



Regime Fiscal das imparidades e provisões

(artº 26, 27, 28, 28-A, 28-B e 28-C, 39, 40, CIRC)

Perdas por imparidade em ativos não correntes

(artº 31-B, CIRC)



Imparidade de ativos (NIC 36 / NCRF 12)

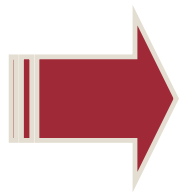
CONTABILISTICAMENTE

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

- **Valor contabilístico do ativo** (ou da unidade geradora de caixa)

excede a sua quantia recuperável

(o maior entre o preço de venda líquido e o valor de uso)



Perda por imparidade reconhecida em resultados

(ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados)

- **Reversão** da perda por imparidade reconhecida em resultados

(ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados)



Ativo com imparidade (NCRF 12)

Ativo cuja quantia escriturada é superior à quantia recuperável



Realizar um teste de imparidade

Quantia recuperável do ativo < quantia escriturada ?

● **Sim**

Ativo com imparidade

● **Não**

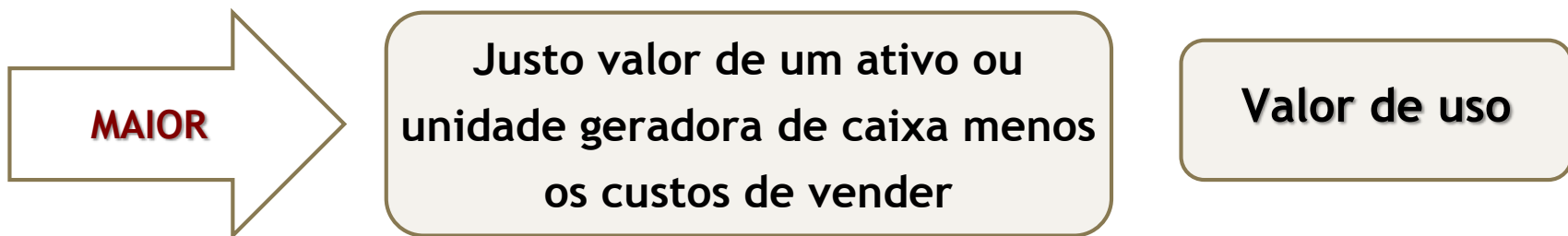
Ativo eventualmente sujeito a alteração da vida útil, método de depreciação ou valor residual



Imparidade de ativos (Definições)

Conceitos

Quantia recuperável



Justo valor menos os custos de vender

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



Imparidade de ativos (Definições)

Valor de uso

O valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera que surjam do uso continuado de um ativo 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 ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável

Unidade geradora de caixa

O mais pequeno grupo identificável de ativos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros ativos ou grupo de ativos



Imparidade de inventários (Contas)

Os inventários são inicialmente reconhecidos pelo custo

- posteriormente devem estar mensurados ao custo ou ao valor realizável líquido, dos dois o mais baixo

Reforço de imparidades

D/ 652 Perdas por imparidade - Em inventários

C/ 329 Mercadorias

C/ 339 Matérias-primas, subsidiárias e consumo

C/ 349 Produtos acabados e intermédios

C/ 359 Subprodutos, desperdícios, resíduos ...

Redução de imparidades

D/ 329, 339, 349 ou 359

C/ 7622 - Reversões - Perdas por imparidade



Imparidade de ativos (artº 26 a 28-C, CIRC)

FISCALMENTE

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

As perdas por imparidade poderão ser aceites

- dos **ativos não depreciáveis** (por exemplo, inventários e clientes) e as respetivas reversões
- dos **ativos depreciáveis** nas situações de desvalorização excecional de ativos não correntes (artº 31-B, CIRC)
 - **das perdas por imparidade não aceites** (ativos depreciáveis), vão sendo deduzidas até ao final da vida útil, venda ou inutilização (artº 31-B, nº 7, CIRC)



Inventários (artº 26, nº 1, CIRC)

Os valores dos inventários a considerar nos gastos, são os que resultarem da aplicação de critérios que utilizem:

- Custos de aquisição ou de produção
 - Custo específico
 - Custo médio ponderado
 - FIFO
- 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 ativos 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



Inventários (artº 26, CIRC)

Incluídos no custo de aquisição ou de produção

artº 26, nº 2, CIRC

- os custos de empréstimos obtidos
- e outros gastos diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística aplicável

Se custos padrões conduzir a desvios significativos

artº 26, nº 3, CIRC

- a Autoridade Tributária e Aduaneira 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

