

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE FINANCEIRA E FISCAL

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E TRIBUTÁRIA

JANEIRO 2018



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luis Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento de Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais

Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ


Capa

Edifício do CEJ

Foto

Victor Pimenta - CEJ





*In Memoriam da Professora Doutora
Ana Maria Rodrigues (1957-2018)*

A matéria é difícil, a sua relevância é óbvia e os materiais formativos de qualidade não abundam.

Daí que o Centro de Estudos Judiciários tenha organizado esta acção de formação, intitulada “Princípios de Contabilidade Financeira e Fiscal”, e que, agora, se disponibilize a toda a comunidade jurídica a documentação nela apresentada, junto com a videogravação das comunicações.

A acção contou com o entusiástico envolvimento desde o início da Professora Ana Maria Rodrigues que, todavia e por razões de saúde, já não pode vir a nela participar.

(ETL)

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

Princípios de Contabilidade Financeira e Fiscal

Jurisdição Administrativa e Tributária:

Margarida Reis (Juíza de Direito, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Coleção:

Formação Contínua

– Plano de Formação 2016/2017:

Princípios de Contabilidade Financeira e Fiscal – 29 e 30 de junho 2017 ([programa](#))

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

António Martins (Professor da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra)

Gabriel Alves (Professor Especialista do ISCAL)

Tomás Castro Tavares, (Professor da Universidade Católica do Porto)

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 31/01/2018	

Princípios de Contabilidade Financeira e Fiscal

Índice

1. A interação o apuramento do contabilístico e o apuramento do lucro tributável em IRC: resolução de dois casos práticos	9
António Martins	
2. Princípios fundamentais de contabilidade (pressupostos; características qualitativas e seus requisitos)	33
Tomás Castro Tavares	
3. Regime de acréscimo e conceito de período contabilístico	45
Tomás Castro Tavares	
4. As demonstrações financeiras no SNC	55
Tomás Castro Tavares	
5. Inventários	67
Gabriel Alves	
6. Depreciações e amortizações	97
Gabriel Alves	

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1.
**A INTERAÇÃO O APURAMENTO DO CONTABILÍSTICO
E O APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL EM IRC:
RESOLUÇÃO DE DOIS CASOS PRÁTICOS**

ANTÓNIO MARTINS



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A INTERAÇÃO O APURAMENTO DO CONTABILÍSTICO E O APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL EM IRC: RESOLUÇÃO DE DOIS CASOS PRÁTICOS

António Martins*

Apresentação
Vídeos

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

**“A interação entre o apuramento do resultado
contabilístico e do lucro tributável em IRC: estudo de
dois casos”**

António Martins

www.uc.pt/feuc/pess_serv/docentes/antonio_martins

Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Junho, 2017

* Professor da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

1. A BASE CONTABILÍSTICA DO RESULTADO TRIBUTÁVEL

2

O modelo de dependência parcial adoptado no IRC

Artigo 17.º

Determinação do lucro tributável

1 — O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades ...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.

3

Exemplo:**Rendimentos contabilizados: 1 000 000****Gastos contabilizados: 900 000****Resultado contab. (antes de imposto)= 100 000****Correções fiscais:****Depreciação não aceite fiscalmente: 40 000****Provisão não aceite fiscalmente: 80 000****Rendimento isento de imposto: 20 000****Lucro tributável = 100 000 + 40 000 + 80 000 – 20 000 = 200 000**

4

Existe uma progressiva divergência entre:**o resultado contabilístico e****o resultado fiscal****em consequência da introdução dos IFRS em vários países do mundo.**

5

Alguns problemas decorrentes do novo Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (SNC):

- Maior subjectividade em algumas áreas do relato financeiro (Modelos de valorização alternativos...)
- A contabilidade passa, cada vez mais, a depender de um vasto conjunto de contributos (inputs) de outras áreas especializadas, para poder reportar a informação financeira (economistas, advogados, engenheiros, actuários...)
- A base fiscal da tributação continua (cada vez mais...) afastada da base contabilística do apuramento do resultado.

6

Alguns impactos na gestão deste progressivo afastamento?

- Maior afectação de recursos a áreas contabilístico-fiscais
- Maior incerteza sobre encargos fiscais
- Maior dificuldade de relacionamento fiscal entre empresas com filiais em diversos países
- Maior dificuldade em estimar rendibilidade de projectos de investimento
- Acentuar do potencial de divergência interpretativa entre AT e empresas

7

Será apenas em Portugal que se verifica esta progressiva divergência entre o resultado apurado na contabilidade e a base tributável ou lucro fiscal?

Não, trata-se de tendência geral.

8

Após a introdução de regimes contabilísticos baseados nos International Financial Reporting Standards (IFRS), na **Alemanha** caminhou-se no sentido de uma **progressiva divergência** entre ambos os domínios (contabilidade-fiscalidade), já observável no **Reino Unido**.

Na hipótese de o legislador fiscal procurar um alinhamento geral das regras tributárias pelas normas contabilísticas, tal desiderato estará, por via de regra, condenado ao fracasso.

Gee et al. (2010):

“...tax authorities might try to align tax rules with accounting rules (even where these rules are investor-related), but that this is doomed to failure as the standard-setters continually increase forward looking, market-based measures.”

9

Nos **Estados Unidos**, e de acordo com Desai (2003), verificou-se também um acentuar da divergência entre resultado contabilístico e fiscal a partir dos anos 90:

“...this relationship (book-tax) has broken down over the 1990s, and it has broken down in a manner consistent with increased tax-sheltering activity.

The paper traces the growing discrepancy between book income and tax income associated with differential treatments of depreciation, the reporting of foreign source income, and in particular the changing nature of employee compensation.”

10

2. A contabilidade e a fiscalidade no IRC: exemplos de divergências

11

A- O justo valor

O seu uso pela contabilidade,

Versus

Art 18,

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, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social; ou

b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

12

B- O método da equivalência patrimonial

A participa com 30% no capital de B.

B tem lucros de 1000. A reconhece rendimento (300) e lucro contabilístico.

Versus

Artigo 18, nº8

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

13

C- Provisões

A contabilidade prevê variados tipos de provisões (Conta 67 SNC)

O artigo 39º do IRC aceita, como dedutíveis, 4.

