57	428,57	428,57	428,58
Perdas por imparidade				4.000,00						
Acrescer Q07				4.000,00						
Deduzir Q07				571,43	571,43	571,43	571,43	571,43	571,43	571,42

49

Desvalorizações excepcionais → com alienação

Exemplo

Supondo que, em 2014, a empresa vende o equipamento por 5.000 €

Resultado contabilístico:

= Valor de realização – (Custo de aquisição – Depreciações – Imparidades)

= 5.000 – [10.000 – (3.000 + 428,57) – 4.000] = 2.428,47 €

Depreciações Imparidades

Deduz a mais-valia contabilística

Resultado fiscal (com CCM = 1,1):

= Valor de realização – (Custo de aquisição – Depreciações – Imparidades) x CCM

= 5.000 – [10.000 – (3.000 + 428,57) – 571,43] x 1,1 = - 1.600 €

Depreciações Imparidades

Deduz a menos-valia fiscal

50

Desvalorizações excepcionais

Exemplo 2

Em 2007, “ABC, SA” adquiriu para o seu activo fixo tangível uma máquina cujo custo de aquisição foi de 200.000 €

A vida útil estimada foi de 8 anos, estando a ser depreciada pelo método da linha recta (quotas constantes), com a taxa máxima de 12,5%

No final de 2010, como resultado do teste de imparidade anual que efectuou, determinou uma quantia recuperável de 60.000 €

Enquadre a situação exposta de acordo com as seguintes hipóteses:

H 1: O bem não foi alienado durante toda a sua vida útil e a perda por imparidade não corresponde a uma desvalorização excepcional

H 2: Em 2013, a entidade alienou a referida máquina por 50.000 €, determine a MVC e MVF (assumindo o CCM de 1,2)

51

Desvalorizações excepcionais

Exemplo 2

H 1: O bem não foi alienado durante toda a sua vida útil

Ano 2010

Custo do activo: 200.000 €

Taxa de depreciação = 12,5% (vida útil: 8 anos, de 2007 a 2014) ($Q_t = 25.000$ €)

Depreciação do exercício: 25.000 €

Quantia escriturada: 125.000 € [$200.000 - (200.000 \times 12,5\% \times 3 \text{ anos})$]

Quantia recuperável: 60.000 € (nova Q_t de 12.000/ano, a começar em 2010)

Perda por imparidade: 65.000 € **Acrescer no Q07** (PI não aceite)

(Há activos por impostos diferidos)

52

Desvalorizações excepcionais

Exemplo 2

H 1: O bem não foi alienado durante toda a sua vida útil

Anos 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014

Depreciação do exercício: 12.000 € ($60.000 \div 5 = 12.000$ €)

A Perda por Imparidade não aceite fiscalmente em 2010 e que foi acrescida nesse ano, é fiscalmente dedutível, em partes iguais, durante a vida útil remanescente do bem

Deduzir no Q07: $65.000 \div 5 \text{ anos} = 13.000$ € / ano – 1.º ano = 2010

(Recuperação do acréscimo da perda por imparidade)

53

Desvalorizações excepcionais

Exemplo 2

H 1: O bem não foi alienado durante toda a sua vida útil

Períodos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Depreciações fiscalmente aceites	25.000	25.000	25.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000
Acréscimo (Q07) da perda por imparidade				65.000				
Dedução fiscal (Q07): quota parte da perda por imparidade				13.000	13.000	13.000	13.000	13.000

54

Desvalorizações excepcionais

Exemplo 2

433 Activo tangível	642 Depreciação exercício	655 Perdas imparidade
S_i 200.000	3×25.000 5×12.000	65.000
	438 Depreciações acumuladas	439 Imparidades acumuladas
	3×25.000 5×12.000	65.000

O acréscimo da perda por imparidade de 2010 é totalmente recuperado até ao final da vida útil do bem

Quadro 07	
Acresce	Abate
65.000	5×13.000

55

Desvalorizações excepcionais

Exemplo 2

H 2: O bem é alienado durante a sua vida útil (em 2013)

Ano 2013 (alienação)

Mais-valia Contabilística:

$$50.000 - (200.000 - 111.000 - 65.000) = 26.000 \text{ € (abate ao Q07)}$$

Menos-valia Fiscal:

$$50.000 - (200.000 - 111.000 - 3 \times 13.000) \times 1,2 = -10.000 \text{ € (abate ao Q07)}$$

Se não tivesse havido a perda por imparidade, a menos-valia fiscal seria a mesma:

$$mVF = 50.000 - (200.000 - 6 \times 25.000) \times 1,2 = -10.000 \text{ €}$$

A perda por imparidade ainda não aceite (26.000 €) não é recuperada

56

Desvalorizações excepcionais

Exemplo 2

H 2: O bem é alienado durante a sua vida útil (em 2013)

Períodos	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Depreciações fiscalmente aceites	25.000	25.000	25.000	12.000	12.000	12.000	
Acréscimo (Q07) da perda por imparidade				65.000			
Dedução fiscal (Q07): quota parte da perda por imparidade				13.000	13.000	13.000	
MVC (Abate Q07)							26.000
mVF (Abate Q07)							- 10.000