Utilização de critérios de mensuração diferentes

artº 26, nº 6, CIRC

- depende de autorização da Autoridade Tributária e Aduaneira
- solicitada até ao termo do período de tributação (requerimento com critérios a adotar e as razões que os justificam)



Inventários (artº 26, CIRC)

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 considerados idóneos ou de controlo inequívoco

Margem normal de lucro

artº 26, nº 5, CIRC

- aceite em sectores de atividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção seja muito oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor
- podendo a margem normal de lucro, se não facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda



Inventários (artº 27, CIRC)

Mudança de critérios de mensuração

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

Podem verificar-se mudanças dos referidos critérios

- sempre que as mesmas se justifiquem
- por razões de natureza económica ou técnica
- e sejam aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira



Comunicação dos inventários (artº 3-A, DL 198/2012)

Pessoas, singulares ou coletivas, com sede, estabelecimento estável ou domicílio fiscal em território português, com contabilidade organizada e obrigadas à elaboração de inventário

- devem comunicar à AT, até ao dia 31 de janeiro
- por transmissão eletrónica de dados
- o inventário respeitante ao último dia do exercício anterior
- através de ficheiro com características e estrutura definidas na Portaria 2/2015, de 6 de janeiro

Dispensadas da obrigação de comunicação

- as pessoas cujo volume de negócios do exercício anterior ao da referida comunicação não exceda 100.000 €



Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

CUSTO DE AQUISIÇÃO
(ou Produção)
(inventário no final do período)

-

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

> 0

Dedutíveis no apuramento do lucro tributável (artº 28, nº 1, CIRC)

- perdas por imparidade em inventários reconhecidos no 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

Dedutíveis as perdas por imparidade que tenham sido reconhecidas na contabilidade em períodos anteriores e que não o pode ser em termos fiscais



Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

Valor realizável líquido

(artº 28, nº 2, CIRC)

- o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo nos termos do artº 26, nº 4, CIRC
- deduzido dos custos necessários de acabamento e venda

A reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade

(artº 28, nº 3, CIRC)

- concorre para a formação do lucro tributável



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

X, SA constituiu em 31.12.2014 uma perda por imparidade em inventários relativamente à mercadoria A, da qual se tem a seguinte informação nos meses de 2014:

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



1

Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

Em 31.12.2014, o valor realizável líquido é:

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

Sendo utilizado o Critério FIFO:

- 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 €**

Perda por imparidade de inventários na Contabilidade e aceites pela Fiscalidade:

- Perda por imparidade: $250.000 - 217.500 =$ **32.500 €**



Perdas por imparidade em inventários (artº 28, CIRC)

A reversão, parcial ou total, das imparidades (artº 28, nº 3, CIRC)

- concorre para a formação do lucro tributável

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

A consideração do valor realizável líquido, em vez do preço de mercado, permitirá a aceitação fiscal dos gastos necessários de acabamento e venda (sem estabelecer qualquer regra)



Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis

(artº 28-A, nº 1 e 2, CIRC)

Podem ser deduzidas as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no período ou em períodos anteriores:

- as relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade
- relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros

Podem ser deduzidas para risco específico de crédito, ..., no mesmo período de tributação ou em anteriores, pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito ..., nos termos e com os limites do artº 28-C, CIRC



Reversão de perdas por imparidade

(artº 28-A, nº 3, CIRC)

As perdas por imparidade e outras correções

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

- consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação

(reversões)



2 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 2013
- No ano 2014, o saldo era de 500 € e no ano 2015 de 400 €

	Ano 2014	Ano 2015
Saldo das perdas por imparidade	500 €	400 €
Lançamento Contabilístico	Reforço D: 653 500 C: 419 500	Redução D: 419 100 C: 7623 100
Correção Fiscal	Acrescer ao Q.07 C.718, o montante do reforço do período (500 €)	Deduzir ao Q.07 C.762, o montante da redução no período (100 €)



Perdas por imparidade em créditos

(artº 28-B, nº 1, CIRC)

Créditos de cobrança duvidosa

Risco de incobrabilidade devidamente justificado

- o 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 - DL 178/2012, de 3 de agosto)
- créditos reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral
- créditos em mora há mais de 6 meses desde a data do vencimento e provas objetivas de imparidade
(terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento)



Créditos em mora há mais de 6 meses

(artº 28-B, nº 2 e 4, 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%	$6 < m \leq 12$
50%	$12 < m \leq 18$
75%	$18 < m \leq 24$
100%	$m > 24$