O valor actual é aceite em todas as provisões contabilísticas.

Não é assim nas fiscalmente aceites

14

D- Imparidades

A contabilidade reconhece imparidades possíveis vários tipos de activos.

O IRC só aceita para alguns ativos, e em certos casos (v.g., art 31-B) apenas após a autorização da AT

15

E- Outros casos:

E.1 Depreciações

E.2 Cláusulas anti-abuso - ex. pagamentos a residentes em paraísos fiscais...

E.3 Preços de transferência

16

F. Artigo 23-A do CIRC:

Artigo 23-A

Gastos não dedutíveis

Artigo 23.º-A(*)

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, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros;
- b) As despesas não documentadas;
- c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;
- d) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundamentamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação;

17

Em conclusão:

A introdução do SNC e a adaptação do IRC vieram, por virtude do incremento das estimativas no apuramento do resultado, afastar mais o lucro contabilístico do resultado fiscal.

Tal tendência continuará a provocar cada vez mais ajustamentos ao lucro contabilístico para se obter o lucro fiscal.

A complexidade na transposição de um resultado para o outro aumentará. Era inevitável?

18

3. Estudo de dois casos

CASO 1

A empresa BETA Lda. tem sede em Beja e dedica-se ao fabrico de louça decorativa. Relativamente ao ano de 2017 a atividade da empresa originou os seguintes rendimentos e gastos contabilísticos:

Vendas: 6.000.000 euros

Outros rendimentos : 200 000 euros

Consumo de matérias: 4.500.000 euros

Gastos com pessoal: 500.000 euros

Depreciações: 400.000 euros

Outros gastos: 500.000 euros

Juros pagos: 100.000 euros

**Resultado contab: 6 200 000 – (4 500 000+500 000+400 000+500 000+100 000)=
200.000 euro**

(Admita que não existirão quaisquer outros rendimentos ou gastos)

A fim de calcular o resultado tributável de BETA sabe-se que:

Foram, por erro contabilístico, registadas como gastos – no valor de 17 500 euro – depreciações num ativo não corrente detido para venda (máquina).

Contab: Gasto que afetou o Res. Contab.

Fiscal: Gasto não dedutível no LT

$$\begin{array}{rcll} \text{LT} & = & \text{RC} & \text{+/- Correções} \\ +17500 & = & (-17500) & + 17500 \end{array}$$

Em Dezembro de 2009 a empresa BETA adquiriu 45% do capital da sociedade GAMA S.A., com sede em Roma, que fabrica vende louça. Esta distribuiu, em 2017, 120.000 euros de lucros a BETA, já contabilizados. BETA usa o Método da Equiv. Patrimonial (MEP) no reconhecimento de tal participação. A dita participação cumpre as condições previstas no artigo 51 do CIRC.

Contab: 120 000 não são rendimento; aumentam meios monetários e reduzem saldo da conta investimentos financeiros

Fiscal: Art 18, nº8. São tributados. Mas deve levar-se também em conta o artigo 51 do CIRC (eliminação da dupla tributação)

LT	=	RC	+/- Correções
0			+120.000
			- 120 000

24

A sociedade vendeu 5% da participação social que detinha em GAMA. A mais valia obtida foi de 150 00 euro.

Resolução:

Na rubrica outros gastos encontram-se registados 4.500 euro referentes a uma viagem do gerente a uma feira na China, que durou 5 dias, com vista à obtenção de encomendas. A deslocação não produziu qualquer nova encomenda.

Resolução:

A empresa pagou (e registou contabilisticamente) 25 000 euro a uma sociedade com sede num paraíso fiscal, relativo à aquisição de um serviço de consultoria sobre a estratégia de publicidade a seguir. O relatório do consultoria pode ser obtido na empresa, e corresponde ao contratado com a entidade consultora. BETA já implementou algumas das medidas propostas pelos consultores.

Resolução:

Está registada, em 2017, uma perda por imparidade em ativos fixos tangíveis, no valor de 200 000 €, que resultou da redução do valor de uso de uma máquina devido a inovação técnica excecionalmente rápida em equipamentos semelhantes. Tal perda seguiu os trâmites do artigo 31-B do CIRC. A máquina continuará em uso. A AT aceitou perda, ao abrigo do art 31-B, nº2.

Resolução:

Está registado um ganho de 60 000 € por aumento de justo valor em instrumentos financeiros, referente a uma carteira de ações da EDP que a BETA Lda detém no seu ativo desde 2009, e que representa 0,07% do capital da EDP.

Resolução:

Reservas no montante de 100 000 euro foram convertidas em capital social.

Resolução:

A empresa vendeu a uma empresa associada 200 000 pratos decorativos, por 10 euro cada. Numa operação comparável, no sentido do artigo 63º, nº 1 e 2, do CIRC, vendeu 150 000 unidades de iguais produtos a clientes independentes por 13 euro.

Resolução:

CASO 2

A sociedade BETAR, SA, empresa têxtil com sede em Faro, faturou 14,4 milhões de euros em 2017, e apurou um resultado contabilístico antes de imposto de €330.000.

Face às informações abaixo mencionadas, calcule o lucro tributável para 2017. Admita ainda que os factos abaixo descritos estão reconhecidos em sede de apuramento do resultado.

Informações adicionais:

A sociedade, devido ao incumprimento de um prazo contratual, foi obrigada a pagar a um cliente uma multa de 8.000€, e pagou ainda 500 € por uma infração de trânsito de um gerente.

Resolução:

Estão contabilizados ajudas de custo, faturadas a clientes, no valor de 62 000 euros.

Resolução:

A sociedade alienou por 160.000 euros, em 2017, uma máquina de fabrico de malhas, adquirida em 2013 por 300 000 euros, depreciada à taxa anual de 15%. O valor de venda foi reinvestido na aquisição de um tear para tapeçaria, em estado novo. (Admita que o coeficiente de correção monetária é de 1,04).

Resolução:

Estão contabilizados € 5.000 de despesas não documentadas.

Resolução:

Está constituída uma perda por imparidade de 75.000€, em virtude de um crédito a um cliente— a sociedade Lar Têxtil Lda - no valor de 100.000€, derivado de uma venda efetuada em Janeiro de 2017. A BETAR possui 50% do capital da Lar Têxtil. Não existiu reclamação judicial do crédito sobre a Lar Têxtil, nem esta está insolvente.