57

Desvalorizações excepcionais

Exemplo 2

433 Activo tangível	642 Depreciação exercício	655 Perdas imparidade
S_i 200.000	3×25.000	65.000
200.000	3×12.000	
7871 Ganhos alienação (MVC)	438 Depreciações acumuladas	439 Imparidades acumuladas
26.000	111.000	65.000
	3×25.000	
	3×12.000	
121 Depósitos à ordem		
50.000		

O acréscimo da perda por imparidade de 2010 não é totalmente recuperado, pois não se atingiu o fim da vida útil do bem

Quadro 07

Acresce	Abate
65.000	3×13.000

58



Provisões

Para fazer face a encargos e prejuízos futuros, mas imputáveis a um determinado exercício, as empresas constituem provisões (reforço do passivo)

Perdas futuras de ocorrência provável e montante incerto

Têm a finalidade de imputar gastos aos exercícios a que se referem evitando onerar excessivamente o exercício em que se concretizam

- **maior regularidade nos resultados da empresa e possibilitam ainda a retenção de recursos - autofinanciamento provisório**

Princípio da prudência

59



Condições de Reconhecimento de Provisões

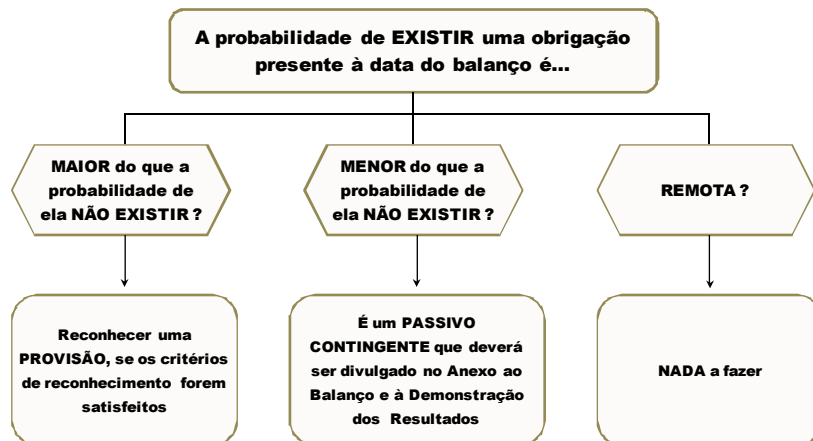
Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- **uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado**
- **seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação**
- **possa ser efectuada uma estimativa fiável da quantia da obrigação**

Se estas condições não forem satisfeitas, cumulativamente, nenhuma provisão deve ser reconhecida

60

Reconhecimento de Provisões



61

Provisões fiscalmente dedutíveis (artº 39, nº 1, CIRC)

Podem ser deduzidas para efeitos fiscais

- provisões destinadas a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação
- provisões destinadas a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços (NOVO!)
- provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal ...
- provisões constituídas pelas indústrias extractivas ou de resíduos ... para encargos com a reparação de danos de carácter ambiental

62



Provisões fiscalmente dedutíveis (artº 39, nº 2 a 4, CIRC)

A determinação das provisões deve ter por base as condições existentes no final do período de tributação

- se a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respectivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime
- as provisões que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos, consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação

63



Provisões fiscalmente dedutíveis (artº 39, nº 5, CIRC)



Montante anual da provisão para garantias a clientes

Determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação

- de 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

64



Provisão para garantias a clientes

Exemplo

Uma empresa que comercializa electrodomésticos apurou nos exercícios 2007, 2008 e 2009 os seguintes montantes em termos de vendas e de custos de garantia:

Ano	Vendas	Custos de garantia
2009	110.000 €	5.500 €
2008	70.000 €	3.500 €
2007	120.000 €	6.000 €

Sabendo que no ano 2010 as vendas ascenderam a 180.000 € e que efectuou uma provisão para garantias de clientes de 10.000 €, terá de proceder a alguma correcção para determinação do lucro tributável ?

65



Provisão para garantias a clientes

Exemplo

SOMATÓRIO DAS VENDAS	SOMATÓRIO DOS CUSTOS DE GARANTIA
300.000 €	15.000 €

Provisão fiscalmente aceite em 2010

• $15.000 \div 300.000 = 5\%$

• $180.000 \times 5\% = 9.000 \text{ €}$ (↑ 1.000 € no Q07 – Campo 721)

(Há activos por impostos diferidos)

Existe evidenciação contabilística dos montantes dos encargos suportados com garantias?

Empresas em início de actividade?