Estas percentagens aplicam-se aos juros pelo atraso no cumprimento das obrigações, em função da mora dos créditos a que correspondam



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 exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real

Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais (direta ou indiretamente)

Créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital (direta ou indiretamente)

Salvo se reclamados judicialmente ou processo arbitral, ou devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresa e proteção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência



Perdas por imparidade em créditos

Créditos em mora (critério estritamente fiscal)

Os valores considerados como créditos de cobrança duvidosa:

- Resultam da atividade normal da empresa ?
- Evidenciados como tal na Contabilidade (Conta 21x) ? (artº 28-A, nº 1, a), CIRC)



Não



Sim

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



Sim



Não

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



Não



Sim

Qual a mora dos créditos ?

Fiscalmente não é aceite a perda por imparidade

+ 24
meses

100%

+ 18 a 24
meses

75%

+ 12 a 18
meses

50%

+ 6 a 12
meses

25%

Mora

Perda por imparidade
acumulada



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

A empresa X, SA, iniciou a sua atividade em Janeiro do período 2014

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

No final de 2014, relativamente a esse cliente, efetuou o seguinte lançamento contabilístico

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



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

Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro 2014)

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

Não sendo seguidos os critérios fiscais, por considerar como perda por imparidade a totalidade da dívida no período 2014, apenas 2.500 € foram aceites

● acresceu Q.07 C.718: 7.500 €



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

Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro 2015)

Dos 10.000 € em dívida, foram recebidos 4.000 €

Os 6.000 € ficaram em dúvida

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



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

Variação das perdas por imparidade contabilísticas: -4.000 €

- $6.000 - 10.000 = -4.000 \text{ €}$

Variação das perdas por imparidade aceites fiscalmente: 2.000 €

- $4.500 - 2.500 = +2.000 \text{ €}$

O valor a levar ao Quadro 07 seria:

- $-4.000 - 2.000 = -6.000 \text{ €}$

- abate ao Quadro 07 Campo 762: 6.000 €



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

Período 2016

D/ 12	6.000
C/ 211	6.000

D/ 219	6.000
C/ 762	6.000

Se em 2016, a dívida for totalmente saldada, ter-se-ia:

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

O valor a levar ao Q 07 seria:

- $-6.000 - (-4.500) = -1.500 \text{ €}$ (abate Q 07 C.762: 1.500 €)



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

211 Clientes		12 Dep. à ordem		219 Imparidades acum.	
<i>S; 10.000</i>					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

Sempre que a contabilidade não siga os critérios fiscais, serão necessárias correções no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 do IRC

Quadro 07	
Acresce	Abate
7.500	6.000
	1.500



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

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

Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro 2014)

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) Processo de falência em curso: 20.000 €

(b) Estado: 10.000 €



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

Mapa de antiguidade de saldos (31 Dezembro 2015)

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) Processo de falência em curso: 15.000 €

(b) Estado: 10.000 €



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

Qual o valor a inscrever no Q.07 da Modelo 22 de 2015 ?

Fiscalidade (perdas por imparidade acumuladas aceites):

Período 2014: $20.000 + 0 + 30.000 + 8.000 = 58.000 \text{ €}$

Período 2015: $(15.000 + 7.500) + 5.000 + 18.750 + 40.000 = 86.250 \text{ €}$

	2014	2015	Variação
Imparidades acumuladas (Contabilidade)	78.000	130.000	+52.000
Imparidades acumuladas (Fiscalidade)	58.000	86.250	+28.260
Q07 (Contabilidade - Fiscalidade)			+23.750

Acredita Q.07 C.718 da Modelo 22 de 2015: **23.750 €**





Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)

Podem ser gastos ou perdas do período de tributação

Na medida em que tal resulte de

- processo de execução
- processo de insolvência, se decretada de carácter limitado, após trânsito em julgado...
- processo especial de revitalização...
- nos termos do SIREVE
- 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 $\leq 750 \text{ €}$

Quando relativamente aos mesmos não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente



Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)

Processo	Momento	Artigo
Processo de execução	Após o registo da execução	Artº 717, nº 2, b), CPC
Processo de insolvência	Quando a insolvência for decretada de carácter limitado ou após a homologação da deliberação dos credores	Artº 156, CIRE
Processo especial de revitalização	Após homologação pelo juiz do plano de recuperação conducente à revitalização	Artº 17-F, CIRE
Sistema de recuperação de empresas por via extrajudicial (SIREVE)	Após a celebração do acordo	Artº 12, DL 178/2012, de 3 de agosto
Litígios emergentes de prestações de serviços públicos essenciais	Após a decisão arbitral	
Regime jurídico de prestações de serviços públicos essenciais	Quando os créditos se encontrem prescritos e o seu valor não ultrapasse 750 €	



Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)

Resultante da criação do Regime Jurídica da arbitragem em matéria tributária
(DL 10/2011, de 20 de janeiro)

- Os créditos incobráveis passam a poder ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação, desde que:
 - Resultem de decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais (água, eletricidade, telecomunicações, serviços postais, serviço de recolha e tratamento de águas residuais, serviços de gestão de resíduos sólidos urbanos...)

ou

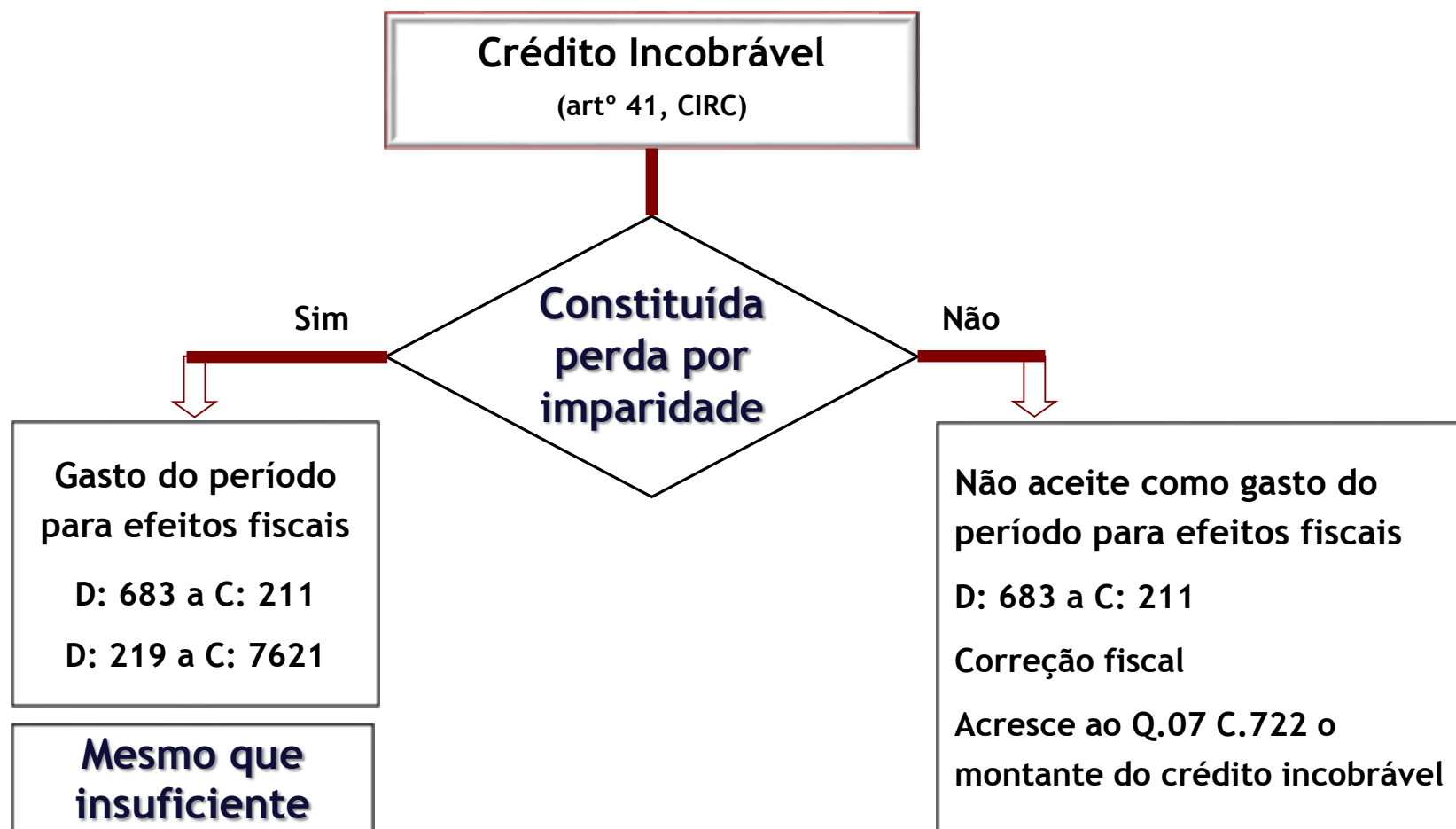
- Os créditos que se encontrem prescritos e com valor até ao montante de 750 €

