



Revista e atualizada em março de 2014 pelo Docente de Fiscalidade do Rendimento, tendo por base uma apresentação elaborada pelo Docente de Fiscalidade da ESTGV, Dr. Carlos Lázaro

FISCALIDADE DO RENDIMENTO | 2013/14 | IRC

Docente: Paulo Marques

► 1

Revisão

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)

► 3

Regime Fiscal das Imparidades

(artº 26 a 28-C, artº 31-B, CIRC)

Créditos Incobráveis

(artº 41, CIRC)

Regime Fiscal das Provisões

(artº 39 e 40, CIRC)

► 2

Revisão

Activo com imparidade (NCRF 12)

Activo cuja quantia escriturada é superior à quantia recuperável



Realizar um teste de imparidade

Quantia recuperável do activo < quantia escriturada ?

- Sim:**
 - activo com imparidade
- Não:**
 - activo eventualmente sujeito a alteração da vida útil, método de depreciação ou valor residual

► 4

Imparidade de activos (Definições)

Conceitos

Quantia recuperável

- a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender
- e o seu valor de uso

Justo valor menos os custos de vender

- a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos com a alienação

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

Imparidade de activos (Definições)



1

Perdas por imparidade não aceites pela Fiscalidade

Perdas por imparidade não aceites fiscalmente

- Saldo de perdas por imparidade de Investimentos Financeiros (Conta 419) nulo em N-1
- No ano N, o saldo era de 500 € e no ano N+1 de 400 €

	Ano n	Ano n+1
Saldo das perdas por imparidade	500 €	400 €
Lançamento Contabilístico	Reforço D: 653 C: 419	Redução D: 419 C: 7623
Correcção Fiscal	Acrescer no Q07, o montante do reforço do exercício (500 €)	Deduzir no Q07, o montante da redução no exercício (100 €)



Imparidades em ativos correntes

9

Inventários (artº 26, CIRC)

Podem ser incluídos no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos, bem como outros gastos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável

- **Alinhamento das regras fiscais com as contabilísticas**
- **Eliminada a possibilidade de adoção de valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais**
- **Possibilidade de imputação a inventários de custos com empréstimos obtidos passa a seguir as regras previstas na normalização contabilística**

11

Inventários (artº 26, CIRC)

Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor que utilizem

- **Custos de aquisição ou de produção**
- **Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas**
- **Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro**
- **Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado**

10

Inventários (artº 26, CIRC)

Sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, a AT pode efetuar as correções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de rotação dos inventários.

A utilização de critérios de mensuração diferentes depende de autorização da AT, a qual deve ser solicitada até ao termo do período de tributação, através de requerimento em que se indiquem os critérios a adotar e as razões que os justificam.

- **Passou a estar definido prazo para requerer esta autorização**

12

Inventários (artº 26, CIRC)

Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro

Só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda

Mudança de critérios de mensuração (artº 27, CIRC)

Os critérios adotados para a mensuração dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação.

Podem, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos critérios sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT.

► 13

Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

Valor realizável líquido (nº 2)

- Preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo, nos termos do n.º 4 do artigo 26.º
- Deduzido dos custos necessários de acabamento e venda

Preços de venda (artº 26, nº 4, CIRC)

- Os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo
- Ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco

► 15

Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação **ou em períodos de tributação anteriores**, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.

CUSTO DE AQUISIÇÃO
ou de Produção
(Inventário no final do exercício)

—

**VALOR REALIZÁVEL
LÍQUIDO**
(Na mesma data, se inferior)

> 0

- **Passou a estar definido prazo para requerer esta autorização**

► 14

1 Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

Exemplo

X, SA pretende contabilizar, em 31.12.N, Perdas por imparidade em inventários, relativamente à mercadoria A, da qual se tem a seguinte informação:

Movimento	Mês	Quant.	Compra		Venda		Custos de distribuição	
			Preço Unit.	Total	Preço Unit.	Total	Preço Unit.	Total
Entradas	6	10.000	10	100.000				
Entradas	10	10.000	20	200.000				
Saídas	11	5.000			15	75.000	0,5	2.500

► 16

2 Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

Exemplo

Em 31.12.N, o valor realizável líquido é:

- Contabilidade e Fiscalidade: valor realizável líquido = 14,5 € (15 – 0,5)

Admitindo que o Critério FIFO é o utilizado:

- Custo da mercadoria vendida: $5.000 \times 10 = 50.000$ €
- Valor dos inventários em armazém: $5.000 \times 10 + 10.000 \times 20 = 250.000$ €
- Valor realizável líquido: $15.000 \times 14,5 = 217.500$ €

Perdas por imparidade em inventários na Contabilidade e aceites pela Fiscalidade:

- Perdas por imparidade: $250.000 - 217.500 = 32.500$ €

► 17

Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

A reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade em inventários, fiscalmente deduzidas, concorre para a formação do lucro tributável. (nº 3)

Não é permitida a utilização do método LIFO

- A fórmula de custeio LIFO (Last In First Out), que não é acolhida pela NCRF 18, também não o é para efeitos fiscais

Na contabilidade, a consideração do valor realizável líquido, **em vez do preço de mercado**, permitirá a aceitação fiscal dos gastos necessários de acabamento e venda.

► 18

Imparidade em dívidas a receber (artº 28-A, CIRC)

FISCALMENTE

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

Perdas por imparidade que podem ser deduzidas

Quando **contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores**

- Relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, **incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação**, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade (artº 28-B, CIRC)
- Relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros (artº 28-C, CIRC)

► 19

Imparidade em dívidas a receber (artº 28-A, CIRC)

Relatório da reforma do IRC:

“... se a mora é consequente à obrigação principal, encontra-se necessariamente conexcionada com a mesma, em termos tais que devem conduzir, pois, à consideração dos respetivos juros como sendo igualmente resultantes da atividade normal da empresa.”

Ao encontro do que a jurisprudência já determinava.

► 20



Reversão de perdas por imparidade (artº 28-A, nº 3, CIRC)



As perdas por imparidade e outras correcções

Que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que as determinaram

- Consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respectivo período de tributação

➔ Reversões



Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, nº 1, CIRC)



Consideram-se créditos de cobrança duvidosa Quando risco de incobrabilidade está devidamente justificado

- Créditos tenham sido **reclamados judicialmente** ou **em tribunal arbitral**
- Créditos estejam **em mora há mais de seis meses** desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento



Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, nº 1, CIRC)



Consideram-se créditos de cobrança duvidosa Quando risco de incobrabilidade está devidamente justificado

- Devedor tenha pendente
 - Processo de execução,
 - Processo de insolvência,
 - Processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto



Créditos em mora há mais de 6 meses (artº 28-B, nº 2, CIRC)



O montante anual acumulado da perda por imparidade destes créditos não pode ser superior às percentagens (Fiscalidade):

Percentagem do crédito em mora aceite fiscal	Meses em mora
25%	6 < meses ≤ 12
50%	12 < meses ≤ 18
75%	18 < meses ≤ 24
100%	meses > 24

Estas percentagens aplicam-se, igualmente, aos juros pelo atraso no cumprimento das obrigações, em função da mora dos créditos a que correspondam. artº 28-B, nº 4, CIRC



Não considerados de cobrança duvidosa (artº 28-B, nº 3, CIRC)

Créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e Autarquias Locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval

Créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real

Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais

Créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, em mais de 10 % do capital

Salvo se reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral, devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do SIREVE



3 Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, CIRC)

A empresa X, SA, iniciou a sua actividade em Janeiro do exercício N

Em Março vendeu, a crédito, mercadorias ao cliente Y, SA, no montante de 10.000 € (D/ 211 a C/ 711: 10.000 €)

No final desse exercício, relativamente a esse cliente, efectuou o seguinte lançamento contabilístico

- D/ 6511 Perdas por imparidade - dívidas a receber - Clientes
- C/ 219 Perdas por imparidade acumuladas 10.000



Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, CIRC)

Créditos em mora (critério estritamente fiscal)

Os valores considerados como créditos de cobrança duvidosa:

- Resultam da actividade normal da empresa?
- Evidenciados como tal na Contabilidade? (Conta 2118) (artº 28-A, nº 1, a), CIRC)

Sim

Os créditos enquadram-se nas excepções do artº 28-B, nº 3, a) a d), CIRC?

Não

Existem provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento? (por exemplo, cartas registadas) (artº 28-B, nº 1, c), CIRC)

Sim

Qual a mora dos créditos?