66

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

(artº 45, CIRC)

67



Participação nos lucros

Por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa

(artº 45, nº 1, m), n), e nº 5 e 6, CIRC)

§ 18 a 23 da NCRF 28

Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus quando, e só quando:

- a) A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e**
- b) Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação**

Esta obrigação constitutiva está ligada ao carácter regular do pagamento das gratificações



Participação nos lucros

Não existindo obrigação constitutiva, a gratificação não gera gasto no exercício

Será atribuída a partir do valor de resultados transitados

→ **Variação patrimonial negativa, sem tratamento fiscal no presente CIRC**

→ **Admite-se tratamento pelas regras previstas para o gasto não aceite (regime seguido até 2009)**



Participação nos lucros

Membros de órgãos sociais com, pelo menos, 1% do capital social

ANTES: limitação na aceitação das gratificações e outras remunerações do trabalho de membros do órgão de administração da sociedade, a título de participação nos resultados (...) sendo a parte excedentária assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos (anterior artº 24, nº 3, parte final, CIRC) → **Categoria E**

AGORA: limitação dos gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais

Excedente → **Categoria A**



Menos-valias realizadas

Relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo

➔ **Somente aceites na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto**

(artº 45, nº 1, I), CIRC)

Vigora desde 2006 (Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)

Ter presente!



Viatura Ligeira de Passageiros

Exemplo

Aquisição de uma viatura por 50.000 €, em 2008

(Taxa = 25%)

Em 2010, alienação da viatura por 5.000 €

$$Q_{\max} = 50.000 \times 25\% = 12.500 \text{ €}$$

$$Q_{\max \text{ aceite}} = 29.927,87 \times 25\% = 7.481,97 \text{ € (até 2009)}$$

$$CCM = 1,03$$

72



Viatura Ligeira de Passageiros

Exemplo

Ano	Q _t	Aceite	Q 07
2008	12.500	7.481,97	↑ 5.018,03
2009	12.500	7.481,97	↑ 5.018,03
Total	25.000	14.963,94	↑ 10.036,06

● $mVC = 5.000 - (50.000 - 25.000) = - 20.000 \text{ €}$ (Acredita Q07)

● $mVF = 5.000 - (50.000 - 14.963,94) \times 1,03 = - 31.087,14 \text{ €}$

- Só pode deduzir 14.963,94 € (as depreciações aceites em falta)

Q07: ↓ 14.963,94 €

73

Réditos pela quantia nominal vs. custo amortizado

(artº 18, nº 5, CIRC)

74



Réditos pela quantia nominal

Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela **quantia nominal da contraprestação**

(artº 18, nº 5)

Novidade contabilística:

CUSTO AMORTIZADO

➔ **Valor temporal do dinheiro**

75



Réditos pela quantia nominal

NCRF 27 - Instrumentos financeiros

§ 5 – Definições

Custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo

financeiro: é a quantia pela qual o activo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa, usando o **método do juro efectivo**, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (directamente ou por meio do uso de uma conta de abatimento) quanto à imparidade ou incobrabilidade.

76



Réditos pela quantia nominal

NCRF 20 – Rédito

§ 7 – Definições

Método do juro efectivo: é um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante. A taxa de juro efectiva é a taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto na quantia escriturada líquida do activo financeiro ou do passivo financeiro.

77



Réditos pela quantia nominal

Exemplo

A sociedade XIS, SA vendeu a um cliente, em 2 de Agosto de 2010, 5.000 unidades da mercadoria Xp a um preço de venda unitário de 24 €.

O acordo de venda estabelecia o recebimento do montante total da venda em duas prestações semestrais, de 70.000 €, com vencimento em 31 de Janeiro e em 31 de Julho de 2011, além de uma entrada inicial de 4.000 €.

Sabe-se que, se as referidas mercadorias fossem vendidas com um prazo de máximo de pagamento de 60 dias, condições habitualmente contratadas com os seus clientes, a sociedade XIS, SA teria vendido a mesma mercadoria a um preço unitário de 20 €.

78



Réditos pela quantia nominal

Exemplo

Juro?

$$4 \text{ €} \times 5\,000 = 20.000 \text{ €}$$

Justo valor (capital em dívida)?

$$144.000 - 4.000 - 20.000 = 120.000 \text{ €}$$

Taxa de juro implícita?

$$\text{N.º de períodos de pagamento} = 2$$

$$\text{Valor de cada pagamento/prestação} = - 70.000$$

$$\text{Valor actual} = 120.000$$

$$= \text{TAXA}(2; -70000; 120000)$$

$$= 10,9226\%$$

79



Réditos pela quantia nominal

Exemplo

Períodos	Prestação	Taxa juro	Juro	Capital	Dívida
0					120.000,00
1	70.000,00	10,9226%	13.107,08	56.892,92	63.107,08
2	70.000,00	10,9226%	6.892,92	63.107,08	0,00
140.000,00			20.000,00	120.000,00	

80


Réditos pela quantia nominal

Exemplo

Método do custo amortizado

2010: Venda

211
144.000,00

7111
120.000,00

2433
24.000,00

81


Réditos pela quantia nominal

Exemplo

2010: Regularização da mensuração do activo financeiro e do rédito

711 X - Juros
20.000,00

211 X - Juros
20.000,00



Q07	Acresce	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (artº 18º, nº 5)	711
------------	---------	---	------------

82

Réditos pela quantia nominal

Exemplo

Método do custo amortizado

2010: Recebimento da entrada inicial

12

4.000,00

211

4.000,00

83

Réditos pela quantia nominal

Exemplo

2011: Recebimento das prestações e reconhecimento dos juros

12

70.000,00

70.000,00

211

70.000,00

70.000,00

211 X - Juros

13.107,08

6.892,92

7916 - De clientes

13.107,08

6.892,92

(1.ª)