Assegura-se a conformidade da solução do Código do IRC com a prevista em sede de IVA

A dedutibilidade deixa de ter como requisito a existência de prova de comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais



Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)





5

Créditos incobráveis (artº 41, CIRC)

A, SA vendeu em Dezembro de 2013 mercadorias no montante de 10.000 €

Em 2014 constitui perdas por imparidade desse montante, sendo aceite 50% para efeitos fiscais (mora entre 12 e 18 meses)

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

No período 2015, relativamente ao devedor foi decretada a falência, transitada em julgado, sendo certo que a dívida se tornou incobrável

Por esse facto, efetuou os seguintes registos:

- D/ 683 a 211: 10.000 € (aceite fiscalmente; nada no Q07)

- D/ 219 a 762: 10.000 € (abate Q.07: 5.000 €)



Desvalorizações excecionais (artº 31-B, nº 1 e 2, CIRC)

Aceites como 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

Se o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização do ativo não ocorre no mesmo período de tributação que as desvalorizações excecionais

- o sujeito passivo deve obter a aceitação da AT, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do primeiro mês do período de tributação seguinte
- acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos



Desvalorizações excepcionais (artº 31-B, nº 2, CIRC)

Aceites como perdas por imparidade em ativos não correntes

A justificação

Exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do 1º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos

Documentação comprovativa, designadamente

- **decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos e justificação do respetivo montante**
- **indicação do destino a dar aos ativos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização**



Desvalorizações excecionais (artº 31-B, nº 3 e 4, CIRC)

Abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização

Ocorrendo no mesmo período de tributação

O valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis pode ser aceite como gasto do período

- se 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

Estes requisitos no ano do abate se não ocorrendo no mesmo período de tributação



Desvalorizações excepcionais (artº 31-B, nº 3 e 4, CIRC)

Ocorrendo ou não no mesmo período de tributação

O auto será acompanhado de relação discriminativa dos elementos

- contendo, por cada ativo, a descrição, ano e custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal

Comunicado ao serviço de finanças da área do local onde os bens se encontrem

- com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos

Documentação deve integrar o processo de documentação fiscal do artº 130, CIRC
(artº 31-B, nº 6, CIRC)



Desvalorizações excepcionais (artº 31-B, nº 5, CIRC)

Abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização

Se não ocorrer no mesmo período de tributação

Competência

- **diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo**
- **ou do diretor dos Serviços de Inspeção Tributária, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições**



Desvalorizações excecionais (artº 31-B, nº 2, CIRC)

Abate de equipamentos e programas de faturação

Desvalorizações excecionais decorrentes do abate, no período de 2012, de programas e equipamentos informáticos de faturação que sejam substituídos em consequência da exigência de certificação do software pelo artº 123, CIRC

- são consideradas perdas por imparidade
- ficando o sujeito passivo dispensado de obter a aceitação, por parte da AT, dos factos que originaram tais situações

Regime prorrogado para 2013

No âmbito do projeto e-Fatura



Desvalorizações excecionais (artº 31-B, nº 7, CIRC)

As perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis

Que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais

- consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo
- ou, sem prejuízo dos artº 46, CIRC (MV), até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão



6 Perdas por imparidade de ativos depreciáveis

Aquisição em 2011, para ativo fixo tangível, uma máquina por 200.000 €

Vida útil estimada 8 anos; depreciada a quotas constantes; taxa máxima 12,5%

No final de 2014, como resultado do teste de imparidade anual, 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 excecional

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 Perdas por imparidade de ativos depreciables

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

Ano 2014

Custo do ativo: 200.000 €

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

Depreciação do período: 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 partir de 2015)

Perda por imparidade: 40.000 € Acrescer no Q.07 C.719 (PI não aceite)

Há ativos por impostos diferidos



6 Perdas por imparidade de ativos depreciables

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

Anos 2015, 2016, 2017 e 2018

Depreciação de cada um dos períodos: 15.000 € ($60.000 \div 4 = 15.000$ €)

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 Q.07 C.763: $40.000 \div 4 \text{ anos} = 10.000$ € / ano

(a recuperação do acréscimo da perda por imparidade)



6 Perdas por imparidade de ativos depreciables

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 (Q.07 C.719) da perda por imparidade				40.000				
Dedução fiscal (Q.07 C.763): quota parte da perda por imparidade					10.000	10.000	10.000	10.000



