

# **SEBENTA DO CURSO ONLINE**

## **DIS2709**

**IRC**  
**ALTERAÇÕES NA SEQUÊNCIA DA ADOPÇÃO DO SNC**

**Bloco Formativo I**

**ABÍLIO SOUSA**  
*Outubro de 2009*

**ÍNDICE**

## ÍNDICE

Introdução .....	3
Características do SNC.....	5
Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) .....	9
Influência das alterações no IRC: relações entre a fiscalidade e a contabilidade .....	15
Rédito e Periodização do Lucro Tributável .....	19
Contratos de construção .....	21
Benefícios dos empregados .....	25
Anexo: legislação.....	29

## INTRODUÇÃO

O **Regulamento (CE) n.º 1606/2002** veio estabelecer a adoção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade — International Accounting Standards (**IAS**) e International Financial Reporting Standards (**IFRS**) e interpretações conexas — International Financial Reporting Interpretations Committee (SIC/IFRIC), dando, assim, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira.

O **Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho** foi transposto para ordem jurídica interna através do **Decreto Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro**. Este diploma obrigou as entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos num mercado regulamentado (Bolsa) de qualquer Estado membro da União Europeia a elaborar as suas contas em conformidade com as NIC adoptadas no artigo 3.º do referido Regulamento, a partir do exercício de 2005.

Contudo, **para efeitos fiscais** estas entidades foram obrigadas a manter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística nacional o que lhes acarretou elevados custos de contexto.

O novo sistema de normalização contabilística veio finalmente eliminar estes custos e dar resposta a alguns dos anseios das empresas nacionais.

O novo sistema de normalização contabilística (**SNC**) foi aprovado em Conselho de Ministros e oficialmente apresentado em 23 de Abril de 2009

O **Decreto-Lei n.º 158/2009**, de 13 de Julho aprovou o SNC e revogou o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro.

O sistema agora aprovado entrará em vigor em 2010.

Este novo sistema corporiza a orientação estratégica da União Europeia em matéria de **harmonização e modernização** contabilística.

Estes aspectos constituem de facto o ponto fulcral das alterações efectuadas quer na área contabilística quer também na área fiscal.

## CARACTERÍSTICAS DO SNC

O novo sistema de normalização contabilística (**SNC**) é constituído por **cinco elementos** caracterizadores fundamentais:

1. Estrutura Conceptual
2. Bases para a apresentação de demonstrações financeiras
3. Modelos de demonstrações financeiras
4. Código de Contas
5. Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), incluindo uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)

A **Estrutura Conceptual**: segue de muito perto a Estrutura Conceptual de Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras do IASB, assumida e publicada pela União Europeia:

- Conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que se assume como um referencial de todo o sistema
- Foi publicada em 2009-09-07, conforme aviso n.º 15652/2009.

As **Bases para a apresentação de demonstrações financeiras** não são mais do que um universo de regras e princípios essenciais a que deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.

Os **Modelos de Demonstrações Financeiras** consagram a necessidade de existência de formatos padronizados mas flexíveis para as demonstrações de balanço, de resultados (por funções e por naturezas), das alterações no

capital próprio e dos fluxos de caixa assim como um modelo orientador para o ABDR<sup>1</sup>

O **Código de Contas** é estrutura codificada e uniforme de contas que no entanto, visa acautelar as necessidades dos distintos utilizadores da informação contabilística, públicos e privados bem como as necessidades de informação de bases de dados oficiais e particulares.

O novo Código de Contas foi publicado através da Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro.

As **Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)** são o núcleo central do SNC. As normas nacionais foram adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade

- Cada uma delas constitui um instrumento de normalização
- Contêm um conjunto de tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades
- Ver aviso n.º 15655/2009. D.R. n.º 173, Série II, de 2009-09-07

Foi também criada uma **Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF -PE)** contendo os procedimentos pertinentes e mínimos a serem adoptados por entidades de pequena dimensão.

- Ver aviso n.º 15654/2009. D.R. n.º 173, Série II, de 2009-09-07

O **SNC** procura assim assegurar compatibilidade e coerência entre os normativos aplicáveis aos seguintes **três grandes grupos de entidades** que operam em Portugal:

- Empresas com valores cotados que aplicam directamente as normas internacionais de contabilidade;
- Restantes empresas dos sectores não financeiros, que aplicarão as NCRF;

---

<sup>1</sup> ver Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro

- Empresas de menor dimensão que aplicarão a NCRF-PE.

### O SNC é obrigatoriamente aplicável às seguintes entidades:

- Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial
- EIRL
- Empresas públicas
- Cooperativas
- ACE e AEIE

Até que sejam publicadas normas para as entidades sem fins lucrativos, são abrangidas pelo SNC outras entidades que, por legislação específica, se encontrem sujeitas ao POC.

### O SNC não é obrigatório para as seguintes entidades:

- Entidades **cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado** as quais devem, nos termos do artigo 4.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as **normas internacionais de contabilidade** adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- Entidades obrigadas a aplicar o SNC, mas que **optem** por elaborar as respectivas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de

contabilidade referidas e desde que as suas demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal das contas;

- As entidades obrigadas a aplicar o SNC, mas que estejam incluídas no âmbito da consolidação destas entidades, **podem também optar** por elaborar as respectivas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade.
- *Estas opções devem ser globais, mantendo -se por um período mínimo de três exercícios*

As obrigações contabilísticas impostas pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho não prejudicam a **competência do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal** para definir as normas contabilísticas aplicáveis às contas individuais das entidades sujeitas à respectiva supervisão.

### Normas Contabilísticas e de relato Financeiro (NCRF)

Pelo Despacho n.º 588/2009/MEF do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 14 de Agosto de 2009, em substituição do Senhor Ministro de Estado e das Finanças, foram homologadas as seguintes Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho:

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 1:

Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras (tem por base a IAS 1)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 2:

Demonstração de fluxos de caixa (tem por base a IAS 7)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 3:

Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro (tem por base a IFRS 1)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 4:

Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (tem por base a IAS 8)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 5:

Divulgações de Partes Relacionadas (tem por base a IAS 24)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 6:

Activos intangíveis (tem por base a IAS 38)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 7:

Activos fixos tangíveis (tem por base a IAS 16)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 8:

Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas (tem por base a IFRS 5)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 9:

Loações (tem por base a IAS 17)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 10:

Custos de empréstimos obtidos (tem por base a IAS 23)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 11:

Propriedades de investimento (tem por base a IAS 40)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 12:

Imparidade de activos (tem por base a IAS 36)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 13:

Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas (tem por base as IAS 31 e 28)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 14:

Concentrações de actividades empresariais (tem por base a IFRS)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 15:

Investimentos em Subsidiárias e Consolidação (tem por base a IAS 27)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 16:

Exploração e avaliação de recursos minerais (tem por base a IFRS 6)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 17:

Agricultura (tem por base a IAS 41)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 18:

Inventários (tem por base a IAS 2)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 19:

Contratos de construção (tem por base a IAS 11)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 20:

Rédito (tem por base a IAS 18)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 21:

Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (tem por base a IAS 37)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 22:

Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do Governo (tem por base a IAS 20)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 23:

Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (tem por base a IAS 21)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 24:

Acontecimentos após a data do balanço (tem por base a IAS 10)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 25:

Impostos sobre o rendimento (tem por base a IAS 12)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 26:

Matérias ambientais (não tem IAS de base)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 27:

Instrumentos financeiros (tem por base as IAS 32 e 39 e a IFRS 7)

- ✓ Norma contabilística e de relato financeiro 28:

## Benefícios dos empregados (tem por base a IAS 19)

Por seu lado, a **Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)** contempla os tratamentos mínimos a adoptar por entidades cuja dimensão não ultrapasse dois dos três limites:

- Total de balanço: € 500.000,00
- Total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 1.000.000,00
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20

É expectável que fiquem abrangidas pela NCRF-PE, cerca de 90% dos sujeitos passivos de IRC.

A aplicação dos limites efectua-se da seguinte forma:

- Entidades constituídas **antes de 2009**: os limites reportam-se às demonstrações financeiras do exercício de 2008, produzindo efeitos a partir do exercício de 2010
- Entidades que se constituam **no ano de 2009 e seguintes**: os limites reportam-se às previsões para esse ano e produzem imediatos, com início em 2010
- Sempre que os limites deixem de ser ultrapassados num determinado exercício, a entidade pode exercer a opção a partir do segundo exercício seguinte, inclusive

Influência das alterações no IRC:

## relações entre a fiscalidade e a contabilidade

Os diplomas de natureza fiscal publicados na sequência da adopção do SNC foram os seguintes:

- **Decreto-Lei n.º 159/2009**, de 13 de Julho: alterou o Código do IRC adaptando-o às novas regras do SNC (entra em vigor em 2010-01-01);
- **Decreto Regulamentar n.º 25/2009**, de 14 de Setembro: estabelece o novo regime das depreciações e amortizações para efeitos de IRC;

Estrutura do Decreto-Lei n.º 159/2009:

- Alterações ao Código do IRC
- Aditamento ao Código do IRC
- Aditamento de epígrafes Código do IRC
- Regime transitório
- Revogação de disposições do CIRC e de outras disposições
- Renumeração e remissões
- Republicação e adaptação da terminologia fiscal à contabilística

Certamente que muitos de nós nos estaremos a interrogar neste momento sobre a forma como o Código do IRC vai absorver todas as alterações contabilísticas que vão ocorrer a partir de 2010.