(2.ª)

(1.ª)

(2.ª)

(1.ª)

(2.ª)

(1.ª)

(2.ª)

Q07

Deduz

Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (artº 18º, nº 5)

757

84



Réditos pela quantia nominal

Exemplo

Método do CUSTO

2010: Reconhecimento dos juros

D/ 711 – 20.000,00

C/ 282 – 20.000,00

2011: Reconhecimento dos juros incluído nas prestações

D/ 282 – 13.107,08

C/ 7916 – 13.107,08

D/ 282 – 6.892,92

C/ 7916 – 6.892,92

85

Contratos de construção

(artº 18, nº 3, c) e artº 19º CIRC)

86



Contratos de construção

Contrato de construção: é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final. § 3 da NCRF 19

→ Activo do **CLIENTE**

Método da percentagem de acabamento: o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. → Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado. § 25 da NCRF 19

87



Contratos de construção

Percentagem de acabamento: proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato. § 30 da NCRF 19

Custos incorridos

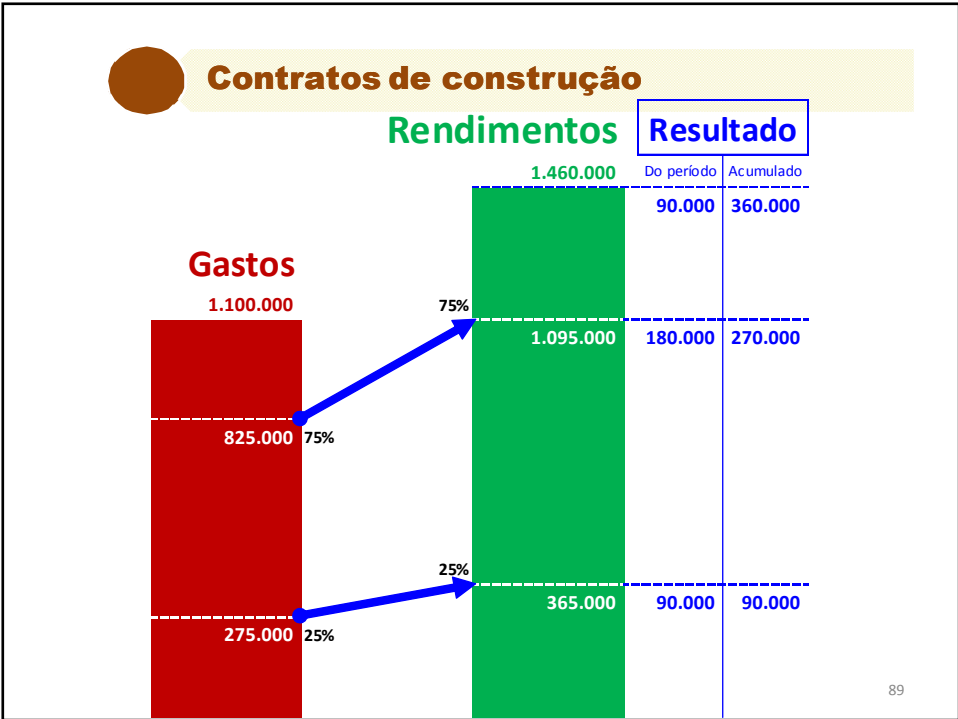
Custos incorridos + custos estimados p/ concluir

Não aplicável à construção de obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente:

→ Inventários do construtor

→ Activo da empresa construtora

88



Contratos de construção

A convergência entre contabilidade e fiscalidade é evidente no acolhimento (...) no novo regime de contratos de construção, no âmbito do qual se prevê que o apuramento dos resultados se faça sempre segundo o método da percentagem de acabamento.

Preambulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho

- **O método do encerramento da obra deixa de ser relevante para efeitos fiscais**
- **Deixa de ser possível aplicar, para efeitos fiscais, o critério da percentagem de facturação, previsto na Circular nº 5/90**
- **Deixa de ser possível diferir 5% do volume de proveitos ao abrigo dos planos de satisfação de garantias a clientes, passando a aplicar-se o regime fiscal das provisões para clientes cf. nº 5 do artº 39, CIRC**

90



Contratos de construção

Exemplo

A sociedade Construção, SA foi contratada para construir uma estrada, trabalho que durou 2 anos.

O preço do contrato foi fixado em 50.000.000 €

e os custos estimados em 40.000.000 €

Pressupostos:

Admitindo que em 31/12/2009 e 31/12/2010:

% acabamento: $20.000.000/40.000.000 = 50\%$

% facturação: $24.000.000/ 50.000.000 = 48\%$

Quais os ajustamentos a efectuar e implicações fiscais daí decorrentes?