6 Perdas por imparidade de ativos depreciáveis

433 Ativo tangível	
S_i	200.000

642 Depreciação exercício	
4 ×	25.000
4 ×	15.000

655 Perdas imparidade	
	40.000

438 Depreciações acumuladas	
	4 × 25.000
	4 × 15.000

439 Imparidades acumuladas	
	40.000

O acréscimo da perda por imparidade de 2014 é totalmente recuperado nos 4 anos seguintes da vida útil do bem

Quadro 07	
Acresce	Abate
40.000	4 × 10.000



6 Perdas por imparidade de ativos depreciables

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:

- $50.000 - (200.000 - 130.000 - 2 \times 10.000) \times 1,10 = -5.000 \text{ €}$ (abate ao Q07)

- a perda por imparidade ainda não aceite (20.000 €) é recuperada nesta mVF

Se fosse incluída a totalidade da perda por imparidade, seria:

- $MVF = 50.000 - (200.000 - 130.000 - 40.000) \times 1,10 = 17.000 \text{ €}$

Diferença de 22.000 € [$17.000 - (-5.000)$] recuperação da PI não aceite ($20.000 \times 1,10 = 22.000 \text{ €}$)



6 Perdas por imparidade de ativos depreciables

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

Períodos	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Depreciações fiscalmente aceites	25.000	25.000	25.000	25.000	15.000	15.000	
Acréscimo (Q.07 C.719) da perda por imparidade				40.000			
Dedução fiscal (Q.07 C.763): quota parte da perda por imparidade					10.000	10.000	
MVC (Abate Q07)							20.000
mVF (Abate Q07)							-5.000

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

■ $mVF = 50.000 - (200.000 - 6 \times 25.000) \times 1,1 = -5.000 \text{ €}$





6 Perdas por imparidade de ativos depreciables

433 Ativo tangível	642 Depreciação período	655 Perdas imparidade
S_i 200.000	4×25.000	40.000
200.000	2×15.000	
7871 Ganhos alienação (MVC)	438 Depreciações acumuladas	439 Imparidades acumuladas
20.000	130.000	40.000
	4×25.000	
	2×15.000	

O acréscimo da perda por imparidade de 2014 é totalmente recuperado

Parte nos anos de uso e o resto na +/- valia-fiscal

Quadro 07

Acresce	Abate
40.000	2×10.000 mVF (20.000 $\times$ CCM)



ABC, Lda, adquiriu há anos uma máquina para a sua linha de montagem

Em 31/12/2014, ao realizar testes de imparidade, resultam os valores:

- valor contabilístico: 10.500 €
- vida útil remanescente: 10 anos
- justo valor: 10.000 €
- despesas com a venda: 500 €
- valor de uso: 9.000 €

Qual o valor da perda por imparidade e efeitos fiscais



Cálculo da perda por imparidade (valor contabilístico - valor recuperável)

Valor recuperável (o maior):

- Justo valor - despesas com a venda = $10.000 - 500 = 9.500 \text{ €}$

Valor de uso = 9.000 €

Perda por imparidade = $10.500 - 9.500 = 1.000 \text{ €}$

- Acresce ao Q07 (2014) = 1.000 €
- Abate ao Q07 dos 10 anos seguintes: $1.000 \div 10 = 100 \text{ €}$

Depreciação do exercício (2015 e seguintes) = $9.500 \div 10 = 950 \text{ €}$

- se não houvesse imparidades, a depreciação seria de 1.050 € ($950 + 100$)



7 Perdas por imparidade de ativos depreciables

Se em 2016, ABC, Lda, voltasse a usar o equipamento na sua capacidade máxima produtiva, repõe a perda por imparidade reconhecida em 2014

Valor líquido se não houvesse perda por imparidade:

$$10.500 - 1.050 = 9.450 \text{ €}$$

Valor líquido com perda por imparidade:

$$10.500 - 1.000 - 950 = 8.550 \text{ €}$$

Reversão da perda por imparidade

$$9.450 - 8.550 = 900 \text{ €} \quad \text{Abate ao Q07 (2016)} = 900 \text{ €}$$

Depreciação do período (2016 e seguintes):

$$(10.500 - 1.000 - 950 + 900) \div 9 = 1.050 \text{ € (a depreciação antes da imparidade)}$$

Quadro 07	
Acresce	Abate
1.000	100 + 900



8 Perdas por imparidade de ativos depreciáveis

AXS, SA, adquiriu em 2013 um equipamento industrial como ativo fixo tangível

- custo de aquisição de 100.000 € e taxa máxima de depreciação fiscalmente aceite de 12,5% (vida útil mínima de 8 anos)

O ativo foi mensurado pelo modelo do custo e no ano 2014 foi reconhecida em resultados uma perda por imparidade no montante de 15.000 €, não considerada como desvalorização excepcional

Se em 31/12/2016 a quantia escriturada ativo fosse de 40.000 €, ou seja:

- $100.000 - 45.000$ (depreciações acumuladas) - 15.000 (perda por Imparidade)

Quais as consequências fiscais destes factos no apuramento do lucro tributável dos 4 períodos de tributação abrangidos (anos 2013 a 2016) ?