Será curioso comparar o que diz o preâmbulo dos diplomas, o do próprio Código e o do Decreto-lei n.º 159/2009.

Diz o preâmbulo do Código do IRC:

- “ ... as relações entre contabilidade e fiscalidade são um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações...”
- “afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correcções fiscais ...”

Diz o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho:

- “ ... considerando que a estrutura actual do Código do IRC se mostra, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve -se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade...”
- “... a manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas...”

A leitura destes parágrafos indica-nos que a perspectiva do Código do IRC sobre o papel da contabilidade na determinação do lucro tributável permanece inalterada, embora se aperceba uma maior aproximação entre as duas áreas.

Costumo representar as relações entre a contabilidade e a fiscalidade através da imagem de uma ponte. Com efeito estas áreas não podem viver isoladas uma da outra e por isso têm de comunicar entre si, mas esta comunicação tem sido estabelecida através de uma ponte em que as margens estão bastante distantes uma da outra.

Por outro lado, a importância das “margens” não é igual. São muitos os exemplos de incursão da área fiscal na área contabilística e quase sempre com resultados pouco positivos.

Com o novo Código do IRC há uma alteração nesta relação. A fiscalidade passa a respeitar inteiramente a parte contabilística, impondo em determinadas matérias, limites e regras, mas apenas para efeitos de determinação do lucro tributável, nunca se intrometendo em políticas ou registos contabilísticos.

No código do IRC a ponte entre a fiscalidade e a contabilidade é estabelecida pelo artigo 17.º.



O artigo 17.º do CIRC estabelece a ponte entre a contabilidade e a fiscalidade

### **De acordo com o artigo 17.º do CIRC:**

- O lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código
- A contabilidade do sujeito passivo **deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística** e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade

A adaptação do CIRC ao novo SNC passa desde logo pela adopção da nova terminologia:

CIRC	SNC
Custos	Gastos
Proveitos	Rendimentos / Réditos
Imobilizado corpóreo	Activo fixo tangível
Imobilizado incorpóreo	Activo intangível
Exercício	Período
Existências	Inventários
Reintegrações e amortizações	Depreciações e amortizações
Provisões para depreciação existências	Ajustamentos em inventários
Outras provisões (bens activo)	Perdas por imparidade
(...)	(...)

## RÉDITO E PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

### **Periodização do lucro tributável (artigo 18.º CIRC – IAS 18) NCRF 20:**

Mantém-se o princípio da realização, ou seja, devem manter-se as regras actuais: os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são considerados no período de tributação a que respeitam, pela quantia nominal da contraprestação.

Não é aceite, para efeitos fiscais, a aplicação contabilística da IAS 18 na parte em que permite, quando haja diferimento do rédito, determinar um justo valor menor que a quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber.

CASO PRÁTICO n.º 1:2

Em Dezembro de 2010, uma empresa vendeu um determinado bem dos seus inventários a crédito (pelo prazo de dois anos), sem juros, por € 400.000,00

Sabendo que o justo valor da contraprestação é de € 380.000,00 e que nos anos 2011 e 2012 reconheceu, em partes iguais, o rédito de juros, quais as consequências deste procedimento em termos fiscais?

RESOLUÇÃO:

Quantia nominal ou bruta da retribuição: 400.000

Justo valor da retribuição: 380.000

<u>Contabilisticamente</u>		<u>Fiscalmente</u>
2010 : Reconhece como rédito	380.000	Acresce <b>20.000</b> no Q.07
2011 : Reconhece como rédito (juro) 10.000		Deduz <b>10.000</b> no Q. 07
2012 : Reconhece como rédito (juro) 10.000		Deduz <b>10.000</b> no Q.07

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

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

No caso dos **juros**, o reconhecimento deve ser feito utilizando o método do juro efectivo, tal como vem definido na NCRF 20.

<sup>2</sup> este exemplo é baseado num outro constante de um manual publicado pela CTOC e da autoria da Dra. Lurdes Matias

Os **royalties** devem ser reconhecidos segundo o regime do acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante.

Os **dividendos** devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento.

## CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

### Contratos de construção (IAS 11) NCRF 19

O objectivo desta Norma é o de prescrever **o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção.**

Por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída caem geralmente em **períodos contabilísticos diferentes.**

Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado.

Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo único tal como:

- ✓ uma ponte,
- ✓ um edifício,
- ✓ uma barragem,
- ✓ uma estrada,
- ✓ um navio ou um túnel.

Um contrato de construção pode também tratar da construção de um número de activos que estejam intimamente relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final, como por exemplo: construção de refinarias ou de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.

A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução se inicie num período e tenha conclusão em período diferente, é efectuada com base no **critério da percentagem de acabamento** (ou seja, é abandonado o critério de encerramento da obra).

A percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato.

Por isso, os efeitos de uma **alteração na estimativa no rédito do contrato e nos custos do contrato**, ou os efeitos de uma **alteração na estimativa do desfecho de um contrato**, são contabilizados como uma alteração na estimativa contabilística (aplicando a IAS 8).

## **Contratos de construção (artigo 19.º CIRC – IAS 11) NCRF 19**

As regras constantes do artigo 19.º do Código do IRC só têm aplicabilidade quando o ciclo de produção ou tempo de construção **seja superior a um ano**, o que se traduz numa diferença de tratamento entre a contabilidade e a fiscalidade para os contratos de construção cuja duração seja inferior a um ano mas cuja duração abranja mais do que um período.

Face ao conceito de contratos de construção presente nos normativos contabilísticos, há que afastar deste artigo as obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente.

Com efeito, a determinação de resultados nas **obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente** é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas (artigo 18.º n.º 6 do CIRC).

Por outro lado, a comparação entre a percentagem de acabamento e a **percentagem de facturação** (circular n.º 5/90) não tem qualquer acolhimento em termos contabilísticos, pelo que não pode ser mais utilizada para efeitos fiscais.

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

Deixa de ser aceite o diferimento de 5% do rédito para fazer face a garantias contratuais, mas passa a ser admitida uma dedução de

provisões para garantias a clientes ainda que sujeita a limites (alínea b) do n.º 1 do artigo 39.º do CIRC).

CASO PRÁTICO n.º 2:

*Em 2010, a sociedade X, Lda celebra um contrato com uma Câmara Municipal para a construção de uma escola.*

*A construção vai ser efectuada durante o período de 2 anos. O preço de venda estabelecido com o cliente foi de € 860.000 e os custos estimados são de € 800.000*

*No primeiro ano, os gastos incorridos ascenderam a € 400.000 e o montante facturado foi de € 420.000*

*Qual o rédito e os gastos fiscalmente imputáveis ao período de tributação iniciado em 2010 ?*

RESOLUÇÃO:

*Rédito do contrato: 860.000*

*Custos do contrato (estimados): 800.000*

Ano n

*Gastos incorridos : 400.000*

*Montante facturado : 420.000*

*% Acabamento =  $400.000 / 800.000 = 50\%$*

***Gastos do período:  $800.000 * 50\% = 400.000$***

***Rédito do período:  $860.000 * 50\% = 430.000$***

## BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS

## **Benefícios dos empregados (artigo 23.º e 43.º CIRC - IAS 19) NCRF 28**

A regra base constante da IAS 19 é que o gasto é reconhecido quando os serviços são prestados e não quando o empregado tem direito ao recebimento da retribuição.

Fiscalmente é mantido o princípio de que são dedutíveis em IRC todos os gastos com o pessoal que sejam considerados rendimentos do trabalho dependente e como tal tributados em IRS.

Os gastos relativos à **participação nos lucros (gratificações de balanço)** passam a concorrer para formação do lucro tributável do período a que os lucros respeitam, ou seja, deixam de ser variações patrimoniais negativas, embora se mantenham as regras e condições previstas no antigo artigo 24.º do CIRC.

O conceito de participação nos lucros subjacente à aplicação da IAS 19 é o do estabelecimento de objectivos que uma vez atingidos proporcionam aos empregados este benefício.