Resolução:

Verificou-se a reversão de uma provisão, dedutível em 2016, no montante de 40 000 euro.

Resolução:

Uma maquina adquirida em estado de uso, em início de 2017, por 600 000 euro, foi depreciada pelo método das quotas decrescentes em 2017. A vida útil estimada da máquina, em 2016, foi de 5 anos. A taxa de depreciação aplicada em 2017 foi de 20%.

Resolução:

Verificou-se a reversão de uma perda por imparidade em inventários, não dedutível em 2016, no valor de 25 000 €.

Resolução:

A empresa alienou um ativo fixo tangível. A mais valia contabilística apurada foi de 450 000 euro. A mais- valia fiscal realizada foi de 400 000 euro. O valor de realização (800.000 euro) foi reinvestido numa propriedade de investimento.

Resolução:

Foi reconhecida uma provisão, no valor de 15 000 euro, para fazer face a despesas previstas com um acidente de um empregado no manuseamento de um equipamento;

Resolução:

Registou-se uma provisão de 50 000 € para reestruturação do negócio, que teve por base o valor de indemnizações pagar a empregados que se irão despedir em 2018;

Resolução:

Um ativo intangível sem vida útil definida (marca), adquirido em 2016 por 500 0000 euro, foi amortizado à taxa anual de 10%.

Resolução:

Vídeos da apresentação

- I -



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2o0j5450wk/flash.html>

- II -



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/k0iy3f0sk/flash.html>

2. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PRESSUPOSTOS; CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS E SEUS REQUISITOS)

TOMÁS CASTRO TAVARES



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

**PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE
(PRESSUPOSTOS; CARATERÍSTICAS QUALITATIVAS E SEUS REQUISITOS)**

Tomás Castro Tavares*

Apresentação
Vídeo

**Princípios Fundamentais da
Contabilidade: pressupostos;
características qualitativas**

Tomás Cantista Tavares

tomas.cantista@gmail.com

29/VI/2017

* Professor da Universidade Católica do Porto.

I) Introdução

- Contabilidade: **UMA** representação da realidade, sob tutela variada de interesses e interessados
- a) Ferramenta gestão SOCIEDADE
- b) Tutela dos CREDORES (empréstimos e insolvência)
- c) Relevante para SÓCIOS
- d) Base para FISCO
- e) Informação para INVESTIDORES

I) Introdução

- **DUAS** principais funções:
- a) **INFORMATIVO**: Sociedade, credores, investidores
- b) **PERFORMATIVO**: Sócios (lucro distribuível sócio) e Fisco (Lucro fiscal)

I) Introdução

- Incorporação em LEI (equilíbrio interesses) SNC
Vale todos domínios (CSC, CIRC, insolvência, crime económico, bolsa)
RATIO: a) simplicidade; b) adequação apuramento rendimento
- MAS ajustamentos parciais e excepcionais noutras leis, pela autonomia pontual: CSC e CIRC

II) ESTRUTURA do SNC

- Decantado IAS/IFRS – incorporação EU (contas consolidadas cotadas), preocupação investidor
- Adaptação em PT por SNC (unidade balanço).
- Contas consolidadas (informativas) e individuais (performativas).
- SNC simplificado: a) Pequenas entidades; b) micro entidades

II) ESTRUTURA do SNC – lei como outra qualquer

- SNC – lei como qualquer outra (DL, portarias)
- Parte Geral – parte especial
- Princípios gerais e normas concretas
- Artigos são parágrafos
- Incumprimento com sanção jurídica
- Acautelam relevantes interesses
- Matéria técnica – como noutros domínios
- Conceitos abertos (a serem preenchidos por empresário), como noutras situações jurídicas

II) ESTRUTURA do SNC

- 3 PARTES
 - a) Estrutura Concetual (parte geral: princípios):
Agora: princípios gerais [breve descrição];
Depois: Acréscimo - regra mais relevante para juristas
 - b) Descrição Demonstrações financeiras (**amanhã**)
 - c) NCRF (Parte especial). 28

IV) Pressupostos

- Todas DF preparadas sob PRESSUPOSTO: sociedade dura vários (muitos) anos; mas tem fornecer informação periódica (anual)
- DUAS ideias chave:
 - a) ACRÉSCIMO: Periodização económica (anualização). Regra técnica inscrição temporal componentes + e - rendimento. Estudar aula seguinte (dada grande importância).
- CONTINUIDADE:

IV) Pressupostos: Continuidade

- As DF preparadas no pressuposto que a entidade opera em continuidade e que continuará a operar no futuro previsível.
- A entidade não tem intenção nem necessidade de liquidar ou reduzir drasticamente o nível das suas operações
- Exemplos: ativos avaliados on going; custos estimados avaliados on going (se liquidação total mudariam valor).

V) Características qualitativas (CQ)

- Atributos Informação Financeira para ser útil para quem dela necessita (iluminam regras concretas)
 - a) Compreensibilidade
 - b) Relevância / materialidade
 - c) Fiabilidade
 - d) Comparabilidade

V) CQ: compreensibilidade

- Rapidamente compreensível pelos utentes (avisados e com conhecimentos)

- Matérias difíceis têm de ser incluídas nas DF: apesar disso, têm de ser incluídas nas demonstrações financeiras

V) CQ: Relevância

- Informação **ÚTIL**, ajuda a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros.
- Estruturar informação contabilística passada, para retirar (estimar) informações relevantes para futuro
- Exemplos:
Empresa pagou salários em 2016 de x; estima-se valor para 2017;
Volume de vendas 3 últimos anos semelhante; estimativa para 2017 (e podem indicar-se fatores contingentes)

V) CQ: relevância

- Relevância (idêntico) **MATERIALIDADE**
- É material “se a sua omissão ou inexatidão [da informação contabilística] influenciarem as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras”.
- Depende dimensão do item das DF (ou dimensão do erro)