91



Contratos de construção

Exemplo - Ajustamentos de transição

Em 31-12-09:

Podia-se optar entre a % de acabamento e a % de facturação (das duas a menor) e ainda aplicar a Circular 5/90, a qual permitia diferir 5% dos proveitos reconhecidos (para o período de garantia)

Como a % facturação é inferior à % de acabamento, seria vantajoso, em termos fiscais, optar pela primeira e aplicar a Circular 5/90:

Rédito do ano: 24.000.000 €

Gasto do ano: 19.200.000 € = $40.000.000 € * 48\%$

Diferimento de 5% dos rendimentos para período garantia:

$1.200.000 € = 24.000.000 € * 5\%$

Resultado fiscal: 3.600.000 € = $4.800.000 € - 1.200.000 €$

92



Contratos de construção

Exemplo - Ajustamentos de transição

Em 01/01/2010 ➔ Transição

**A norma fiscal acolhe o tratamento contabilístico:
método da % de acabamento**

Se, em 31/12/2009, tivesse aplicado o método da % acabamento:

% de acabamento = 20.000.000/40.000.000 = 50%
Rendimento do ano: 25.000.000 € (= 50.000.000 € x 50%)
Gasto do ano: 20.000.000 € (= 40.000.000 € x 50%)
Resultado fiscal: 5.000.000 € (= 25.000.000 € - 20.000.000 €)

93



Contratos de construção

Exemplo - Ajustamentos de transição

Em 01/01/2010 ➔ Transição

Registos contabilísticos a efectuar:

274x - Prov. diferidos		56x - Res. transitados	
(1)	1.200.000,00	1.200.000,00 SI	1.200.000,00 (1)
			200.000,00 (2)
282x - Rend. a reconhecer			
(2)	200.000,00		
(*)			

(*) Valor a regularizar em 31-12-2010

94



Contratos de construção

Exemplo - Ajustamentos de transição

Em 01/01/2010 → Transição

Impostos diferidos (admitindo taxa de IRC de 20% e obtenção de resultados positivos no futuro):

$$1.400.000,00 \text{ €} \times 20\% = 280.000,00 \text{ €}$$

2742 - Passivos por ID	56x - Res. transitados
280.000,00	280.000,00

95



Contratos de construção

Exemplo - Ajustamentos de transição

Em 01/01/2010 → Transição

Regime transitório - artº 5º do DL nº 159/2009:

Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que **sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar**, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, **concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes**

96



Contratos de construção

Exemplo - Ajustamentos de transição

Em 01/01/2010 → Transição

Valor do ajustamento de transição = 1.200.000 € + 200.000 €
= 1.400.000 €

1/5 do valor do ajustamento = 280.000 €

Q07	(+)	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no artº 5º, nºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009)	703
-----	-------	--	-----

De 2010 a 2014

97



Contratos de construção

Exemplo - Ajustamentos de transição

Em 01/01/2010 → Transição

Caso a empresa tivesse apurado resultados contabilísticos pela % do grau de acabamento → **Como impunha a Directriz contabilística nº 3/91** e efectuado os abatimentos no Q7 da M22 (relativos à diferença para % de facturação – anterior artº 19º CIRC, e Circular 5/90):

- Em termos contabilístico → **nada a corrigir**
- Em termos fiscais → aplica-se o mesmo prazo (de cinco anos) para “reverterem” as correcções fiscais que efectuaram
 - diferença para a % de facturação ↓ 200.000 € (em 2009)
 - 5% proveitos diferidos para o período de garantia ↓ 1.200.000 € (em 2009)
 - reversão fiscal das correcções de 2009 ↑ 280.000 € (1/5 de 1.400.000 €)
(em 2010 e até 2014)

98



Contratos de construção

CIRCULAR nº 8/2010 DSIRC

Revoga a Circular nº 5/90

(...)

7. Quanto aos sujeitos passivos que vinham aplicando a Directriz Contabilística 3/91 e que procediam às correcções fiscais exigidas pelo art.º 19.º do CIRC e pela Circular n.º 5/90 na Declaração modelo 22, não podem continuar a efectuá-las, dado que se acolheu no Código do IRC o tratamento contabilístico.

8. Por esse facto e porque deve ser garantida a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se-lhes o mesmo prazo (de cinco anos) para “reverterem” as correcções fiscais que vinham efectuando.

99



Contratos de construção

9. A provisão para garantias a clientes prevista na alínea b) do n.º 1 do art.º 39.º do CIRC passa a ser dedutível, com o limite estabelecido no n.º 5 do mesmo artigo, a partir do período de tributação que se inicie em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

10. Esta provisão vai constituir uma das parcelas do numerador da fracção utilizada para a determinação da percentagem de acabamento, sendo adicionada aos demais custos incorridos até à data. Por sua vez, no denominador da fracção são incluídos, a par dos demais custos estimados do contrato, os “custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia” [cf. (g) do § 17 da NCRF 19 e (g) do § 17 da IAS 11].