- ✓ Exemplo: um plano de participação nos lucros requer que uma empresa pague uma proporção específica do seu lucro líquido relativo ao ano, aos empregados que a serviram durante esse período. Se nenhum dos empregados sair durante o ano, o total dos pagamentos de participação nos lucros será de 3 % do lucro líquido. No entanto, a empresa estima que a rotação de pessoal reduzirá os pagamentos a 2,5 % do lucro líquido.
- ✓ Procedimento a adoptar: a empresa reconhece um passivo e um gasto de 2,5 % do lucro líquido

**Não são dedutíveis** para efeitos da determinação do lucro tributável:

- ✓ Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, **quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social**, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam (*é de manter a interpretação constante da circular n.º 8/2000, de 11 de Maio, sobre o conceito de remuneração mensal média*);

Quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte:

- ✓ Ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes (*ou seja, a correcção continua a ser efectuada no campo 363 do Quadro 10 da declaração modelo 22*)

### CASO PRÁTICO n.º 3:

*Uma dada empresa pretende reconhecer como gasto do período de 2010 e com base numa estimativa fíável, a sua obrigação construtiva relativa aos benefícios dos empregados, a título de participação nos lucros, fundamentando-se na prática passada.*

*A estimativa aponta para um valor de 3% dos lucros.*

*Efectuados os cálculos do valor a atribuir a cada empregado, com base na experiência do passado, constatou-se que o valor da gratificação a receber pelo gerente é € 5.500,00.*

*Este beneficiário é também titular de 2% do capital social da empresa e a sua remuneração mensal é € 2.100,00.*

*Quais as correcções fiscais a efectuar?*

**RESOLUÇÃO:**

*Valor da gratificação a atribuir ao gerente: 5.500*

*(a ser pago ou colocado à disposição até ao fim de 2011)*

*Remuneração mensal média do gerente:  $2.100 \times 14 : 12 = 2.450$*

**Contabilisticamente:**

*reconhece como **gasto** do período: 5.500*

**Fiscalmente:** *acresce no Q. 07 da modelo 22: **600** (5.500 – 4.900)*

Os benefícios que se encontram abrangidos pelo antigo artigo 40.º do CIRC (actual 43.º) mantêm o regime fiscal aí estabelecido.

Se não estiverem abrangidos pelo novo artigo 43.º do CIRC e não forem considerados rendimentos de trabalho dependente, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados só são considerados gasto fiscal no período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

Legislação: Código do IRC

### Artigo 17.º

#### Determinação do lucro tributável

- 1 — O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.
- 2 — Para efeitos do disposto no número anterior, os excedentes líquidos das cooperativas consideram-se como resultado líquido do período.
- 3 — De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

- a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;
- b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

## Artigo 18.º

### Periodização do lucro tributável

1 — Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

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

3 — Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

- a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;

b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, excepto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;

c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º

4 — Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, não se tomam em consideração eventuais cláusulas de reserva de propriedade, sendo assimilada a venda com reserva de propriedade a locação em que exista uma cláusula de transferência de propriedade vinculativa para ambas as partes.

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

6 — A determinação de resultados nas obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

7 — Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extracção efectuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 47.º

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

9 — Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de

tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, excepto quando:

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

10 — Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital a que se refere o número anterior são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.

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

12 — Excepto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

## Artigo 19.º

### Contratos de construção

- 1 — A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.
- 2 — Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.
- 3 — Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

## Artigo 23.º

### Gastos

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

a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;

b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança -reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;

e) Os relativos a análises, racionalização, investigação e consulta;

f) De natureza fiscal e parafiscal;

g) Depreciações e amortizações;

h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;

i) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;

j) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;

l) Menos-valias realizadas;

m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

2 — Não são aceites como gastos as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação.

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

a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;

b) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

4 — Não são também aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

5 — Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste artigo.

#### Artigo 45.º

##### Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

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

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

- b) Os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;
- c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar;
- d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;
- e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;
- f) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;
- g) Os encargos não devidamente documentados;
- h) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos;
- i) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;
- j) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante;
- l) As 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, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;

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

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

2 — Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, para efeitos de dedução dos correspondentes encargos, poderá ser fixado por portaria do Ministro das Finanças o número máximo de veículos e o respectivo valor.

3 — A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

4 — A Direcção-Geral dos Impostos deve disponibilizar a informação relativa à situação cadastral dos sujeitos passivos relevante para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1.

5 — No caso de não se verificar o requisito enunciado na alínea m) do n.º 1, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes.

6 — Para efeitos da verificação da percentagem fixada na alínea n) do n.º 1, considera-se que o beneficiário detém indirectamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respectivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais.



# **SEBENTA DO CURSO ONLINE**

## **DIS2709**

**IRC**  
**ALTERAÇÕES NA SEQUÊNCIA DA ADOPÇÃO DO SNC**

**Bloco Formativo II**

**ABÍLIO SOUSA**  
*Outubro de 2009*

## ÍNDICE

Inventários.....	3
Agricultura.....	6
Elementos depreciables ou amortizáveis .....	10
Mais e menos-valias fiscais .....	16
Anexo: legislação.....	18

## INVENTÁRIOS

### **Inventários (artigo 26.º CIRC - IAS 2) NCRF 18:**

Segundo a norma contabilística, os inventários são mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo.

Entende-se por VRL o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

Se no final do período o custo exceder o VRL, procede-se a um ajustamento.

Deixa de ser permitida a utilização do método LIFO na mensuração dos inventários.

As alterações introduzidas no Código do IRC evidenciam uma maior aproximação entre os conceitos contabilísticos e os conceitos fiscais.



### **Regime fiscal dos Inventários**

Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação de métodos que utilizem:

- a) Custos de aquisição ou de produção;
- b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
- c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- d) 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;
- e) Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais.

No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem -se no custo de aquisição ou de produção, os **custos de empréstimos obtidos** que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.

### **Inventários - ajustamentos (artigo 28.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:**

Com os novos normativos contabilísticos, o regime fiscal dos inventários aproxima-se mais do tratamento contabilístico.

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

No cálculo do ajustamento passa a ser deduzido ao custo o VRL, o que significa aceitar a dedução dos gastos previsíveis de acabamento e venda.

## AGRICULTURA

### **Agricultura IAS 41 NCRF 17:**

O tratamento contabilístico relativo à actividade agrícola encontra-se prescrito na IAS 41 onde se explicita como se contabilizam determinados itens que se relacionam com a actividade agrícola, como sejam:

- Activos biológicos
- Produtos agrícolas no ponto da colheita

A actividade agrícola abrangida pela IAS cobre uma escala diversa de actividades como por exemplo:

- Criação de gado
- Silvicultura
- Cultivo de pomares e de plantações,
- Floricultura

- Aquacultura (incluindo criação de peixes)

A norma não se aplica a:

- Terrenos relacionados com a actividade agrícola em que são aplicados os normativos referentes aos activos fixos tangíveis (IAS 16) ou às propriedades de investimento (IAS 40)
- Activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (aos quais se aplica a IAS 38)

### **Agricultura IAS 41 NCRF 17: conceitos**

- **Activo biológico:** é um animal ou planta vivo (por exemplo, o porco ou a planta do tabaco).
- **Activo biológico consumível:** é o que estiver para ser colhido como produto agrícola ou vendido como activo biológico (por exemplo, o milho ou gado destinado à produção de carne).
- **Activo biológico de produção:** é o que não seja activo biológico consumível (por exemplo, árvores de fruto ou gado do qual se retira leite).
- **Produto agrícola:** é o produto colhido dos activos biológicos da entidade (por exemplo, a carcaça do porco ou as folhas do tabaco).

## exemplos

Activo biológico

Videira

Vaca leiteira

Arbusto



Produto agrícola

Uvas

Leite

Folha



Produto resultante do  
processamento após colheita  
(fora do âmbito da IAS 41)

Vinho

Queijo

Chá

Equipamento biológico (animal  
ou planta vivo) não abrangido  
pela IAS 41



Golfinho num parque de diversões

### IAS 41 NCRF 17: mensuração

Quanto à mensuração, ditam as normas contabilísticas que:

- Regra geral, o activo biológico deve ser mensurado pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda;
- O produto agrícola colhido dos activos biológicos deve ser mensurado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita.

## **Agricultura: tratamento fiscal**

Com a introdução das novas regras contabilísticas foi necessário conciliá-las com o respectivo tratamento fiscal.

Assim, no que se refere aos activos biológicos consumíveis, está previsto que os ganhos e perdas resultantes da aplicação do justo valor concorram para a formação do lucro tributável.

Foram, porém, excepcionadas as explorações silvícolas plurianuais, mantendo-se o tratamento fiscal anterior (artigo 18.º n.º 7 do CIRC).

Quanto aos activos biológicos não consumíveis (como por exemplo as árvores de fruto ou o gado leiteiro), não estando prevista a aceitação fiscal da mensuração acolhida na contabilidade (pelo justo valor), concluímos que, embora não possam ser considerados como activos fixos tangíveis para efeitos de aplicação do Decreto Regulamentar das amortizações e depreciações, têm de continuar a ser valorizados, para efeitos fiscais, ao custo de aquisição.

Com efeito, para a determinação do lucro tributável, os inventários são mensurados a 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 (artigo 23.º n.º 1 alínea j) do CIRC).

## ELEMENTOS DEPRECIÁVEIS OU AMORTIZÁVEIS

### **Elementos depreciáveis ou amortizáveis (artigo 29.º CIRC):**

Face às novas regras contabilísticas, foi necessário proceder a determinadas alterações ao Código do IRC, bem como ao Decreto Regulamentar que estabelece o regime aplicável às depreciações e amortizações.