8 Perdas por imparidade de ativos depreciables

Ano 2014

Depreciação Acumulada:	25.000 €	(12.500 € de 2013 e 12.500 € de 2014)
Perda por imparidade:	15.000 €	(acresce no Q07 da Mod. 22)
Quantia escriturada:	60.000 €	(100.000 - 25.000 - 15.000)

Ano 2015

Ajustamento das depreciações: $60.000 \div 6 \text{ anos} = 10.000 / \text{ano}$

Depreciação Acumulada:	35.000 €	(25.000 + 10.000)
Quantia escriturada:	50.000 €	(100.000 - 35.000 - 15.000)

Repartição (dedução fiscal) da perda por imparidade pelo período de vida útil remanescente: $15.000 \div 6 = 2.500 \text{ €}$ (quota-parte anual) (artº 31-B, nº 7, CIRC)



8 Perdas por imparidade de ativos depreciables

Ano 2016

Depreciação Acumulada: **45.000 €** (2 x 12.500 + 2 x 10.000)

Quantia escriturada: **40.000 €** (100.000 - 45.000 - 15.000)

Períodos	2013	2014	2015	2016
Depreciações fiscalmente aceites	12.500	12.500	10.000	10.000
Acréscimo (Q07) da perda por imparidade		15.000		
Dedução fiscal (Q07): quota parte da perda por imparidade			2.500	2.500



8 Perdas por imparidade de ativos depreciables

Supondo que AXS, SA, alienou o referido equipamento durante o ano 2017 pelo montante de 50.000 € (coeficiente de correção monetária de 1,10)

Calcule a mais ou menos-valia fiscal e quais as correções a fazer no Q.07 da Mod. 22 do período de tributação 2017, relacionadas com esta operação

Ano 2017

Mais-valia contabilística:

$$50.000 - (100.000 - 45.000 - 15.000) = 10.000 \text{ € (abate Q07 Mod. 22)}$$

Menos-valia fiscal:

$$50.000 - (100.000 - 45.000 - 5.000) \times 1,10 = -5.000 \text{ €}$$

(abate Q07 Mod. 22) (artº 46, nº 2, CIRC) (a perda por imparidade ainda não aceite de 10.000 € acaba por ser recuperada nesta mVF) (MVf = +6.000 € se incluídos os 15.000 € da PI)