100

Subsídios relacionados com activos não correntes

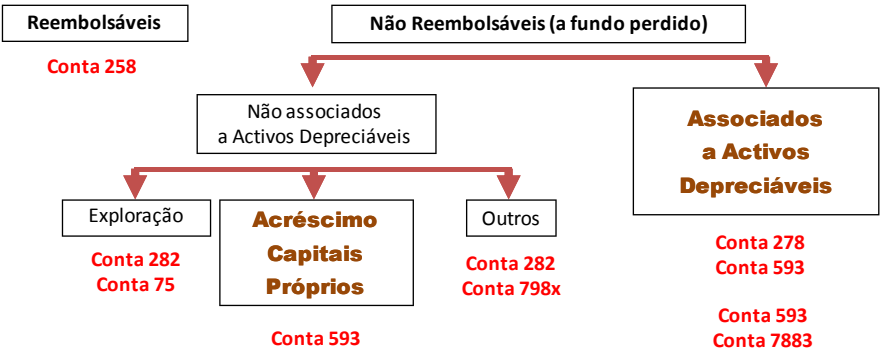
(artº 22, CIRC)

101



Subsídios ao Investimento

Resumo do tratamento contabilístico dos subsídios



102



Subsídios ao Investimento

593 - Subsídios

Inclui os subsídios associados com activos, que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para a conta 7883 - Imputação de subsídios para investimentos, à medida em que forem contabilizadas as depreciações/ amortizações do investimento a que respeitem.

➔ Saíram da conta «2745 – Subsídios para investimento» (actuais «282 – rendimentos a reconhecer) e passaram para conta de capital próprio

103



Subsídios ao Investimento

Reclassificação e contabilização de futuras atribuições

➔ Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação

Não referência expressa aos subsídios no artº 21º - Variações patrimoniais positivas

➔ Deduz-se que tal se deve ao facto de o seu regime fiscal estar regulado em artigo próprio: artº 22º - Subsídios relacionados com activos não correntes

104



Subsídios ao Investimento

Quando os subsídios respeitem a activos depreciables ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, **independentemente do recebimento (Novo!), na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo do disposto no n.º 2 (artº 22º, nº 1, a), CIRC)**

... tem como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de depreciação ou amortização nos termos do n.º 6 do artigo 30.º (artº 22º, nº 2), CIRC)

105



Subsídios ao Investimento

Exemplo

Em 2010, a empresa ABC, Lda. assinou um contrato com o IPMEI relativo ao financiamento de um projecto de investimento que está a concretizar.

O subsídio não reembolsável atribuído ascende a 40.000,00 €, para um investimento total de 100.000,00 €:

D/ 278x – 40.000,00

C/ 593 – 40.000,00

Conforme contratualizado, após o início do investimento, recebeu um adiantamento de 15%:

D/ 121 – 6.000,00

C/ 278x – 6.000,00

106



Subsídios ao Investimento

Exemplo

Em 31-12-2010, depreciei o AFT objecto de comparticipação, à taxa de 12,5%. Admita-se realizado somente 50% do investimento.

Rendimento contabilístico?

Os subsídios do governo (...) quando respeitam a AFT depreciables e intangíveis com vida útil definida, imputados numa base sistemática como rendimento durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretendem que eles compensem (§ 12 da NCRF 22)

Rendimento = 50% do subsídio x 12,5% = 20.000 x 12,5% = 2.500

D/ 593 – 2.500,00 €

C/ 7883 – 2.500,00 €

107



Subsídios ao Investimento

Exemplo

Rendimento FISCAL?

➔ Na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada, independentemente do recebimento:

= 40.000 x 12,5% = 5.000,00 €

➔ **Falta tributar 2.500,00 €**

Q07	Acresce	[Linha em branco]	752
------------	----------------	---------------------	------------

Campo 702?

(Era hábito contabilizar-se % sobre valor recebido.)

108



Subsídios ao Investimento

Exemplo

Em 2011 concluiu o investimento e recebeu o subsídio restante:

D/ 121 – 34.000,00

C/ 278x – 34.000,00

Rendimento contabilístico = 40.000 x 12,5% = 5.000

D/ 593 – 5.000,00 €

C/ 7883 – 5.000,00 €

Rendimento fiscal = 40.000 x 12,5% = 5.000,00 €

→ **Sem correcção no Q07**

109

Regimes transitórios

**(artº 5º do DL nº 159/2009
artº 22º, f) do DR nº 25/2009)**

110



artº 5º do DL nº 159/2009

Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

111



artº 5º do DL nº 159/2009

Q07	(+)	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no artº 5º, nºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009)	703
Q07	(-)	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no artº 5º, nºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009)	705

Os ajustamentos a que se referem os números anteriores devem ser devidamente evidenciados no processo de documentação fiscal

112



artº 22º, f) do DR nº 25/2009

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

Q07	A deduzir	Despesas ou encargos de projecção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (artº 22º al. f) do DR 25/2009)	754
------------	------------------	---	------------

113



Conta 56

Sugestão de desagregação da conta 56

56 – Resultados Transitados

561 – De exercícios anteriores

562 – Ajustamentos de transição

5621 – Artº 5º do DL nº 159/2009

56211 – Com relevância fiscal

562111 – Despesas de instalação

562112 – Contratos de construção

...

56212 – Sem relevância fiscal

...

114



Conta 56

56212 – Sem relevância fiscal

562121 – Provisões para garantias a clientes

562122 – Equivalência patrimonial

562123 – Imparidade em Goodwill

562124 – Imparidade em Activos fixos tangíveis

562125 – Propriedades de investimento

...