Em consequência, foi já publicado um novo Decreto Regulamentar (n.º 25/2009, de 14 de Setembro).

São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a depreciação considerando -se como tais:

- Os activos fixos tangíveis,
- Os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

### **Activos fixos tangíveis (IAS 16) NCRF 7:**

Contabilisticamente, os activos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização (IAS 16).

Pelo modelo do custo, o activo é escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

O modelo de revalorização é usado apenas nos casos em que o justo valor possa ser mensurado fiavelmente.

### **Valorimetria (artigo 31.º CIRC):**

Fiscalmente será aceite apenas o modelo do custo (segundo o qual serão reconhecidas em resultados as perdas por imparidade e as depreciações).

Passam a ser incluídos no custo de aquisição ou produção, os custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis à aquisição ou produção dos elementos depreciáveis, na medida em que respeitem ao período anterior à entrada em funcionamento ou utilização e desde que esse período seja superior a um ano.

Deixa de ser obrigatório diferir por três anos as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado e correspondentes ao período anterior ao da sua entrada em funcionamento, devendo ser adoptado o procedimento contabilístico previsto nos respectivos normativos.

### **Depreciação de imóveis (artigo 10.º do decreto regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro):**

Foi eliminada a obrigação de separar contabilisticamente o valor do terreno do valor da construção, passando esta informação a dever constar do dossier fiscal.

Mantêm-se, contudo, as regras fiscais anteriores, ou seja, em regra, o valor do terreno, para efeitos fiscais, é 25% do valor global do imóvel.

### **Depreciações e amortizações tributadas em exercícios anteriores (artigo 30.º CIRC):**

Passa a ser permitida a dedutibilidade fiscal de depreciações que tenham sido contabilizadas como gastos mas não aceites em períodos anteriores (n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar).

Foi eliminada a obrigatoriedade de proceder à regularização contabilística.

Foi também eliminada a obrigação de proceder à depreciação de determinados bens por grupos homogêneos.

Assim, as depreciações contabilizadas que não tenham sido dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas no Decreto Regulamentar podem vir a ser aceites como custo em períodos posteriores, sem ser necessário proceder à respectiva regularização contabilística.

Além disso, prevê-se, em determinadas circunstâncias, que as empresas possam utilizar um método de depreciação diferente dos previstos no decreto regulamentar.

Se da aplicação desse método a quota anual de depreciação não exceder a quota máxima permitida no decreto regulamentar, não é necessário pedir autorização à DGCI ( n.º 3 do artigo 30.º do CIRC).

CASO PRÁTICO n.º 4:

*A sociedade “Amortizações Aceleradas, Lda” adquiriu em 2008, um determinado bem que se encontra registado na sua contabilidade como activo fixo tangível, pelo valor de 10.000.*

*A taxa máxima de depreciação do bem, prevista no Decreto Regulamentar, é 20%.*

*A sociedade amortizou o bem à taxa de 50%, durante os períodos de 2008 e 2009.*

*Qual o valor dedutível de amortização deste bem, para efeitos fiscais, no período de tributação relativo a 2010, se é que existe?*

RESOLUÇÃO:

*Valor de aquisição do bem: 10.000*

Amortizações praticadas (contabilidade):

*2008: 5.000 (10.000 X 50%)*

*2009: 5.000 (10.000 X 50%)*

Amortizações aceites:

*2008: 2.000 (10.000 X 20%)*

*2009: 2.000 (10.000 X 20%)*

Enquadramento fiscal:

*2008: acréscimo 3.000 no Q. 07 modelo 22*

*2009: acréscimo 3.000 no Q. 07 modelo 22*

*2010: dedução 2.000 no Q. 07 modelo 22*

### **Amortizações e Depreciações - quotas mínimas de depreciação (artigo 30.º CIRC):**

Em regra, as quotas mínimas de depreciação ou amortização que não sejam contabilizadas como gasto do período de tributação a que respeitam não podem ser deduzidas em qualquer outro.

No entanto, passa a ser possível solicitar à DGCI autorização para utilizar quotas de depreciação ou amortização inferiores às mínimas, quando existam razões que o justifiquem.

### **Amortizações e Depreciações de elementos de reduzido valor (artigo 33.º CIRC):**

É 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, relativamente a elementos do activo sujeitos a depreciação cujos custos unitários não ultrapassem um valor que é actualizado para € 1.000,00.

### **Depreciação de viaturas ligeiras de passageiros (artigo 34.º CIRC):**

É fixado em € 40.000,00 o limite a partir do qual não são aceites como gasto do período, as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

CASO PRÁTICO n.º 5:

*A sociedade “Automóveis e Viaturas, Lda” adquiriu em 2008, uma viatura ligeira de passageiros que se encontra registada na sua contabilidade como activo fixo tangível, pelo valor de € 42.000,00.*

*A taxa máxima de depreciação do bem, prevista no Decreto Regulamentar é 25%.*

*A sociedade depreciou o bem àquela taxa durante os períodos de 2008 e 2009.*

*Qual o valor dedutível de depreciação deste bem, para efeitos fiscais, no período de tributação relativo a 2010?*

RESOLUÇÃO:

*Valor de aquisição do bem: 42.000*

Amortizações praticadas (contabilidade):

*2008: 10.500 (42.000 X 25%)*

*2009: 10.500 (42.000 X 25%)*

Amortizações aceites:

*2008: 7.500 (30.000\* X 25%)*

*2009: 7.500 (30.000\* X 25%)*

*\* valor arredondado para facilitar a apresentação do exercício*

Enquadramento fiscal:

*2008: acréscimo 3.000 no Q. 07 modelo 22*

*2009: acréscimo 3.000 no Q. 07 modelo 22*

*2010: acréscimo 500 no Q. 07 modelo 22*

## MAIS E MENOS-VALIAS FISCAIS

### **Conceito de mais-valias e de menos-valias (artigo 46.º CIRC):**

Estabelece-se também que, para efeitos de determinação das mais-valias e menos-valias fiscais, apenas relevam as depreciações ou amortizações que tenham sido fiscalmente aceites, sem prejuízo das quotas mínimas.

### **Menos-valias não dedutíveis: ( alínea l) n.º 1 do artigo 45.º CIRC):**

Ao mesmo tempo, também não se aceita a dedutibilidade das menos-valias realizadas na transmissão onerosa de barcos de recreio e aviões de turismo, bem como de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (que não estejam afectos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo) excepto na medida em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável ainda não aceite como gasto.

CASO PRÁTICO n.º 6:

*Voltando ao exemplo do caso prático n.º 4, admitamos agora que a sociedade “Automóveis e Viaturas, Lda” vem a alienar a referida viatura em 2011 pelo valor de 7.000.*

*Admita-se que o coeficiente de desvalorização da moeda é 1,04.*

*Como se efectua o cálculo da mais-valia fiscal no período de tributação relativo a 2011?*

RESOLUÇÃO:

*Valor de aquisição: 42.000*

*Valor de realização: 7.000*

Amortizações praticadas (contabilidade):

*2008, 2009 e 2010: 10.500 (42.000 X 25%)*

Amortizações aceites:

*2008 e 2009: 7.500 (30.000\* X 25%)*

*2010: 10.000 (40.000 X 25%)*

*\* valor arredondado para facilitar a apresentação do exercício*

*mv contabilística: 7.000 – (42.000 – 31.500) = -3.500*

*mv fiscal: 7.000 – (42.000 – 25.000) x 1,04 = - 10.680*

*mv fiscal aceite: - 10.000*

*Nota: é de referir que na data em que este manual está a ser elaborado não existe um consenso na interpretação da disposição constante da alínea l) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, pelo que este exemplo representa tão somente a opinião do autor.*

Legislação: Código do IRC

Artigo 26.º

Inventários

1 — Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação de métodos que utilizem:

- a) Custos de aquisição ou de produção;
- b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
- c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- d) 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;
- e) Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais.

2 — No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.

3 — Sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, pode a Direcção-Geral dos Impostos efectuar as correcções 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.

4 — Consideram-se preços de venda 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.

5 — O método referido na alínea c) do n.º 1 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.

6 — A utilização de valorimetrias especiais previstas na alínea e) do n.º 1 carece de autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos, solicitada em requerimento em que se indiquem os métodos a adoptar e as razões que os justificam.

## Artigo 28.º

### Ajustamentos em inventários

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

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

3 - A reversão, parcial ou total, dos ajustamentos previstos no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável. (Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)

4 — Para os sujeitos passivos que exerçam a actividade editorial, o montante anual acumulado do ajustamento corresponde à perda de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido dois anos após a data da respectiva publicação, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição.

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

## Artigo 29.º

### Elementos depreciáveis ou amortizáveis

1 — São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

2 — As meras flutuações que afectem os valores patrimoniais não relevam para a qualificação dos respectivos elementos como sujeitos a deprecimento.

3 — 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.

## Artigo 30.º

### Métodos de cálculo das depreciações e amortizações

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

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

a) Não tenham sido adquiridos em estado de uso;

b) Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, excepto quando afectas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a ser alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais.