V) CQ: Fiabilidade

- **Isenta de erros materiais:** DF demonstram realidade
- **Diferente de relevância:** dívida contingente (discutida em tribunal). Relevante mas não fiável – logo não evidencia
- **Estimativas:** se fiáveis devem ser inseridas nas DF (amortizações e goodwill)
- **Representação nas DF:** mais relevante **substância económica** da operação que realidade formal

V) CQ: Fiabilidade

- Informação **neutra:** sem juízos de valor; sem pretenderem atingir determinado resultado predeterminado
- **Prudência:** introdução de precaução nos juízos necessários a estimativas inerentes às DF
- Evitar que ativos sobreavaliados e passivos subavaliados
- Mas não pode resvalar em excesso de prudência (com criação de reservas ocultas)
- **Plenitude:** com toda a informação fiável

V) CQ: Comparabilidade

- DF com comparabilidade
 - a) Entre vários períodos da mesma empresa
 - b) Com outras empresas
- Para isso, DF standards; manter as mesmas políticas nas DF e identidade de opções
- Mas se houver erro material ou de estimativas – tem de ser alterado (e revelar)

VI) CONCLUSÕES: Imagem verdadeira/apropriada

- Resultado final das DF corretamente elaboradas
- Observando regras das DF (NCRF) e princípios gerais (EC) – resultado é que DF revelam imagem verdadeira e apropriada
- Ao cumprir normas concretas – adesão por regra aos princípios gerais.
- Princípios: critério interpretativo e moldam as regras concretas

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1sg1c20oe2/flash.html>

3. **REGIME DE ACRÉSCIMO E CONCEITO DE PERÍODO CONTABILÍSTICO**

TOMÁS CASTRO TAVARES



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

REGIME DE ACRÉSCIMO E CONCEITO DE PERÍODO CONTABILÍSTICO

Tomás Castro Tavares*

Apresentação

Vídeo

O Princípio do Acréscimo

Tomás Cantista Tavares

tomas.cantista@gmail.com

29/VI/2017

* Professor da Universidade Católica do Porto.

1) Noção

- Periodização das DF: utilidade informação e sócio e fisco (retiradas excedentes)
 - Momento temporal de registo rendimento + e –
 - 3 Hipóteses
 - a) Com mera valorização / desvalorização
 - b) Com transmissão (venda)
 - c) Com recebimento / pagamento preço
- O exemplo clássico da árvore

1) Noção

- “os efeitos das transações [e outros acontecimentos] são reconhecidos quando OCORREM (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) [...] (EC22)
- Tão relevante que CIRC repete, no mesmo sentido (art. 18.º do CIRC)
- E com exceções fiscais em casos limite (MEP, Justo valor, valor da contraprestação...) – art. 18.º CIRC
- Boa solução

1. Noção: art. 18-º, do CIRC

- 1 — Os rendimentos e os gastos [...] 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.**
- 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**, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;

2. Periodização (imputação temporal)

Problema comum: erros temporais no registo contabilístico e fiscal de rubricas positivas e negativas do rendimento.

Contabilidade resolve: correções no ano posterior com a designação de alterações a exercícios anteriores (não abrir exercícios encerrados)

Fiscalmente: problema sensível:

- a) corrigir exercícios passados (?) ou
- b) aceitar erro no ano futuro quando se deteta o problema (?) – mas pode haver evasão?

Lei fiscal devia ter norma concreta para resolver problema

2. Periodização (imputação temporal)

- Em Portugal, solução pela Jurisprudência:
- Exemplos:
Gastos: suporta juros, custo (ano x); mas, por erro, regista-os em x+1 (e tributa-os em X+1)
(e vice-versa)

3. Tese Inicial: FORMAL

- **INICIAL: Formal:**
 - a) Não aceita erro temporal (não aceita custo ano errado: segundo lei custo não é do ano x+1).
 - b) Não aceita dupla correção balanços sentido inverso (retirar custo do ano X+1 e colocá-lo ano X)
 - c) Não impõe / indica ano correto (jurisprudência de mera anulação).
 - d) Dupla correção inversa: complexa, mera anulação, caducidade...

3. Tese atual: Material

- **Material (hoje majoritária):**
 - a) aceita violação formal da especialização de exercícios (e custo no ano X+1 apesar de “violar” 18 CIRC e acréscimo)
 - b) “desde que não se reconduzam a comportamentos voluntários e intencionais com vista a operar transferência de resultados entre exercícios”.

Concretizada pela jurisprudência...

3. Tese atual: material

- Requisitos (para aceitar fiscalmente custo ou proveito em exercício diferente)
 - a) Comportamento contribuinte errado
 - b) Embora plausível (interpretação possível da especialização ou motivo do erro)
 - c) Sem intenção evasiva (sobretudo se diferir custos em anos lucrativos ou antecipar proveitos em anos lucrativos)
 - d) Complexidade da dupla correção inversa balanço – então melhor admitir violação formal

4. Exceções ao acréscimo

- SNC – nalguns casos pontuais, contabilizam-se componentes +- rendimento (ativos e passivos) não pela realização (acrécimo),
- MAS pelo justo valor – mera valorização / desvalorização, mesmo sem venda ou transmissão
- Prevalência elemento informativo
- Expressamente descrito no SNC (como exceções)
- Exemplo: ativos financeiros, propriedades investimento ...

4. Exceções ao acréscimo

- Em termos fiscais – por regra facto tributário, com realização, mas muito excecionalmente, com justo valor:
- MEP sem valor fiscal
- 18/9 CIRC: ativos cotados em trading / menos de 5% do capital social
- E outras situações previstas CIRC: derivados...

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1sg1c20okb/flash.html>

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

4.

AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NO SNC

TOMÁS CASTRO TAVARES



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NO SNC

Tomás Castro Tavares*

Apresentação

Vídeos

Demonstrações Financeiras

Tomás Cantista Tavares

tomas.cantista@gmail.com

30/VI/2017

* Professor da Universidade Católica do Porto.