5622 – Artº 22º, f) do DR nº 25/2009

56221 – Despesas com a emissão de obrigações

56222 – Encargos financeiros - imobilizado

56223 – Diferenças de câmbio desfavoráveis - imobilizado

56224 – Encargos com campanhas publicitárias

115



Ajustamentos de transição

NCRF 3 (adopção pela 1ª vez das NCRF)

- **Uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF**
- **Deve usar as mesmas políticas contabilísticas, de acordo com as NCRF, no seu balanço de abertura e nas suas primeiras demonstrações financeiras**
- **Uma entidade deve, no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF:**

116



Ajustamentos de transição

Reconhecimento

de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF

Desreconhecimento

de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer

Reclassificação

de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no POC, mas que devem ser reconhecidos como tipo diferente pelas NCRF

Remensuração

de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios das NCRF

117



Ajustamentos de transição

Exemplo 1

Empresa com despesas de instalação de 3.000 € tendo sido registada uma amortização acumulada de 2.000 €
→ tratadas como activo intangível até 2009, amortizável em 3 anos

Na transição, ainda não haviam sido aceites 1.000 € (3.000 – 2.000) de gastos pela via da amortização
→ 1.000 €, com relevância contabilística e fiscal – dedutíveis nos 5 exercícios seguintes

Transferência entre contas na passagem para SNC:

SNC	POC	Valor
446	431	3.000
POC	SNC	Valor
4831	4486	2.000

118



Ajustamentos de transição

Exemplo 1

Desreconhecimento:

D/	C/	Valor
562111		1.000
4486		2.000
	446	3.000

Variação nos capitais próprios com relevância fiscal nos termos do CIRC → Influenciará o lucro tributável do primeiro período de tributação da transição e dos quatro períodos de tributação seguintes

Q07	(-)	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no artº 5º, nºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009)	705	200,00
------------	-------	---	------------	---------------

Tratar de forma global todas as situações similares

119



Ajustamentos de transição

Exemplo 2

A empresa possui um edifício arrendado a outra entidade cobrando mensalmente 4.000 €

O edifício está registado por um custo de 830.000 €, tendo com depreciações acumuladas no montante de 33.000 €

De acordo com uma avaliação efectuada por um perito independente e competente, ao qual a empresa pagou 3.000 € (no início de 2010), o edifício está avaliado em 1.200.000 €

Pela NCRF 11, uma propriedade de investimento deve ser mensurada ao justo valor (podendo-se optar pela isenção)

120



Ajustamentos de transição

Exemplo 2

Dado que a empresa procedeu à avaliação, incorrendo em encargos em 2010 no montante de 3.000 €, deverá fazer o ajustamento pela diferença entre o custo e o justo valor

Transferência entre contas na passagem para SNC:

SNC	POC	Valor
422	4142	830.000
POC	SNC	Valor
4812	4282	33.000

Capitalização do gasto com a avaliação

D/	C/	Valor
422	12	3.000

121



Ajustamentos de transição

Exemplo 2

Reconhecimento ao justo valor (§ 37)

■ Quantia escriturada $(830.000 - 33.000 + 3.000)$	800.000
■ Justo valor	1.200.000
■ Quantia a ajustar	400.000

D/	C/	Valor
422	562125	400.000

O reconhecimento pelo Justo Valor não origina efeitos fiscais

➔ Ajustamentos pela aplicação do justo valor
não concorrem para a formação do lucro tributável

122



Ajustamentos de transição

Exemplo 3

Em 2009, a empresa realizou uma campanha publicitária, com custo de 10.000, 00 €, para lançamento de um produto que irá originar previsivelmente um aumento das vendas em cerca de 300.000,00 € durante 4 anos

Na transição havia gastos diferidos no valor de 7.500,00 €

De acordo com a NCRF 6, § 68, c) os dispêndios com publicidade deverão ser reconhecidos como gastos no exercício em que ocorrem

→ **Deveremos proceder ao seu desreconhecimento na data de transição**

123



Ajustamentos de transição

Exemplo 3

Transferência entre contas na passagem para SNC:

SNC	POC	Valor
281x	2729	7.500

Desreconhecimento:

D/	C/	Valor
56224		7.500
	281x	7.500

124



Ajustamentos de transição

Exemplo 3

... gastos ainda não aceites fiscalmente, **concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado**

Assim, em 2010, 2011 e 2012:

Q07	A deduzir	Despesas ou encargos de projecção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente (artº 22º al. f) do DR 25/2009)	754	2.500,00
------------	------------------	---	------------	-----------------

125

2.
Actualização
do CIRC em sede
de Orçamento
de Estado para 2011

126



CIRC no OE 2011

Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro

Artº 99º, 100º e 101º

Artigo 36º - Perdas por imparidade em créditos

1 - b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente **ou em tribunal arbitral**

Artigo 41º - Créditos incobráveis

Sem prejuízo da manutenção da obrigação para efeitos civis, a dedutibilidade dos créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º fica ainda dependente da **existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito** para efeitos de apuramento do lucro tributável

127



CIRC no OE 2011

Artigo 45º - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - j) Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade

Passam a ser dedutíveis para efeitos fiscais, os juros cujo montante seja fixado com base na taxa de referência *Euribor* a 12 meses do dia da constituição da dívida, acrescida de um *spread* de, até 6% (antes era de 1,5%)