3 — Podem, ainda, ser aplicados métodos de depreciação e amortização diferentes dos indicados nos números anteriores, 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 no artigo seguinte.

4 - Salvo em situações devidamente justificadas aceites pela Direcção-Geral dos Impostos, em relação a cada elemento do activo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização desde a sua entrada em funcionamento ou utilização até à sua depreciação ou amortização total, transmissão ou inutilização.(Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)

5 — O disposto no número anterior não prejudica a variação das quotas de depreciação ou amortização de acordo com o regime mais ou menos intensivo ou com outras condições de utilização dos elementos a que respeitam, não podendo,

no entanto, as quotas mínimas imputáveis ao período de tributação ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros períodos de tributação.

6 — Para efeitos do número anterior, as quotas mínimas de depreciação ou amortização são as calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método das quotas constantes, salvo quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização para a utilização de quotas inferiores a estas, na sequência da apresentação de requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.

7 — O disposto na parte final do n.º 5 e no n.º 6 não é aplicável aos elementos que sejam reclassificados como activos não correntes detidos para venda.

## Artigo 31.º

### Quotas de depreciação ou amortização

1 — No método das quotas constantes, a quota anual de depreciação ou amortização que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se aplicando as taxas de depreciação ou amortização definidas no decreto regulamentar que estabelece o respectivo regime aos seguintes valores:

- a) Custo de aquisição ou de produção;
- b) Valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) Valor de mercado, à data de abertura da escrita, para os bens objecto de avaliação para esse efeito, quando não seja conhecido o custo de aquisição ou de produção.

2 — Relativamente aos elementos para que não se encontrem fixadas taxas de depreciação ou amortização, são aceites as que pela Direcção-Geral dos Impostos sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de utilidade esperada.

3 — Quando se aplique o método das quotas decrescentes, a quota anual de depreciação que pode ser aceite como gasto do período de tributação determina-se multiplicando os valores mencionados no n.º 1, que ainda não tenham sido depreciados, pelas taxas de depreciação referidas nos números 1 e 2, corrigidas pelos seguintes coeficientes máximos:

- a) 1,5, se o período de vida útil do elemento é inferior a cinco anos;
- b) 2, se o período de vida útil do elemento é de cinco ou seis anos;
- c) 2,5, se o período de vida útil do elemento é superior a seis anos.

4 — O período de vida útil do elemento do activo é o que se deduz das taxas de depreciação ou amortização referidas nos n.ºs 1 e 2.

5 — Tratando-se de bens adquiridos em estado de uso ou de grandes reparações e beneficiações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, as correspondentes taxas de depreciação são calculadas com base no período de utilidade esperada de uns e outros.

6 — Os sujeitos passivos podem optar no ano de início de funcionamento ou utilização dos elementos por uma taxa de depreciação ou amortização deduzida da taxa anual, em conformidade com os números anteriores, e correspondente ao número de meses contados desde o mês de entrada em funcionamento ou utilização dos elementos.

7 — No caso referido no número anterior, no ano em que se verificar a transmissão, a inutilização ou o termo de vida útil dos mesmos elementos só são aceites depreciações e amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

### Artigo 33.º

#### Elementos de reduzido valor

Relativamente a elementos do activo sujeitos a deprecimento cujos custos unitários não ultrapassem € 1.000, é 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.

### Artigo 34.º

#### Gastos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 — Não são aceites como gastos:

- a) As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;
- b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento;
- c) As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;
- d) As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos;
- e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente a € 40.000, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.

2 — Para efeitos do disposto na alínea d) do número anterior, o período máximo de vida útil é o que se deduz das quotas mínimas de depreciação ou amortização, nos termos do n.º 6 do artigo 30.º, contado a partir do ano de entrada em funcionamento ou utilização dos elementos a que respeitem.

## Artigo 46.º

### Conceito de mais-valias e de menos-valias

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

- a) Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda;
- b) Instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º

2 — As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º

3 — Considera-se valor de realização:

- a) No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;
- b) No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;
- c) No caso de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o seu valor de mercado;
- d) Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daqueles actos;

e) No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transacção, líquido dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;

f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.

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

5 — São assimiladas a transmissões onerosas:

a) A promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens;

b) As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste mesmo artigo.

6 — Não se consideram mais-valias ou menos-valias:

a) Os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira;

b) Os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou na afectação permanente nos termos referidos no n.º 1, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso.

# **SEBENTA DO CURSO ONLINE**

## **DIS2709**

**IRC**  
**ALTERAÇÕES NA SEQUÊNCIA DA ADOPÇÃO DO SNC**

**Bloco Formativo III**

**ABÍLIO SOUSA**  
*Outubro de 2009*

## ÍNDICE

Perdas por imparidade.....	3
Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis .....	10
Propriedades de Investimento.....	13
Activos Intangíveis.....	14
Taxas de depreciação e amortização .....	17
Activos não correntes detidos para venda. ....	18
Concentração de actividades empresariais .....	20
Instrumentos financeiros.....	22
Regime Transitório.....	23
Dossier Fiscal.....	25
Anexo: legislação.....	27

## PERDAS POR IMPARIDADE

## **Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis (artigo 35.º CIRC):**

Por motivos óbvios, não vão ser fiscalmente aceites todas as perdas por imparidade.

Vão, porém, continuar a ser dedutíveis as desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

Podem ser ainda deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

### CASO PRÁTICO N.º 71

*A sociedade “Só Perdas, SA” adquiriu no ano n equipamento industrial que reconheceu como activo fixo tangível.*

*O custo de aquisição foi de € 1.000.000 e a taxa máxima de depreciação fiscalmente aceite é de 12,5%.*

*O activo foi mensurado pelo modelo do custo e no ano n+1 foi reconhecida em resultados uma perda por imparidade no montante de € 150.000, não considerada como desvalorização excepcional.*

*Admitindo que em 31/12 do ano n+3 a quantia escriturada deste activo era de € 400.000, ou seja:*

*[1.000.000 - 450.000 (depreciações acumuladas) -150.000 (perda por Imparidade)]*

*Quais as consequências fiscais destes factos no apuramento do lucro tributável dos 4 períodos de tributação abrangidos (anos n a n+3)?*

---

<sup>1</sup> este caso prático é da autoria do Dr. Carlos Ribeiro

RESOLUÇÃO

*Custo de aquisição: 1.000.000*

*Taxa de depreciação: 12,5%*

*Período máximo de vida útil: 8 anos*

*Ano n+1:*

*Depreciação Acumulada: 250.000*

*Perda por imparidade: 150.000 (acresce no Q. 07 da modelo 22)*

*Quantia escriturada: 600.000 (1.000.000 - 250.000 - 150.000)*

*Ano n+2:*

*Ajustamento das depreciações: 600.000/6 anos = 100.000/ano*

*Depreciação Acumulada: 350.000 (250.000 + 100.000)*

*Quantia escriturada: 500.000 (1.000.000 - 350.000 - 150.000)*

*Repartição (dedução fiscal) da perda por imparidade pelo período de vida útil remanescente: 150.000 : 6 = 25.000 -> quota - parte anual*

*(n.º4 do artigo 35.º do CIRC)*

*Ano n+3:*

*Depreciação Acumulada: 450.000 (2 x 125.000 + 2 x 100.000)*

*Quantia escriturada: 400.000 (1.000.000 - 450.000 - 150.000)*

Consequências Fiscais:

<i>Períodos</i>	<i>n</i>	<i>n+1</i>	<i>n+2</i>	<i>n+3</i>
<i>Depreciações fiscalmente aceites</i>	<i>125.000</i>	<i>125.000</i>	<i>100.000</i>	<i>100.000</i>
<i>Acréscimo (Q.07) da perda por imparidade</i>	<i>----</i>	<i>150.000</i>	<i>-----</i>	<i>-----</i>
<i>Dedução fiscal (Q.07): quota parte da perda por imparidade</i>	<i>----</i>	<i>-----</i>	<i>25.000</i>	<i>25.000</i>

CASO PRÁTICO N.º 8

Utilizando os dados do caso prático anterior, admitamos agora que a sociedade “Só Perdas, SA”, alienou o referido equipamento durante o ano n+4 pelo montante de € 300.000.

Admita-se que o coeficiente de correcção monetária é 1,08.

Calcule a mais ou menos-valia fiscal e indique quais as correcções a fazer no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 do período de tributação n+4, relacionadas com esta operação.