+ 24
meses
100%

+ 18 a 24
meses
75%

+ 12 a 18
meses
50%

+ 6 a 12
meses
25%

Mora

Perda por imparidade acumulada

Não

Sim

Não

Fiscalmente, não é aceite a perda por imparidade



3 Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, CIRC)

Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro N)

Descrição	> 6 a 12 meses	> 12 a 18 meses	> 18 a 24 meses	Superior a 24 meses	Total
Conta 219	10.000	0	0	0	10.000
% aceite	25%	50%	75%	100%	
Aceite Fiscal Acum.	2.500	0	0	0	2.500

Considerou como perda por imparidade a totalidade da dívida no exercício N.

Critérios fiscais são diferentes ► apenas são aceites 2.500 €

- Acresce Q 07 - Campo 718: 7.500 €

3

Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, CIRC)

Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro N+1)

Dos 10.000 € em dívida, foram recebidos 4.000 €

D/12 4.000
C/211 4.000

D/219 4.000
C/762 4.000

Descrição	> 6 a 12 meses	> 12 a 18 meses	> 18 a 24 meses	Superior a 24 meses	Total
Conta 219	0	0	6.000	0	6.000
% aceite	25%	50%	75%	100%	
Aceite Fiscal Acum.	0	0	4.500	0	4.500

► 29

3

Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, CIRC)

Exercício N+2

D/12 6.000
C/211 6.000

D/219 6.000
C/762 6.000

Se no exercício N+2, a dívida for totalmente saldada, ter-se-ia:

- Variação das perdas por imparidade fiscais: $0 - 4.500 = - 4.500 \text{ €}$ ↑
- Variação das perdas por imparidade contabilísticas: $0 - 6.000 = - 6.000 \text{ €}$ ↓

Valores a levar ao Q 07:

- 4.500 € ↑ 6.000 € ↓

► 31

3

Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, CIRC)

Variação das perdas por imparidade aceites fiscalmente: 2.000 €

• $4.500 - 2.500 = 2.000 \text{ €}$ ↓ (Campo 762)

Variação das perdas por imparidade contabilísticas: - 4.000 €

• $6.000 - 10.000 = - 4.000 \text{ €}$ ↓ (Campo 762)

O valor a levar ao Quadro 07 seria:

• $4.000 + 2.000 = 6.000 \text{ €}$

• Abate ao Quadro 07: 6.000 €

► 30

3

Perdas por imparidade em créditos (artº 28-B, CIRC)

211 Clientes		12 Dep. à ordem		219 Imparidades acum.	
S, 10.000					10.000
	4.000		4.000	4.000	
	6.000		6.000	6.000	
		6511 Imparidades (clientes)		7621 Imparidades (clientes)	
		10.000			4.000
					6.000

Como a contabilidade não segue os critérios fiscais, serão necessárias correcções no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 do IRC

Quadro 07	
Acresce	Abate
7.500	
	6.000
4.500	6.000

► 32

X, LDA constitui perdas por imparidade de dívidas a receber relativos a clientes de cobrança duvidosa

Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro N)

Descrição	> 6 a 12 meses	> 12 a 18 meses	> 18 a 24 meses	Superior a 24 meses	Total
Conta 219	(a) 20.000	(b) 10.000	40.000	8.000	78.000
% aceite	25%	50%	75%	100%	
Aceite Fiscal Acum.	20.000	0	30.000	8.000	58.000

(a) Inclui processo de insolvência em curso: 20.000 € (100%)

(b) Inclui Estado: 10.000 € (0%)

Qual a correção a fazer, no caso de se tratar do primeiro ano?

► 33

Qual o valor a inscrever no Q 07 da Modelo 22 de N+1?

Fiscalidade (perdas por imparidade acumuladas aceites):

Exercício N: $20.000 + 0 + 30.000 + 8.000 = 58.000$ €

Exercício N+1: $(15.000 + 7.500) + 5.000 + 18.750 + 40.000 = 86.250$ €

	N	N+1	Variação
Imparidades acumuladas (Contabilidade)	78.000	130.000	52.000
Imparidades acumuladas (Fiscalidade)	58.000	86.250	28.250
Q07 (Contabilidade - Fiscalidade)			23.750

Variação na contabilidade ➔ Gasto contabilístico de 52.000 ➔ Acresce Q 07 (C. 718)