1. Introdução

- Peças “standard” de fecho do ano
- Definido lei (obrigatoriedade, características, sanções...)
- São contas do exercício do CSC
- 3 coordenadas:
 - a) Descrição (standard)
 - b) Valor (realização)
 - c) Período temporal (ano)

1. Introdução

- Demonstrações financeiras com 4 peças:
 - a) Balanço
 - b) Demonstração dos resultados
 - c) Demonstração das alterações no capital próprio
 - d) Demonstração dos fluxos de caixa
- Anexo (bases de preparação e políticas contabilísticas e mais informação sobre empresa)

2. Balanço

- **DUAS fotos** (e comparação) situação patrimonial e económica entre 31/12/x e 31/12/x-1
- $\text{Ativo} = \text{capital próprio} + \text{Passivo}$

Ativo	Capital Próprio + Passivo
Ativo não corrente (...)	CAPITAL PRÓPRIO
Ativo corrente (...)	Passivo não corrente
	Passivo corrente
	TOTAL PASSIVO
TOTAL ATIVO:	TOTAL PASSIVO + CAPITAL PRÓPRIO

2. Balanço

- Termos económicos: **ativos** da empresa são obtidos ou com fundos dos sócios (**Capital próprio**) ou com fundos de terceiros (**passivo**).
- Sempre assim... (equação constante)
- **ATIVOS**: bens, direitos, posições detidos / controlados pela empresa
- Não correntes: + 12 meses: estrutura produção
- Correntes: - 12 meses: produção (bens ou produto)

2. Balanço

- ATIVOS não correntes:
 - a) Intangíveis,
 - b) Fixos tangíveis,
 - c) Participações financeiras,
 - d) Propriedades de investimento

- ATIVOS correntes:
 - a) Inventários;
 - b) Créditos sobre clientes;
 - c) Cash

2. Balanço

- CAPITAL PRÓPRIO
 - a) Capital Social

 - b) Prémios emissão

 - c) Reservas (legais, estatutárias, contabilísticas, livres)

 - d) Resultado líquido do ano (lucro/prejuízo)

2. Balanço

- PASSIVO
 - a) Não corrente: detido + 12 meses
 - b) Corrente: - 12 meses (curto prazo)

- Principais rubricas passivo
 - a) Dívida bancária (corrente / não corrente)
 - b) Dívidas a fornecedores
 - c) Outras dívidas (sócios ...)

2. Balanço

- Muita informação CONDENSADA
- Como estrutura capitais
- Tipos ativos e passivos por classes
- Se 35.º CSC, insolvente, pode fazer-se aquisição ações próprias ou redução capital

- E por comparação (ano x e X-1) tem muita informação sobre evolução da situação patrimonial e económica e financeira da empresa

3. Demonstração de resultados

- FILME da vida empresa durante 1 ano: 1/Jan “contadores” a zero; somando ao longo ano; 31/12 descreve; 1/Jan/x+1 “contadores” a zero

TOTAL PROVEITOS operação (vendas e prestações serviços)	100
TOTAL CUSTOS operação (custo mercadorias, salários, FSE, imparidades, amortização...)	60
RESULTADO OPERACIONAL	40
RESULTADO FINANCEIRO (juros recebidos – juros suportados)	-10
Resultado antes de impostos	30
Imposto sobre rendimento do período	5
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	25

3. Demonstração de resultados

- 2 tipos de gastos / custos:

EFETIVOS: Associado a cash período (salário, FSE), valor exato

ESTIMADOS: Sem cash período (estimativa), Probabilidade:

- Amortização – deprecimento anual ativos não correntes e perecíveis
- Imparidade – (excedente da quantia escriturada de ativo face à quantia recuperável)

4. Demonstração de resultados

- DR – fulcral para informação e performance (lucro contabilístico e fiscal)
- Apurar lucro contabilístico e fiscal
- Outras informações de gestão: nomeadamente cash gerado com negócio; peso custos financeiros; etc.

5. Outras “peças”

MENOS IMPORTANTES

- **Demonstração das alterações no capital próprio**
 - a) “Desagregação” do Capital próprio
 - b) Evolução anual do capital próprio
- **Demonstração fluxos de caixa**
 - a) Olhar para o cash gerado e pago pela empresa no ano
 - b) Ferramenta gestão importante

6. Importância contabilidade

- 2 perspectivas:
 - a) Utilizada como base em inúmeras áreas jurídicas (CSC, CIRC, insolvência, Bolsa)
 - b) Infração com sanções graves
- Fiscal: métodos indiretos e fraude fiscal
- Insolvência: insolvência dolosa
- Bolsa: crime económico por erros contabilidade (engano mercado e investidores)

Vídeos da apresentação

- I -



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1sg1c20ovi/flash.html>

- II -



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2cblvpkvd/flash.html>

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

5. INVENTÁRIOS

GABRIEL ALVES



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

INVENTÁRIOS

Gabriel Alves*

Apresentação
Vídeo



* Professor Especialista do ISCAL.

Inventários**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS****Temas**

1. A contabilidade como base da determinação do lucro tributável
2. Base do imposto
3. A periodização do lucro tributável
4. Do resultado líquido ao lucro tributável
5. Os inventários: aspetos contabilísticos
 - 5.1 Fontes contabilísticas e fontes fiscais
 - 5.2 Conceito
 - 5.3 Mensuração
 - 5.4 Valor realizável líquido
 - 5.5 Custo de compra
 - 5.6 Valor temporal do dinheiro
 - 5.7 Custos de conversão de inventários
 - 5.8 O caso da produção conjunta e dos subprodutos, desperdícios e refugos

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017

2

Inventários**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS****Temas**

5. Os inventários: aspetos contabilísticos
 - 5.9 Custos geralmente excluídos do custo dos inventários
 - 5.10 O caso particular do custo dos empréstimos obtidos
 - 5.11 Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos
 - 5.12 Técnicas de simplificação admitidas para a mensuração do custo
 - 5.13 Controlo contabilístico dos inventários e controlo físico (inventário permanente e dever de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira)
 - 5.14 Métodos de custeio das saídas
 - 5.15 Perdas por imparidade
 - 5.16 Erros suscetíveis de ocorrência em inventários
6. Os inventários no âmbito do Código do IRC.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017