RESOLUÇÃO

Anos n a n+3

*Depreciação contabilística e fiscalmente aceite: = 450.000(2x125.000+2x100.000)*

*Anos n+2 e n+3*

*Dedução fiscal da quota-parte da Perda p/ Imparidade: 50.000 (2x25.000)*

*Ano n+4*

*Menos-valia (Perda) contabilística: 300.000 – [ 1.000.000– (150.000 - 450.000)] = - 100.000  
(acresce no Q.07 mod. 22)*

*Menos-valia fiscal: VR – (vaq. – Am. Fisc. Aceites – perdas imp. deduzidas) = 300.000 –  
(1.000.000 – 50.000 - 450.000) x 1,08 = - 240.000*

*(deduz no Q.07 mod. 22) - (n.º2 do artigo 46.º do CIRC)*

Estes casos práticos permitem-nos analisar:

- ✓ O tratamento fiscal das perdas por imparidade: não são aceites como tal (só o serão se corresponderem a desvalorizações excepcionais), no período em que são reconhecidas;
- ✓ O ajustamento das depreciações: contabilísticas e fiscais, para o período de vida útil remanescente;
- ✓ A dedução fiscal das perdas por imparidade: repartição linear pelo período de vida útil remanescente;
- ✓ O cálculo das mais e menos-valias fiscais de activos em relações aos quais foram reconhecidas perdas por imparidade

**Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis:**

**Desvalorizações excepcionais (artigo 38.º CIRC):**

O regime das desvalorizações excepcionais deixa de estar consagrado no decreto regulamentar das depreciações e amortizações passando a estar previsto no artigo 38.º do CIRC.

Mantêm-se contudo as regras anteriores, sendo aceites como perdas por imparidade as desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

### **Perdas por imparidade (artigo 35.º CIRC): NCRF 12**

De acordo com a IAS 36 um activo está em imparidade quando a quantia escriturada do activo excede a sua quantia recuperável, que é definida como a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.

As perdas por imparidade em créditos mantêm as mesmas regras e limites do antigo artigo 35.º do CIRC (provisões para créditos de cobrança duvidosa), actual artigo 36.º.

### **Perdas por imparidade (artigo 40.º CIRC):**

- Mantém-se também a dedutibilidade das provisões para a reparação de danos de carácter ambiental (antigo artigo 38.º do CIRC: provisão para recuperação paisagística de terrenos).

### **Perdas por imparidade (alínea b) do n.º 1 do artigo 39.º CIRC):**

É criada uma provisão para garantias a clientes que se destina a fazer face a encargos com garantias a clientes que se encontrem previstas em contratos de venda e de prestações de serviços.

Esta provisão é calculada em função do peso que os encargos derivados de garantia a clientes efectivamente suportados nos últimos três anos

representam no somatório das vendas e prestações de serviços efectuadas durante esse período.

### **Créditos incobráveis (artigo 36.º CIRC):**

Mantêm-se as regras e passam a ser considerados gastos ou perdas do período de tributação, os créditos incobráveis resultantes de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil, mediado pelo IAPMEI.

#### CASO PRÁTICO n.º 11

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

<i>Vendas</i>	<i>Custos de garantia</i>
<i>2007 € 110.000</i>	<i>€ 5.500</i>
<i>2008 € 70.000</i>	<i>€ 3.500</i>
<i>2009 € 120.000</i>	<i>€ 6.000</i>

*Sabendo que em 2010, as vendas ascenderam a € 180.000 e que efectuou uma provisão para garantias de clientes de € 10.000, será que a empresa terá de proceder a alguma correcção para efeitos de determinação do lucro tributável?*

#### RESOLUÇÃO

Somatório das vendas

*300.000*

Somatório dos custos de garantia

*15.000*

Provisão fiscalmente aceite em n

$$15.000 / 300.000 = 5\%$$

$$180.000 * 5\% = 9.000$$

*Provisão contabilizada = 10.000*

 *Acresce 1.000 no Quadro 07 da declaração modelo 22*

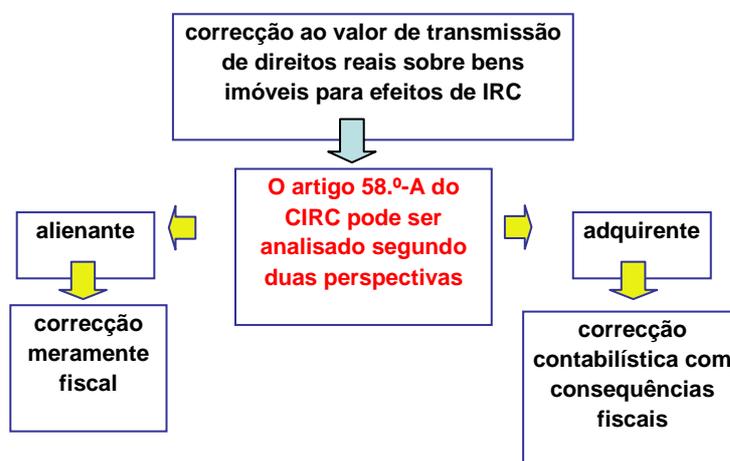
## CORRECÇÕES AO VALOR DE TRANSMISSÃO DE DIREITO REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS

### **Correcção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis (artigo 64.º CIRC):**

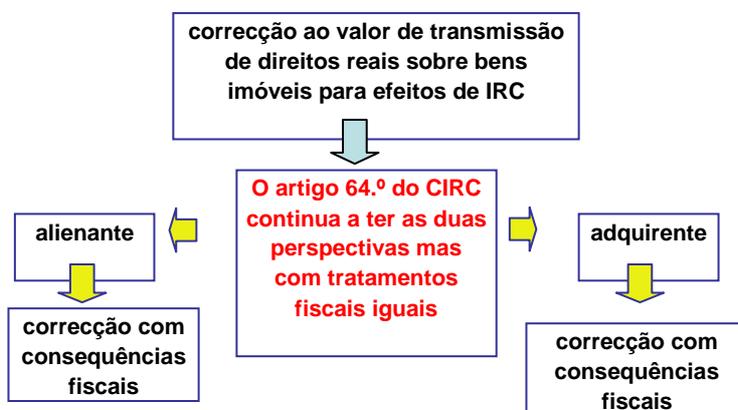
Procede-se a uma revisão das regras do antigo artigo 58.º-A do CIRC, na perspectiva do adquirente, o qual deixa de poder registar o imóvel pelo valor patrimonial tributário definitivo, inscrevendo essa informação no dossier fiscal, a qual é relevante para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC, nomeadamente para efeitos de cálculo da mais-valia fiscal numa futura transmissão.

Por força do regime de transição estipulado na NCRF 3, a aplicar na abertura da contabilidade do exercício de 2010 (primeiro período ao qual as normas são aplicáveis), os sujeitos passivos poderão ter de proceder a alterações no valor dos imóveis constantes da contabilidade, quando tenha sido aplicado o disposto na anterior redacção da alínea b) do n.º 3 do artigo 58.º-A do CIRC.

**até ao exercício de 2009 inclusive:**



**A partir do exercício de 2010 inclusive:**



CASO PRÁTICO n.º 9:

*O sujeito passivo “Já Comprei Imóvel, SA”, adquiriu em 2007, um imóvel pelo valor de € 200.000,00. Em Janeiro de 2009, foi notificado do resultado da avaliação: € 260.000,00.*

*Procedimento adoptado pelo sujeito passivo:*

*Nos exercícios de 2007 e 2008, praticou amortização de 3.000,00 ( 2% X 200.000,00 X 0,75).*

*No exercício de 2009, contabiliza a diferença de € 60.000,00 por contrapartida de uma Reserva (variação patrimonial positiva não tributada). Neste exercício contabiliza também a amortização de € 5.700,00 ( 2% X 260.000,00 X 0,75 + 2 X 900,00, de 2006 e 2007), fiscalmente aceite.*

*Quais os procedimentos a efectuar em 2010?*

*RESOLUÇÃO:*

*Valor de aquisição: 200.000*

*VPT: 260.000*

*Amortizações praticadas (sobre o VPT) e fiscalmente aceites:*

*2007, 2008 e 2009: 11.700*

*Amortizações calculadas sobre o valor de aquisição:*

*2007, 2008 e 2009: 9.000*

*Valor a corrigir:*

*11.700 – 9.000 = 2.700*

*Esta correcção ao valor das amortizações acumuladas é efectuada nos movimentos de transição para os novos normativos e concorre para a formação do lucro tributável, em partes iguais, no período de tributação em que se adoptam aqueles normativos e nos quatro períodos seguintes (5 anos).*

*Note-se que este entendimento não é consensual, admitindo-se que administração fiscal venha a assumir posição diferente.*

*Há também lugar à correcção do valor pelo qual o imóvel se encontra registado na contabilidade, com a concomitante anulação da reserva então constituída, a qual contudo não tem consequências fiscais, por não ter sido tributada antes.*

## PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

### **Propriedades de investimento (artigo 29.º CIRC) NCRF 11:**

Nas propriedades de investimento (IAS 40) é aceite apenas o modelo do custo histórico para a sua mensuração, dada a incerteza que envolve a mensuração pelo justo valor.

Assim, o tratamento das depreciações e perdas por imparidade é o mesmo dos activos fixos tangíveis (IAS16).

Passa a ser aplicável a estas propriedades o regime de reinvestimento o qual consta agora no artigo 48.º do CIRC.

## ACTIVOS INTANGÍVEIS

### **Activos intangíveis: NCRF 6**

Em termos de mensuração, só é fiscalmente aceite o modelo do custo.