Variação do limite fiscal ➔ Gasto fiscal de 28.250 ➔ Deduz Q07 (C. 762)

Correcção no Q07 com compensação ➔ Acresce 23.750

~~2. f)~~

► 35

Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro N+1)

Descrição	> 6 a 12 meses	> 12 a 18 meses	> 18 a 24 meses	Superior a 24 meses	Total
Conta 219	(c) 45.000	10.000	25.000	(b) 50.000	130.000
% aceite	25%	50%	75%	100%	
Aceite Fiscal Acum.	22.500	5.000	18.750	40.000	86.250

(c) Inclui processo de insolvência em curso: 15.000 € (100%) + 30.000 x 25%

(b) Inclui Estado: 10.000 € (0%) + 40.000 x 100%

O tratamento é feito pelos valores de PI acumuladas, de todas as dívidas em mora.

Não tratar dívida a dívida, nem cliente a cliente!

► 34

Créditos Incobráveis

► 36



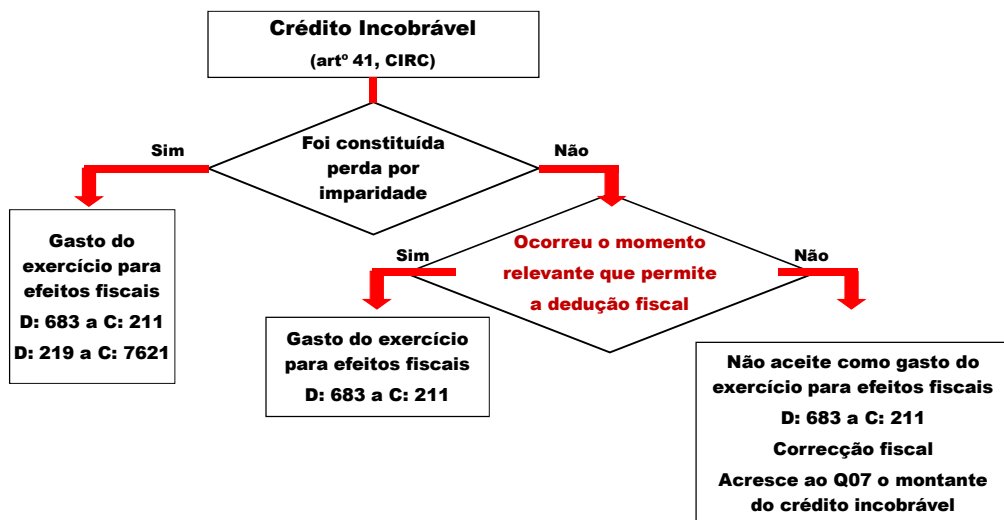
Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)

Diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação nas seguintes situações, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente

- Em **processo de execução**, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código de Processo Civil
- Em **processo de insolvência**, quando a mesma for decretada de caráter limitado ou após a homologação da deliberação prevista no artigo 156.º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
- Em **processo especial de revitalização**, após homologação do plano de recuperação pelo juiz, previsto no artigo 17.º-F do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas



Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)



Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)

Diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação nas seguintes situações, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente

- Nos **termos previstos no SIREVE**, após celebração do acordo previsto no artigo 12.º desse regime
- No **âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais**, após decisão arbitral
- Nos termos do **regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais**, os créditos se encontrem prescritos e o seu valor não ultrapasse o montante de 750 €



5 Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)

A, SA vendeu em N mercadorias no montante de 10.000 €

Em N+1 constitui perdas por imparidade desse montante, tendo sido aceite 50% para efeitos fiscais (mora entre 12 e 18 meses)

- D/651 a 219: 10.000 € (**acresce Q07: 5.000 €**)

No exercício N+2, relativamente ao devedor foi decretada a falência, transitada em julgado, sendo certo que a dívida se tornou incobrável

Por esse facto, efectuou os seguintes registos:

- D/683 a 211: 10.000 € (**aceite fiscalmente**)
- D/219 a **762**: 10.000 € (**abate Q07: 5.000 €**)



Imparidades em ativos NÃO correntes

41

Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 2, CIRC)

O sujeito passivo deve obter a aceitação da AT, mediante exposição devidamente fundamentada

- A apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excecionais
- Acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente
 - Da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respetivo montante,
 - Bem como da indicação do destino a dar aos ativos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação

43

Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 1, CIRC)

Podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de

- Causas anormais comprovadas, designadamente
 - Desastres
 - Fenómenos naturais
 - Inovações técnicas excecionalmente rápidas
 - Ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal

42

Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 3, CIRC)

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

- Seja comprovado o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respetivo auto, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excecionais

44

Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 3, CIRC)

- O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada ativo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal
- Seja comunicado ao serviço de finanças da área do local onde aqueles ativos se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos

Requisitos também a cumprir no período de tributação em que venha a efetuar-se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos ativos (situação prevista no nº 2)

Abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização

Quando o bem do activo fixo deixa de integrar o património da empresa, mas sem que exista uma contrapartida financeira (sinistros ou obsolescência), efectua-se o abate, podendo resultar

- Perda por imparidade: se o elemento abatido tiver valor contabilístico (registo da perda na conta 6873 – Abates)
- Um resultado nulo: se o elemento abatido não tiver valor contabilístico

Frequente o abate de bens do activo fixo em 31 de Dezembro

Auto de destruição ou inutilização dos bens objecto de abate, testemunhado por pessoas estranhas (2), identificando o local, o dia e a hora do abate

Prévia comunicação desses factos, à Direcção de Finanças competente (15 dias antes), **TAMBÉM** para elidir a presunção do artº 86, CIVA

Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, CIRC)

Competência (nº 5)

- Diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo
- Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições
- A documentação deve integrar o processo de documentação fiscal referido no artº 130, CIRC (nº 6)

Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

As perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis que **não sejam aceites fiscalmente nos termos dos números anteriores** são

- **Consideradas como gastos**
- **Em partes iguais**
 - Durante o período de vida útil restante desse ativo ou,
 - Até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo (sem prejuízo do disposto no artigo 46.º)

6 Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

Em 2011, “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 2014, 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: A perda por imparidade não corresponde a uma desvalorização excepcional e o bem não foi alienado durante toda a sua vida útil

H 2: Em 2017, a entidade alienou a referida máquina por 50.000 €, determine a MVC e MVF (assumindo o CCM de 1,2)

6 Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

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

Anos de 2015, 2016, 2017 e 2018

Depreciação do exercício: 15.000 € ($60.000 \div 4$)

A Perda por Imparidade não aceite fiscalmente em 2014 e que foi acrescida nesse ano, é fiscalmente dedutível, em partes iguais, durante a vida útil remanescente do bem

Deduzir no Q07: $40.000 \div 4 \text{ anos} = 10.000 \text{ € / ano}$ → 1.º ano = 2015

(Recuperação fiscal do acréscimo da perda por imparidade)

6 Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

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

Ano 2014

Custo do activo: 200.000 €

Taxa de depreciação = 12,5% (vida útil: 8 anos, de 2011 a 2018) ($Q_t = 25.000 \text{ €}$)

Depreciação do exercício: 25.000 €

Quantia escriturada: 100.000 € [$200.000 - (200.000 \times 12,5\% \times 4 \text{ anos})$]

Quantia recuperável: 60.000 € (nova Q_t de 15.000/ano, a começar em 2015)

Perda por imparidade: 40.000 € → **Acrescer no Q07** (PI não aceite)

Há activos por impostos diferidos

6 Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

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

Períodos	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Depreciações fiscalmente aceites	25.000	25.000	25.000	25.000	15.000	15.000	15.000	15.000
Acréscimo (Q07) da perda por imparidade				40.000				
Dedução fiscal (Q07): quota parte da perda por imparidade					10.000	10.000	10.000	10.000

6 Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

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

Em 2014: 40.000,00 €

Q07	Acresce	(...) e PERDAS POR IMPARIDADE EM ATIVOS NÃO CORRENTES (artº 31-Bº) não aceites como gastos	719
------------	----------------	--	------------

Em 2015, 2016, 2017 e 2018: 10.000,00 €

Q07	Deduz	Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 28.º-A, n.º 1 e art.º 31.º-B, n.º 7)	781
------------	--------------	---	------------

6 Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

H 2: O bem é alienado durante a sua vida útil (em 2017)

Ano 2017 (alienação)

Mais-valia Contabilística:

$$50.000 - (200.000 - 130.000 - 40.000) = 20.000 \text{ € (abate ao Q07)}$$

Menos-valia Fiscal:

$$50.000 - (200.000 - 130.000 - 20.000) \times 1,2 = -10.000 \text{ € (abate ao Q07)}$$