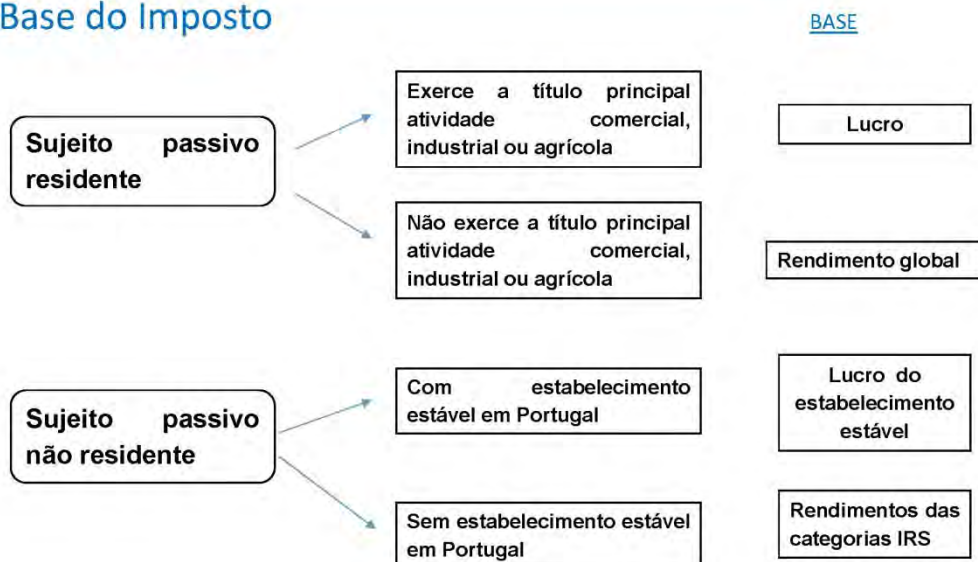
3

• Determinação do lucro tributável (artigo 17º do CIRC)

- O lucro das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do CIRC (as que exercem uma atividade comercial industrial ou agrícola) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código do IRC
- Para o efeito a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas no Código do IRC.
- E deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizadas de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possa claramente distinguir-se dos das restantes.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
4

• Base do Imposto



Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
5

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- **Lucro**
 - Diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no CIRC.
- **Rendimento global**
 - Soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos do IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.
- **Lucro imputável ao estabelecimento estável**
 - Os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas.
- **Atividade comercial, industrial ou agrícola**
 - Todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
6

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- **Periodização do lucro tributável (artigo 18º do CIRC)**
 - 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 da periodização económica.
 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitantes 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.
 - 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.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
7

• Periodização do lucro tributável (artigo 18º do CIRC)

- 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, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução.
- Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19º (método da percentagem de acabamento). Quando de acordo com a normalização contabilística, o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado de forma fiável, considera-se que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais do contrato (lucro nulo). Não são fiscalmente dedutíveis as perdas esperadas relativas à parte do contratos de construção por executar.
- Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os **gastos referentes a inventários** e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

INVENTÁRIOS: ASPETOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

• Fontes contabilísticas

- Norma contabilística e de relato financeiro (NCRF) 18 – Inventários
- NCRF-PE – Parágrafo 11-Inventários
- NCRF-ME – Parágrafo 11 – Inventários
- NCRF-ESNL – Parágrafo 11 - Inventários
- Norma internacional de contabilidade IAS 2 - Inventários

• Fontes Fiscais

- Código do IRC
 - ✓ Artigo 26º - Inventários
 - ✓ Artigo 27º - Mudança de critérios de mensuração
 - ✓ Artigo 28º - Perdas por imparidade em inventários

(com a redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro)

- Conceito

- Os inventários (existências) são **ativos**:
 - Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial (essencialmente mercadorias e produtos acabados)
 - No processo de produção para tal venda (produtos e trabalhos em curso);
 - Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços (matérias primas, subsidiárias e de consumo)

A apresentação dos inventários no balanço
(extrato de informação divulgada – Grupo Sonae Indústria)

Inventários		CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS		
DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DE POSIÇÃO FINANCEIRA EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 E 31 DE DEZEMBRO DE 2015				
(Montantes expressos em euros)				
ATIVO	Notas	31.12.2016	31.12.2015	
ATIVOS NÃO CORRENTES:				
Ativos fixos tangíveis	9, 11, 34	148 065 694	628 779 728	
Goodwill	14	347 082	80 884 032	
Ativos intangíveis	12	270 689	4 203 028	
Propriedades de investimento	9, 13	6 251 947	6 450 977	
Investimentos em associadas	6, 10		1 493 139	
Investimentos em empreendimentos conjuntos	5, 10	195 908 535	5 695 259	
Investimentos disponíveis para venda	8, 9, 10	130 621	1 155 713	
Ativos por imposto diferido	15	1 364 497	28 358 134	
Outros ativos não correntes	8,16	442 298	804 270	
Total de ativos não correntes		<u>352 781 563</u>	<u>757 824 280</u>	
ATIVOS CORRENTES:				
Inventários	16, 34	16 138 293	98 007 573	
Clientes	8, 19, 34	15 193 129	85 053 009	
Outras dívidas de terceiros	8, 20	303 310	13 202 016	
Ativos por imposto corrente		1 090 204	2 799 769	
Outros impostos e contribuições	22	3 246 215	4 811 295	
Outros ativos correntes	8, 9, 21, 27	1 951 835	10 406 656	
Caixa e equivalentes de caixa	8, 23	4 795 077	28 924 470	
Total de ativos correntes		<u>44 718 063</u>	<u>243 204 788</u>	
Ativos não correntes detidos para venda	17	1 535 588	1 535 588	
TOTAL DO ATIVO		<u>399 035 214</u>	<u>1 002 564 656</u>	