Assim, para efeitos fiscais, o activo intangível, após o seu reconhecimento inicial, é mensurado pelo custo de aquisição ou de produção deduzido das amortizações acumuladas aceites nos termos do decreto regulamentar que vier disciplinar as depreciações e amortizações, e das eventuais perdas de imparidade que consistam em desvalorizações excepcionais.

### **Despesas de instalação**

As despesas de instalação que eram qualificadas como activos incorpóreos, e, como tal, sujeitas a depreciação, passam agora a ser obrigatoriamente reconhecidas como gastos do período.

O tratamento fiscal segue o contabilístico.

### **Despesas de investigação**

Nos activos gerados internamente deve distinguir-se a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento. As despesas de pesquisa são sempre gastos do período (IAS 38).

O tratamento fiscal segue o contabilístico.

### **Encargos com projecção económica plurianual**

Fiscalmente é revista a obrigação de diferimento por três anos dos encargos de projecção económica plurianual (antigo n.º 4 do artigo 17.º

do DR 2/90: encargos com campanhas publicitárias, despesas com emissão de obrigações, diferenças de câmbio desfavoráveis relativas ao período anterior à entrada em funcionamento dos activos, por exemplo).

Assim passa a ser seguido o regime contabilístico, ou seja, estes encargos são reconhecidos como gasto no período em que sejam efectivamente incorridos.

Note-se, contudo, que o diploma que futuramente regulamentará as amortizações e depreciações, inclui uma disposição transitória para este tipo de despesas, nos termos da qual aquelas que já tenham sido reconhecidas como gasto para efeitos contabilísticos e ainda não o tenham sido para efeitos fiscais, concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado.

CASO PRÁTICO n.º 10

Uma empresa farmacêutica suportou em 2010 os seguintes encargos:

- Campanha publicitária ..... € 20.000
- Aq. do direito de uso de uma marca por 5 anos ..... € 30.000
- Pesquisa de um medicamento eficaz para a gripe A ... € 5.000

Qual o montante que pode considerar como gasto fiscal do período, face às regras do Código do IRC e legislação complementar?

RESOLUÇÃO

<u>Encargos</u>	<u>Gasto fiscal do período n</u>
	
• Campanha publicitária – 20.000	20.000
• Aquisição de direito de uso de marca – 30.000 (20%)	6.000

- *Pesquisa de novo medicamento – 5.000* *5.000*

## TAXAS DE DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO

### **Taxas de depreciação e amortização:**

O novo diploma regulador do regime das depreciações e amortizações: DR 25/2009, mantém inalteradas quase todas as taxas de amortização que se encontravam previstas no DR n.º 2/90.

Quanto aos activos intangíveis, foi revogada a taxa aplicável às despesas de instalação (código 2460).

De igual forma as despesas de investigação deixam de estar contempladas no código 2470, tudo por força das alterações já analisadas.

## ACTIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA

### **Activos não correntes detidos para venda: NCRF 8**

Os activos não correntes detidos para venda representam uma categoria de activos que não está prevista no POC. Logo, o Código do IRC não prevê qualquer tratamento fiscal para estes activos.

Tratam-se de activos não usados operacionalmente (por exemplo: uma sociedade comercial que detém um terreno).

Tendo em conta que estes activos vão permanecer na empresa durante um prazo muito reduzido, não vai ser criado um regime fiscal específico para eles.

Isto significa que, para efeitos fiscais, continuam a manter a classificação anterior, ou seja, se eram activos fixos tangíveis, apura-se, na data da sua alienação, a mais-valia fiscal como se apuraria se eles não tivessem sido reclassificados.

No diploma que regula as amortizações e depreciações, estabelece-se que o regime das quotas mínimas não é aplicável aos activos não correntes detidos para venda, os quais, por serem reconhecidos ao justo valor, não são passíveis de depreciação.

### **Categorias de activos:**

#### **POC**

#### **SNC**

**Investimentos financeiros** → **Investimentos financeiros**

**Imobilizado corpóreo** → **Activos fixos tangíveis**

**Imobilizado incorpóreo** → **Activos intangíveis**

**Activos não correntes detidos para venda**

**Activos biológicos \***

**Propriedades de investimento**

**\* não estão na classe 4 do Código de Contas**

## CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

**Concentração de actividades empresariais (artigo 74.º CIRC – IFRS 3 que substituiu a IAS 22) NCRF 14:**

Estes normativos estabelecem que todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método da compra.

Por isso, a sociedade adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da sociedade adquirida pelos seus justos valores à data da aquisição.

Mantém-se o regime de neutralidade fiscal mas com alterações.

Substitui-se a identidade contabilística constante do antigo n.º 3 do artigo 68.º do CIRC, pela integração no dossier fiscal dos elementos

necessários para salvaguardar a tributação posterior numa futura transmissão.

Com efeito, uma vez que a identidade contabilística não se compatibiliza com o método da compra, deixa de ser exigido às sociedades beneficiárias o registo contabilístico dos bens transferidos pelos mesmos valores por que estavam contabilizados na sociedade fundida ou cindida.

No entanto, a aplicação do regime especial de neutralidade fiscal continua a exigir que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais transferidos pelos mesmos valores que tinham na sociedade fundida ou cindida.

Para permitir o controlo da determinação dos resultados inerentes aos elementos patrimoniais transferidos, a sociedade beneficiária deve integrar no seu *dossier* fiscal as demonstrações financeiras da sociedade fundida ou cindida anteriores à operação de fusão ou cisão, bem como a relação desses bens, com a indicação dos valores pelos quais eles estavam inscritos na contabilidade da sociedade fundida ou cindida e dos valores pelos quais a sociedade beneficiária os registou na sua contabilidade.

Deve também evidenciar, no *dossier* fiscal, as depreciações e amortizações, as perdas por imparidade, as provisões e os ajustamentos em inventários que se encontravam registados na sociedade fundida ou cindida.

A sociedade beneficiária tem de ir actualizando o referido *dossier* com os valores relativos a esses bens, até que os mesmos sejam vendidos, transferidos ou extintos.

As perdas por imparidade relativas ao *goodwill* reconhecido no activo não são fiscalmente aceites.

## INSTRUMENTOS FINANCEIROS

### **Instrumentos financeiros: NCRF 27**

É acolhido o modelo do justo valor (sendo, por isso, fiscalmente aceites os respectivos ganhos ou perdas) relativamente aos instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados nos casos em que a determinação do justo valor seja fiável.

Excluem-se, assim, os instrumentos de capital próprio reconhecidos pelo justo valor através de resultados que não tenham um preço formado num mercado regulamentado, aos quais se continua a aplicar o princípio da realização, ou seja, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável e o activo fica sujeito ao regime das mais-valias e menos-valias fiscais.

Mantém-se, também, o princípio de realização no que se refere aos instrumentos de capital próprio em que a participação seja superior a 5% do respectivo capital social, ainda que sejam reconhecidos pelo justo valor através de resultados.

O princípio da realização é também aplicado relativamente aos instrumentos financeiros mensurados ao justo valor cuja contrapartida seja reconhecida em capitais próprios (os que contabilisticamente são classificados como activos financeiros disponíveis para venda).

## REGIME TRANSITÓRIO

### **Processo de transição do POC para o novo SNC:**

As quantias referentes ao exercício de 2009 incluídas nas demonstrações financeiras referentes a esse exercício apresentadas com base nas regras do Plano Oficial de Contabilidade e Directrizes Contabilísticas, deverão ser reconvertidas considerando as regras da NCRF.

Esta reconversão implica a preparação de um Balanço de Abertura, a 1 de Janeiro de 2010, que será a reclassificação do Balanço de 31 de Dezembro de 2009.

Para proceder à reconversão haverá que considerar procedimentos de:

- ✓ reclassificação,
- ✓ reconhecimento,
- ✓ desreconhecimento
- ✓ mensuração

O procedimento de reclassificação consiste na transferência dos saldos das contas existentes por força da utilização do POC, para as contas definidas no código de contas SNC.

Os procedimentos de reconhecimento e desreconhecimento referem -se à inclusão ou eliminação de rubricas de Balanço por força da aplicação das NCRF aplicáveis.

Os registos contabilísticos relativos a reconhecimentos e desreconhecimentos de activos e passivos acima referidos, devem ter como contrapartida a rubrica de resultados transitados.

## **Regime transitório**

Atendendo a que a adopção pela primeira vez dos novos normativos contabilísticos vai produzir efeitos nos capitais próprios das empresas, por força do estipulado na NCRF 3 e na IFRS 1, está previsto um regime transitório a aplicar em sede de IRC.

Segundo o regime transitório, os efeitos nos capitais próprios que resultem do reconhecimento ou desreconhecimento de activos ou passivos ou das alterações na sua mensuração, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e de legislação complementar, concorrem para a formação do lucro tributável, em partes iguais, no período de tributação em que se adoptam aqueles normativos e nos quatro períodos seguintes ( 5 anos).

Todos os ajustamentos que forem efectuados no ano da transição, bem como as correcções fiscais efectuadas em cada ano, por força do regime transitório, têm de ficar evidenciados no *dossier* fiscal.