Medidas excepcionais de apoio ao financiamento das empresas

Por alteração da Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março

128



CIRC no OE 2011

Artigo 48º - Reinvestimento dos valores de realização

4 - b) Participações de capital alienadas

“Cai” valor de aquisição **não inferior a € 20 000 000**

Mantém: Pelo menos 10% do capital e detenção não inferior a um ano

Artigo 51º - Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos

1 - c) Dedução de rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos

“Cai” custo de aquisição **não inferior a € 20 000 000**

Mantém: Pelo menos 10% do capital e detenção não inferior a um ano

Deixa de ser possível a dedução parcial (50%) dos lucros recebidos (revogado o nº 8)

129



CIRC no OE 2011

Artigo 52º - Dedução de prejuízos fiscais

1 - Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de **um ou mais dos quatro exercícios posteriores**. *(Redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04 – OE 2010)*

11 - No caso de sociedades comerciais que deduzam prejuízos fiscais em dois períodos de tributação consecutivos, **a dedução** a que se refere o n.º 1 **depende, no terceiro ano, da certificação legal das contas por revisor oficial de contas** nos termos e condições **a definir em portaria** do Ministro das Finanças. **Novo!**

130



CIRC no OE 2011

Artigo 53º - Determinação do rendimento global

(Pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola)

2 - Os prejuízos fiscais apurados relativamente ao exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas e as **menos-valias** só podem ser **deduzidos**, para efeitos de determinação do rendimento global, aos rendimentos das respectivas categorias **num ou mais dos quatro** períodos de tributação posteriores.

Conformidade com regime geral!

131



CIRC no OE 2011

Artigo 87º - Taxas

4 - c) **Rendimentos de títulos de dívida e outros rendimentos de capitais** não expressamente tributados a taxa diferente, em que a taxa é de **21,5%**

4 - h) **Rendimentos de capitais** sempre que sejam pagos ou colocados à disposição **em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados**, em que a taxa é de **30 %**, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais. *Novo!*

5 - Relativamente ao **rendimento global** de entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa é de **21,5 %**

132

CIRC no OE 2011					
Artigo 88º - Taxas de tributação autónoma					
		2010	2011		
Despesas de representação	Nº 3, a) e nº 7	10%	10%		Nº 7
Encargos dedutíveis relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos	Nº 3, a)	10%	10%	Encargos efectuados ou suportados relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja $\leq$ limite artº 34º, nº 1, e), motos ou motociclos	Nº 3
Idem com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas com níveis homologados de emissão de CO2 inferiores aos limites	Nº 3, b)	5%	20%	Encargos efectuados ou suportados relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja $>$ limite artº 34º, nº 1, e)	Nº 4
Idem com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior $>$ limite artº 34º, nº 1, e), se SP teve PF no 2 períodos anteriores	Nº 4	20%	+ 10%	SP que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores	Nº 14

CIRC no OE 2011	
Artigo 88º - Taxas de tributação autónoma	
Restantes taxas inalteradas	
Agravamento da tributação das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	
- Encargos dedutíveis ➡ Encargos efectuados ou suportados - Acabou “bonificação” para níveis homologados de emissão de CO2 inferiores a 120 g/Km (gasolina) e inferiores a 90 g/Km (gasóleo) - Maior penalização para viaturas com custo de aquisição $>$ limite artº 34º, nº 1, e) - Mantém-se exclusão para os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica (só $\leq$ limite artº 34º, nº 1, e) ? ? ?) - Taxa máxima (sobre encargos viaturas) pode chegar aos 30%	

134



CIRC no OE 2011

Artigo 92º - Resultado da liquidação

O IRC liquidado não pode ser inferior a 90% (antes era 75%) do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais e de regimes fiscais especiais

Não se consideram benefícios fiscais, para este efeito:

- Os que revistam natureza contratual
- SIFIDE
- Benefícios fiscais às Zonas Francas e os que **consistem em redução de taxa**
- Criação de emprego / SGPS / Lucros PALOP's e Timor Leste

135



CIRC no OE 2011

Despesas com equipamentos e *software* de facturação (artº 101º)

Em 2010 e 2011, são consideradas perdas por imparidade, as desvalorizações excepcionais decorrentes do abate de programas e equipamentos informáticos de facturação que sejam substituídos em consequência da exigência, de certificação do software nos termos do artº 123º do CIRC.

O SP fica dispensado de obter a aceitação, por parte da DGI, prevista no nº 2 do artigo 38º do CIRC

Podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas as despesas com a aquisição de programas e equipamentos informáticos de facturação certificados, adquiridos nos anos de 2010 ou 2011

136

Fim



***“Se não temo o erro,
é porque estou sempre
pronto a corrigi-lo.”***

Professor Bento de Jesus Caraça (1901 – 1948)

137



Fontes

Legislação citada e formação ministrada por:

Paulo Marques – *Fiscalidade, ESTGL*

Carlos Lázaro – *Fiscalidade, ESTGV*

Jorge, Vitor, Neto, Fernandes & Associados - SROC – *SNC com ligações ao CIRC*

OTOC – *IRC - A Tributação no quadro do SNC*

138