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
12

Inventários		CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS		
DEMONSTRAÇÃO CONSOLIDADA DE RESULTADOS POR NATUREZAS				
PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 E 31 DE DEZEMBRO DE 2015				
(Montantes expressos em euros)				
	Notas	31.12.2016	31.12.2015	
Vendas	40	239 555 683	226 793 783	
Prestações de serviços	40	1 301 165	1 079 710	
Outros rendimentos e ganhos	37, 40	5 756 786	5 342 673	
Custo das vendas	40	125 721 669	126 355 237	
Variação da produção	40	537 841	315 460	
Fornecimentos e serviços externos	40	49 498 574	48 500 744	
Gastos com o pessoal	40	27 872 095	25 092 897	
Amortizações e depreciações	11, 12, 13	12 065 676	13 608 100	
Provisões e perdas por impandade (aumentos / reduções)	34	3 546 011	120 973	
Outros gastos e perdas	38	4 733 384	4 387 190	
Resultado operacional	40	<u>22 638 384</u>	<u>14 835 565</u>	
Gastos financeiros	41	21 213 172	26 240 842	
Rendimentos financeiros	41	4 707 115	20 343 109	
Ganhos ou perdas relativos a empreendimentos conjuntos	5	5 512 158		
Resultado antes de impostos das operações que continuam		<u>11 644 485</u>	<u>8 937 832</u>	
Imposto sobre o rendimento	42	8 565 782	3 875 513	
Resultado depois de impostos das operações que continuam		<u>3 078 703</u>	<u>5 062 319</u>	
Resultados depois de impostos das operações descontinuadas	43	7 930 251	- 41 067 552	
Resultado líquido consolidado do período		<u>11 008 954</u>	<u>- 36 005 233</u>	

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
13

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

2.11. Inventários

As mercadorias e matérias-primas encontram-se registadas ao custo de aquisição ou ao valor realizável líquido, dos dois o mais baixo, utilizando-se o custo médio como método de custeio.

Os produtos acabados e semiacabados, os subprodutos e os trabalhos em curso encontram-se valorizados ao custo médio ponderado de produção ou ao valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. O custo de produção inclui o custo das matérias-primas incorporadas, mão de obra e gastos gerais de fabrico (considerando as depreciações dos equipamentos produtivos calculadas em função de níveis normais de utilização da capacidade produtiva).

O valor realizável líquido corresponde ao preço de venda normal deduzido dos custos para completar a produção e dos custos de comercialização.

As diferenças entre o custo e o respetivo valor de realização dos inventários, no caso de este ser inferior ao custo, são registadas como gastos operacionais nas rubricas de Custo das vendas ou Variação de produção, consoante respeitem a inventários de mercadorias e matérias-primas ou a inventários de produtos acabados e semiacabados, subprodutos e trabalhos em curso, respetivamente.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
14

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

18. INVENTÁRIOS

Em 31 de dezembro de 2016 e 31 de dezembro de 2015, a rubrica Inventários da Demonstração consolidada de posição financeira detalhava-se como segue:

	31.12.2016	31.12.2015
Mercadorias	1 562 647	6 265 965
Produtos acabados e intermédios	7 667 357	34 934 682
Produtos e trabalhos em curso	587 122	710 410
Matérias primas, subsidiárias e de consumo	9 231 599	60 497 525
	<u>19 048 725</u>	<u>102 408 582</u>
Perdas acumuladas em inventários (Nota 34)	910 432	4 401 009
	<u>18 138 293</u>	<u>98 007 573</u>

Os inventários do grupo são constituídos, principalmente, por madeira, placas cruas e revestidas e produtos químicos.

A comparabilidade dos valores apresentados às datas de 31 de dezembro de 2016 e 31 de dezembro de 2015 encontra-se detalhada na nota 7.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
15

- **Mensuração dos inventários**

Os inventários são mensurados ao custo (de aquisição ou de produção) ou ao valor realizável líquido dos dois o mais baixo

O custo dos inventários deve incluir todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e condições atuais.

- **Valor realizável líquido**

É o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

- **Custo de aquisição**

- Preço de compra do bem ou serviço

Acrescido de:

- Direitos de importação e impostos não recuperáveis
- Custo de transporte
- Custos de manuseamento
- Outros diretamente atribuíveis

Deduzido de:

- Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes

- Valor temporal do dinheiro

Na compra de inventários com condições de crédito fora das normalmente existentes deve ser tido em conta o valor temporal do dinheiro.

Exemplo:

Aproveite a nossa campanha especial. Compre hoje e pague daqui a 24 meses sem juros!

Se a compra é acordada por 108.160 e a empresa se financia a 4% o custo de compra é de 100.000. Os 8.160 são do custo de financiamento

Contabilisticamente a compra é feita por 100.000. Fiscalmente a compra é feita pelo valor nominal que é de 108.160

- Custos de conversão de inventários

- Mão de obra direta
- Gastos gerais de produção variáveis
 - Custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção (exemplo: materiais indiretos)
- Gastos gerais de produção fixos
 - Custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção (depreciações; gestão da fábrica, etc..)

- Custos de conversão de inventários
 - Gastos gerais de produção fixos
 - A imputação destes gastos deve ser baseada na capacidade normal das instalações de produção;
 - A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida, em média, durante um certo número de anos em circunstâncias normais (3-5 anos);
 - A quantia de gastos imputados a cada unidade produzida não é aumentada por via da baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos não imputados são gastos do exercício.
 - Em casos de produção anormalmente alta a quantia imputada a cada unidade produzida é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo.

- O caso da produção conjunta
 - Quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente
- O caso da mensuração dos subprodutos, dos desperdícios e dos refugos
 - É frequentemente utilizado o VRL o qual é deduzido ao custo do produto principal

- Notas adicionais sobre o custo de produção
 - Sistemas de custeio tradicionais
 - Sistema de custeio por absorção (total)
 - Sistema de custeio variável
 - Sistema de custeio racional (sistema aceite pela normalização contabilística)
 - Métodos de apuramento do custo dos produtos fabricados e dos serviços prestados
 - Apuramento do custo por ordem de fabrico, encomenda ou método direto
 - Apuramento do custo por fases ou por processos (método indireto). O método da unidades equivalentes.

- Custos geralmente excluídos do custo dos inventários
 - Quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção
 - Custos de armazenamento, a menos que se trate de armazenamento necessário entre fases de produção
 - Gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no local e condição atuais
 - Custos de vender

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- O caso particular do custo dos empréstimos obtidos
 - Segundo o SNC e IAS (atualmente sem diferença)
 - O custo dos empréstimos obtidos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que exija um período considerável de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda (designado por ativo que se qualifica) **deve** ser incorporado no custo do referido ativo (capitalização dos custos de empréstimos);
 - Em qualquer circunstância, se o desenvolvimento da atividade produtiva for interrompido por períodos significativos a capitalização do custo dos empréstimos deve ser suspensa.