## DOSSIER FISCAL

### **Dossier Fiscal (artigo 130.º do CIRC)**

O novo Código do IRC reforça a importância do Dossier Fiscal e da sua organização.

Surgem novas obrigações e novos documentos a juntar ao Dossier Fiscal.

### **Dossier Fiscal (artigo 130.º do CIRC) nova documentação a incluir:**

- ✓ Ajustamentos efectuados na contabilidade, por aplicação do regime transitório (durante 5 períodos);
- ✓ Tratam-se dos efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade 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;
- ✓ Desvalorizações excepcionais (artigo 38.º CIRC):
  - Documento comprovativo do abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;
  - Relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada bem, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal;
  - Comunicação ao serviço de finanças.
- ✓ Correções ao valor de transmissão de imóveis (artigo 64.º CIRC):
  - Os sujeitos passivos adquirentes de imóveis, no caso de existir uma diferença positiva entre o VPT definitivo e o custo de aquisição ou de construção, devem juntar ao dossier fiscal

documentos que evidenciem a diferença entre o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

- ✓ Contabilização de imóveis (decreto regulamentar das depreciações e amortizações – artigo 10.º):
  - Este novo diploma elimina a exigência de evidenciar separadamente na contabilidade a parte do valor dos imóveis correspondente ao terreno, transferindo essa exigência para o dossier fiscal.

Legislação: Código do IRC

Artigo 29.º

### **Elementos depreciables ou amortizáveis**

1 — São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os activos fixos tangíveis, os activos intangíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

2 — As meras flutuações que afectem os valores patrimoniais não relevam para a qualificação dos respectivos elementos como sujeitos a deprecimento.

3 — 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.

## Artigo 35.º

### **Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis**

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

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

2 - Podem também ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade e outras correcções de valor contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, quando constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de

instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações. *(Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*

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

4 - As perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, sem prejuízo do disposto nos artigos 38.º e 46.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo. *(Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*

#### Artigo 36.º

#### **Perdas por imparidade em créditos**

1 — Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

2 — O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

3 — Não são considerados de cobrança duvidosa:

- a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- b) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
- d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1

#### Artigo 38.º

#### **Desvalorizações excepcionais**

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

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve obter a aceitação da Direcção-Geral dos Impostos, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do primeiro mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respectivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos activos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação. *(Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*

3 - Quando os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais dos activos e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos activos, corrigido de eventuais valores recuperáveis pode ser aceite como gasto do período, desde que: *(Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*

- a) Seja comprovado o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respectivo auto, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;
- b) O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada activo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal; *(Rectificada pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*
- c) Seja comunicado ao serviço de finanças da área do local onde aqueles bens se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.

4 - O disposto nas alíneas a) a c) do número anterior deve igualmente observar-se nas situações previstas no n.º 2, no período de tributação em que venha a efectuar-se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos activos. *(Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*

5 — A aceitação referida no n.º 2 é da competência do director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou do director dos Serviços de Inspeção Tributária, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições.

6 — A documentação a que se refere o n.º 3 deve integrar o processo de documentação fiscal, nos termos do artigo 130.

#### Artigo 39.º

#### **Provisões fiscalmente dedutíveis**

1 — Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

- a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação; *(Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*
- b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços; *(Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;
- d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

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

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

4 — As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 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 neste artigo consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação.

5 — O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

6 — O montante anual acumulado das provisões técnicas, referidas na alínea c) do n.º 1, não devem ultrapassar os valores mínimos que resultem da aplicação das normas emanadas da entidade de supervisão.

#### Artigo 40.º

#### **Provisão para a reparação de danos de carácter ambiental**

1 — A dotação anual da provisão a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 39.º corresponde ao valor que resulta da divisão dos encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, nos termos da alínea a) do n.º 3, pelo número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos.

2 — Pode ser aceite um montante anual da provisão diferente do referido no número anterior quando o nível previsto da exploração for irregular ao longo do tempo, devendo, nesse caso, mediante requerimento do sujeito passivo interessado, a apresentar no primeiro período de tributação em que sejam aceites como gastos dotações para a mesma, ser obtida autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos para um plano de constituição da provisão que tenha em conta esse nível de actividade.

3 — A constituição da provisão fica subordinada à observância das seguintes condições:

a) Apresentação de um plano previsional de encerramento da exploração, com indicação detalhada dos trabalhos a realizar com a reparação dos danos de carácter ambiental e a estimativa dos encargos inerentes, e a referência ao número de anos de exploração previsto e eventual irregularidade ao longo do tempo do nível previsto de actividade, sujeito a aprovação pelos organismos competentes;

*b)* Constituição de um fundo, representado por investimentos financeiros, cuja gestão pode caber ao próprio sujeito passivo, de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período de tributação.

4 — Sempre que da revisão do plano previsional referido na alínea *a)* do número anterior resultar uma alteração da estimativa dos encargos inerentes à recuperação ambiental dos locais afectos à exploração, ou se verificar uma alteração no número de anos de exploração previsto, deve proceder-se do seguinte modo:

*a)* Tratando-se de acréscimo dos encargos estimados ou de redução do número de anos de exploração, passa a efectuar-se o cálculo da dotação anual considerando o total dos encargos ainda não provisionado e o número de anos de actividade que ainda restem à exploração, incluindo o do próprio período de tributação da revisão;  
*b)* Tratando-se de diminuição dos encargos estimados ou de aumento do número de anos de exploração, a parte da provisão em excesso correspondente ao número de anos já decorridos deve ser objecto de reposição no período de tributação da revisão.

5 — A constituição do fundo a que se refere a alínea *b)* do n.º 3 é dispensada quando seja exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o regime jurídico de exploração da respectiva actividade.

6 — 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.

7 — 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.

Artigo 41.º

### **Créditos incobráveis**

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

#### Artigo 64.º

#### **Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis**

1 — Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

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

3 — Para aplicação do disposto no número anterior:

a) O sujeito passivo alienante deve efectuar uma correcção, na declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato;

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

4 — Se o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel não estiver determinado até ao final do prazo estabelecido para a entrega da declaração do período de tributação a que respeita a transmissão, os sujeitos passivos devem entregar a declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que os valores patrimoniais tributários se tornaram definitivos.

5 — No caso de existir uma diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o sujeito passivo adquirente deve comprovar no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 3, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

6 — O disposto no presente artigo não afasta a possibilidade de a Direcção-Geral dos Impostos proceder, nos termos previstos na lei, a correcções ao lucro tributável sempre que disponha de elementos que comprovem que o preço efectivamente praticado na transmissão foi superior ao valor considerado.

#### Artigo 74.º

#### **Regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de activos**

1 — Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de activos, não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de activos, nem são considerados como rendimentos, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º e do n.º 3 do artigo 35.º, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correcções de valor que respeitem a créditos, inventários e, bem assim, nos termos do n.º 4 do artigo 39.º, as provisões relativas a obrigações e encargos objecto de transferência, aceites para efeitos fiscais, com excepção dos que respeitem a estabelecimentos estáveis situados fora do território português quando estes são objecto de transferência para entidades não residentes, desde que se trate de:

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

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

2 — Sempre que, por motivo de fusão, cisão ou entrada de activos, nas condições referidas nos números anteriores, seja transferido para uma sociedade residente de outro Estado membro um estabelecimento estável situado fora do território português de uma sociedade aqui residente, não se aplica em relação a esse estabelecimento estável o regime especial previsto neste artigo, mas a sociedade residente pode deduzir o imposto que, na falta das disposições da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, seria aplicável no Estado em que está situado esse estabelecimento estável, sendo essa dedução feita do mesmo modo e pelo mesmo montante a que haveria lugar se aquele imposto tivesse sido efectivamente liquidado e pago.

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

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

- a) O apuramento dos resultados respeitantes aos elementos patrimoniais transferidos é feito como se não tivesse havido fusão, cisão ou entrada de activos;
- b) As depreciações ou amortizações sobre os elementos do activo fixo tangível, do activo intangível e das propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico transferidos são efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora;
- c) Os ajustamentos em inventários, as perdas por imparidade e as provisões que foram transferidos têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora.

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

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

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

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

#### Artigo 130.º

#### **Processo de documentação fiscal**

1 — Os sujeitos passivos de IRC, com excepção dos isentos nos termos do artigo 9.º, são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças.

2 — O referido processo deve estar centralizado em estabelecimento ou instalação situada em território português nos termos do artigo 125.º ou nas instalações do representante fiscal, quando o sujeito passivo não tenha a sede ou direcção efectiva em território português e não possua estabelecimento estável aí situado.

3 — Os sujeitos passivos que integrem o cadastro especial de contribuintes, nos termos da alínea a) do artigo 14.º da Portaria n.º 348/2007, de 30 de Março, e as entidades a que seja aplicado o regime especial de tributação dos grupos de sociedades são obrigados a proceder à entrega do processo de documentação fiscal conjuntamente com a declaração anual referida na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º.