Provisões

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

Perdas futuras de ocorrência provável e montante incerto

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

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

Princípio da prudência



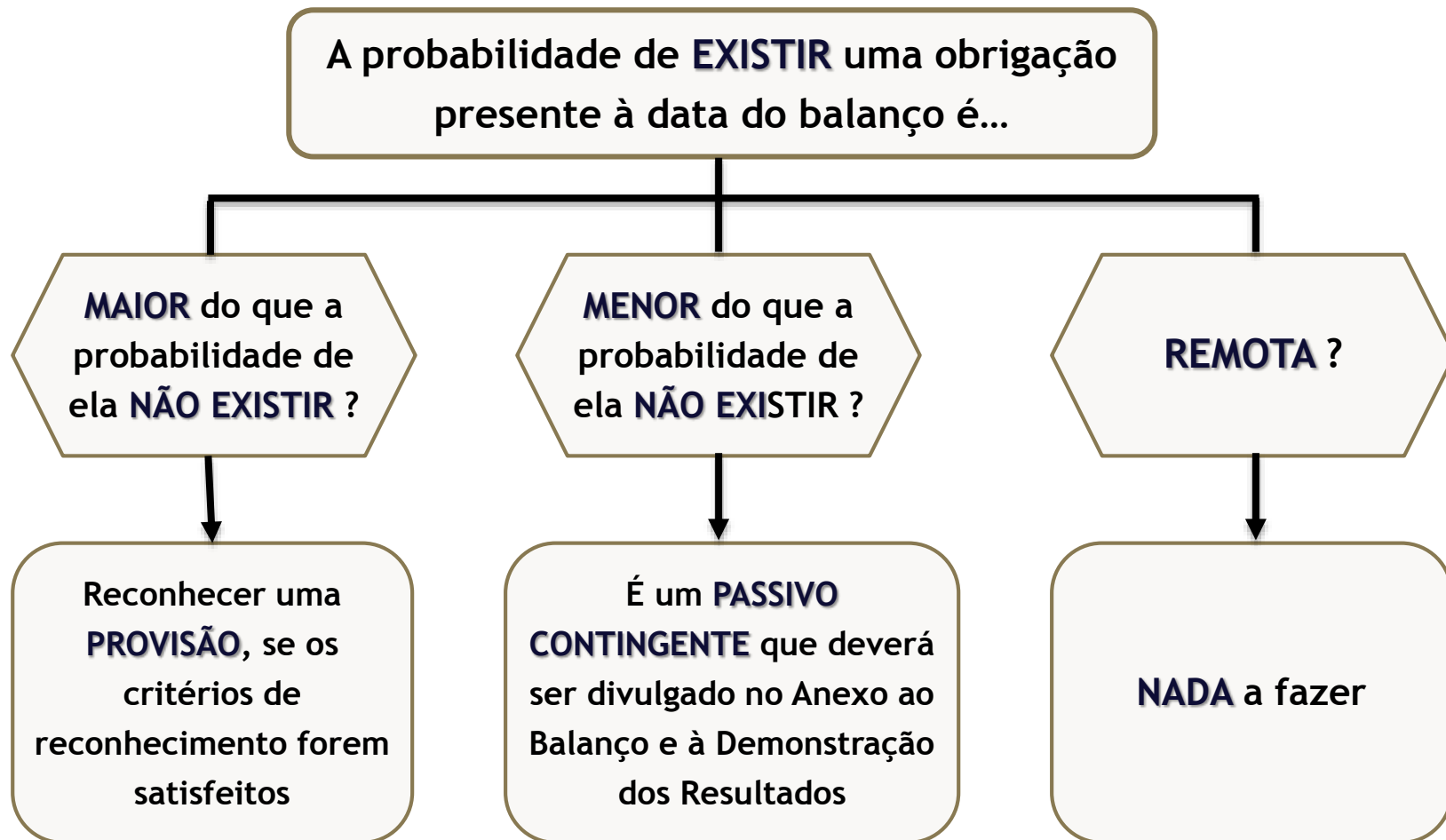
Condições de Reconhecimento de Provisões

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 efetuada uma estimativa fiável da quantia da obrigação

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

Reconhecimento de Provisões





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 extrativas ou de resíduos ... para encargos com a reparação de danos de carácter ambiental (2015, outras indústrias)



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 respetivo 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 respetivo período de tributação



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 efetuadas 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 efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação**
- **e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos**



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

Uma empresa comercializa eletrodomésticos e apurou em 2012, 2013 e 2014 os seguintes montantes em termos de vendas e de custos de garantia:

Ano	Vendas	Custos de garantia
2014	180.000 €	8.500 €
2013	120.000 €	7.500 €
2012	100.000 €	4.000 €

Em 2014 efetuou uma provisão para garantias de clientes de 10.000 €
Terá de proceder a alguma correção para determinação do lucro tributável ?



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

SOMATÓRIO DAS VENDAS	SOMATÓRIO DOS CUSTOS DE GARANTIA
400.000 €	20.000 €

Provisão fiscalmente aceite em 2014

- $20.000 \div 400.000 = 5\%$
- $180.000 \times 5\% = 9.000 \text{ €}$ (acrescer 1.000 € no Q.07 C.721)

Há ativos por impostos diferidos

Circular 10/2011, de 5 de maio, DS IRC



Provisões fiscalmente dedutíveis (artº 40, CIRC)

Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental

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

- **dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afetos 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, ...**



O Goodwill

O Goodwill não é amortizado

- devendo ser registado como um ativo
- que deve ser sujeitos a testes periódicos de imparidade (anuais)

O teste de imparidade consiste em verificar se o Goodwill perde valor, tendo como referência o justo valor ou a quantia recuperável, comparativamente ao valor inicial de registo

O reconhecimento do Goodwill não origina a contabilização de impostos diferidos



Dossier Fiscal (Mapa de modelo oficial)

Documentos

- Mapa de modelo oficial de provisões, perdas por imparidade em créditos e em inventários (M30)
- Justificação e documentos relativos às perdas por imparidade em inventários, considerando que devem estar fundamentados
- Controlo das perdas por imparidade em créditos de cobrança duvidosa, considerando as múltiplas exigências legais em matéria de prova da condição de “duvidosos”
- Controlo das provisões e dos créditos incobráveis