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 (20.000 €) não é deduzida fiscalmente mas é recuperada na diferença entre a MVC e a mVF

6 Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

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

433 Activo tangível	642 Depreciação exercício	655 Perdas imparidade
S _i 200.000	4 × 25.000	40.000
	4 × 15.000	
	438 Depreciações acumuladas	439 Imparidades acumuladas
	4 × 25.000	40.000
	4 × 15.000	

O acréscimo da perda por imparidade de 2014 é totalmente recuperado até ao final da vida útil do bem

Quadro 07	
Acresce	Abate
40.000	4 × 10.000

6 Imparidade em ativos não correntes (artº 31-A, nº 7, CIRC)

H 2: O bem é alienado durante a sua vida útil (em 2017)

Períodos	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Depreciações fiscalmente aceites	25.000	25.000	25.000	25.000	15.000	15.000	
Acréscimo (Q07) da perda por imparidade				40.000			
Dedução fiscal (Q07): quota parte da perda por imparidade					10.000	10.000	
MVC (Abate Q07)							20.000
mVF (Abate Q07)							- 10.000

H 2: O bem é alienado durante a sua vida útil (em 2017)

433 Activo tangível		642 Depreciação exercício		655 Perdas imparidade	
S, 200.000	130.000 (a) 40.000 (b) 30.000 (c)	4 × 25.000 2 × 15.000		40.000	
7871 Ganhos alienação (MVC)		438 Depreciações acumuladas		439 Imparidades acumuladas	
(c) 30.000 SC = 20.000	50.000 (d)		4 × 25.000 2 × 15.000		40.000
	(a) 130.000			(b) 40.000	
121 Depósitos à ordem					
(d) 50.000		Quadro 07			
		O acréscimo da perda por imparidade de 2014 não é totalmente recuperado, no Q07 pois não se atingiu o fim da vida útil do bem, mas influencia a M/mVF			
		Acresce		Abate	
		40.000		2 × 10.000	

Revisão

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

Provisões

Revisão

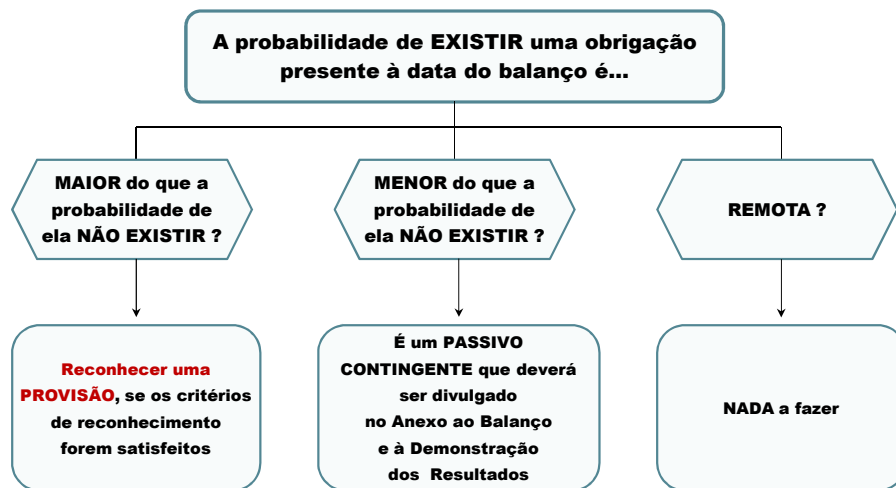
Condições de Reconhecimento

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

Reconhecimento de Provisões



61

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 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
- 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 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



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



Circular n.º 10/2011 DSIRC

«últimos três períodos de tributação»:

- No final do período de tributação N são já conhecidas as vendas e as prestações de serviços desse período bem como os encargos suportados com garantias a clientes
- Permite considerar os dados do período em que se está a constituir ou a reforçar a provisão (ano N) e dos dois períodos anteriores (anos N-1 e N-2)

7

Provisão para garantias a clientes (artº 39, nº 5, CIRC)

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

Provisão fiscalmente aceite em N

- $15.000 \div 300.000 = 5\%$
- $110.000 \times 5\% = 5.500 \text{ €}$ → **acrescer 4.500 €**

Q07

Acresce

Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 e 39.º)

721

Há activos por impostos diferidos

Contabilização

- D/ 672 - 10.000 €
- C/ 292 - 10.000 €

7

Provisão para garantias a clientes (artº 39, nº 5, CIRC)

Uma empresa que comercializa electrodomésticos apurou nos exercícios N, N-1, N-2 os seguintes montantes com vendas e custos com garantias:

Ano	Vendas	Custos de garantia
N	110.000 €	5.500 €
N-1	70.000 €	3.500 €
N-2	120.000 €	6.000 €

Sabendo que no ano N as vendas ascenderam a 110.000 € e que efectuou uma provisão para garantias de clientes de 10.000 €, terá de proceder a alguma correcção para cálculo do lucro tributável?

7

Provisão para garantias a clientes (artº 39, nº 5, CIRC)

ANO N + 1

- Os gastos com garantias ascendem a 6.500 €
- Utilização da provisão

Contabilização

- D/ 292 - 6.500 €
- C/ 6xx | 121 - 6.500 €

- Correção fiscal: 1.000 €

Q07

Deduz

775

ANO N + 2 ►►► H 1

● Os gastos com garantias ascendem a 3.000 €

● Utilização da provisão

Contabilização

- D/ 292 - 3.000 €
- C/ 6xx | 121 - 3.000 €

● Correção fiscal: 3.000 €

Q07	Deduz	775
------------	-------	-----

● Reversão da provisão não utilizada

● Correção fiscal: 500 €

Contabilização

- D/ 292 - 500 €
- C/ 76211 - 500 €

Q07	Deduz	Reversão de provisões tributadas (art.º 19.º, n.º 3 e 39.º, n.º 4)	764
------------	-------	---	-----

ANO N + 2 ►►► H 2

● Os gastos com garantias ascendem a 5.000 €

● Utilização da provisão

Contabilização

- D/ 292 - 3.500 €
- C/ 6xx | 121 - 3.500 €

● Correção fiscal: 3.500 €

Q07	Deduz	775
------------	-------	-----

● GASTO NO EXERCÍCIO: 1.500 €

Contabilização

- D/ 6xx - 1.500 €
- C/ 121 - 1.500 €

● Este gasto é fiscalmente dedutível

~~13. b)~~

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



Circular n.º 10/2011 DSIRC

Devem ser incluídas:

- A obrigação de garantia constante de contrato escrito celebrado entre as partes e a obrigação legal de prestação de garantia
- As situações em que o vendedor e ou prestador de serviços emite uma factura de venda/prestação de serviços acompanhada de um certificado de garantia do produto comercializado e ou do serviço prestado



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



Circular n.º 10/2011 DSIRC

Período de tributação em que se inicia a actividade:

- Provisão fiscalmente aceite
é a que corresponde aos encargos suportados
nesse período com as garantias a clientes



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



Circular n.º 10/2011 DSIRC

Segundo exercício de actividade:

- A provisão é calculada pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia
- Da percentagem que resulta da proporção entre a soma dos encargos com garantias a clientes efectivamente suportados nesse período e no período anterior e a soma das vendas e das prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos



Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental (artº 40, CIRC)

Quando se preveja um nível de exploração irregular ao longo do tempo, pode deduzir-se um montante anual diferente do referido no número anterior, devendo, nesse caso, o sujeito passivo comunicar à AT um plano de constituição da provisão que tenha em conta aquele nível de exploração, até ao termo do 1.º período de tributação em que sejam reconhecidos gastos com a sua constituição ou reforço.

(artº 40, nº 2, CIRC)



Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental (artº 40, CIRC)

Dotação anual da provisão, corresponde ao valor que resulta da divisão

- Dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração
- pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos

Condições (artº 40, nº 3, CIRC)

- apresentação de plano previsional de encerramento da exploração ...
- constituição de fundo, representado por investimentos financeiros, ...



Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental (artº 40, CIRC)

A provisão deve ser aplicada na cobertura dos encargos a que se destina até ao fim do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração.

(artº 40, nº 6, CIRC)

Decorrido o prazo previsto no número anterior sem que a provisão tenha sido utilizada, total ou parcialmente, nos fins para que foi criada, a parte não aplicada deve ser considerada como rendimento do terceiro período de tributação posterior ao do final da exploração.

(artº 40, nº 7, CIRC)