Gabriel Correia Alves / 1o de novembro de 2016
24

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativos biológicos
 - São mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor na altura da colheita menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita
 - Os custos no ponto de venda incluem comissões a corretores e negociadores, taxas de agências reguladoras, etc.. Excluem os custos de transporte para o mercado.

Gabriel Correia Alves / 1o de novembro de 2016
25

Inventários**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

- **Técnicas (de simplificação) admitidas para a mensuração do custo**
 - Método do custo padrão (os padrões tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão de obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Devem ser regularmente revistos)
 - Método de retalho
 - Admitido em entidades com inventários constituídos por grande quantidade de itens que mudam rapidamente e com margens semelhantes em que qualquer outro método seria impraticável.
 - Custo do inventário = Valor de venda – Margem bruta

Gabriel Correia Alves / 1o de novembro de 2016
26

Inventários**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

- **Controlo contabilístico dos inventários e controlo físico**
 - Sistema de inventário permanente
 - Obrigatório (Artigo 12º do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto Lei n.º 98/2015, de 2 de junho) para as entidades que adotam o SNC ou as Normas Internacionais de Contabilidade
 - A obrigação não se aplica às microentidades (entidades que à data do balanço não ultrapassam dois dos seguintes limites: i) total de balanço: 350.000 Euros; Volume de negócios líquido: 700.000 Euros; n.º médio de empregados durante o exercício: 10).
 - Ficam ainda dispensadas as entidades que exerçam as atividades previstas no nº 4 do mesmo artigo (agricultura, produção animal, silvicultura e exploração florestal, indústria piscatória e aquicultura e pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem vendas anuais superiores a 300.000€ ou a 10% do total da entidade). A dispensa mantém-se até ao termo do período seguinte àquele em que, as atividades referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram. Pode voltar a beneficiar da dispensa, nos termos do n.º do artigo 12.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
27

- **Controlo contabilístico dos inventários e controlo físico**
 - Sistema de inventário permanente
 - Ficam também dispensadas as entidades essencialmente prestadoras de serviços em que o custo das mercadorias vendidas não exceda 300.000€ nem 20% dos custos operacionais (n.º5 do artigo 12º do Decreto-Lei 158/2009, de 13/7). A dispensa mantém-se até ao termo do período seguinte àquele em que, as entidades tenham ultrapassado os limites que as originaram. Pode voltar a beneficiar da dispensa, conforme n.º 7 do referido artigo 12º..

- **Controlo contabilístico dos inventários e controlo físico**
 - Sistema de inventário permanente
 - As empresas obrigadas ao SIP devem:
 - i) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do exercício, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;
 - ii) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, de forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos
- (n.º 1 do artigo 12º do DL 158/2009, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho)

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- **Dever de comunicação dos inventários à Autoridade Tributária e Aduaneira**
 - A Lei n.º 82-B/2014 de 31/12, que aprova o Orçamento do Estado para o ano de 2015, introduziu alterações ao Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24/8, estabelecendo a obrigatoriedade de comunicação dos inventários à AT.
 - A Portaria n.º 2/2015, de 6/1, define as características e estrutura do ficheiro.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
30

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- **Métodos de custeio das saídas**
 - Método da identificação específica do custo
 - Método FIFO – primeira entrada, primeira saída
 - Método do custo médio ponderado
- **Exemplo**
 - Inventário inicial em 1/12: 500 unidades a 90
 - Entradas em armazém por via de compras
 - 10/12:300 unidades a 94: 28.200 Euros
 - Saídas de armazém por via de vendas
 - 15/12:600 unidades
 - Entradas em armazém resultantes de devoluções
 - 23/12: 150 Unidades vendidas em 15/12

Todas as unidades são vendidas a 140.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
31

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Resolução: Custo médio ponderado

Data	Descrição	Entrada	Custo de Aquisição	Saída	Custo da saída	Quantidade em stock	Custo unitário	Custo total
02/12	Stock inicial					500	90,00	45.000
10/12	GE	300	28.200			800	91,50	73.200
15/12	GS			600		200	91,50	18.300
23/12	GE (dev)	150	13.725			350	91,50	32.025
Totais		450	41.925	600		350		32.025

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
32

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Resolução: FIFO

Data	Descrição	Entrada	Custo de Aquisição	Saída	Custo da saída	Quantidade e em stock	Custo unitário	Custo total
02/12	Stock inicial					<u>500</u>	<u>90,00</u>	<u>45.000</u>
10/12	GE	300	28.200			500	90,00	45.000
						<u>300</u>	<u>94,00</u>	<u>28.200</u>
						<u>800</u>		<u>73.200</u>
15/12	GS			500	45.000			
				100	9.400	<u>200</u>	94,00	<u>18.800</u>
20/12	GE (Dev)	100	9.400			50	90,00	4.500
		50	4.500			<u>300</u>	94,00	<u>28.200</u>
						<u>350</u>		<u>32.700</u>
Totais		450	42.00	600	54.400	350		32.700

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
33

Síntese comparativa dos métodos

Descrição	Custo médio	FIFO
Vendas	63.000	63.000
Custo das vendas	41.175	40.500
Margem bruta	21.825	22.500
Valor do stock final	32.025	32.700

- Custo de aquisição ou de produção > Valor realizável líquido (VRL)
- Se custo > VRL → Perda por imparidade



Preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados para efetuar a venda

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Exemplo
 - A empresa X comercializa os artigos A, B, C, D e E relativamente aos quais é conhecida a seguinte informação:

Artigo	Quantidade	Custo de aquisição	Preço esperado de venda	Custos para vender
A	40	100	140	16
B	80	120	135	25
C	100	80	95	15
D	65	135	175	15
E	90	44	36	4

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
36

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Exemplo
 - Cálculo das perdas por imparidade

Artigo	Quantidade	Custo de aquisição total	Valor realizável líquido	Perda por imparidade
A	40	4.000	4.960	0
B	80	9.600	8.800	800
C	100	8.000	8.000	0
D	65	8.775	10.400	0
E	90	3.960	2.880	1.080
Totais		44.335	35.040	1.880

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
37

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- **A problemática do valor de mercado quando estão em causa matérias primas e outros materiais usados na produção.**
 - As matérias primas não se destinam a venda e como tal não existe preço esperado de venda.
 - Contudo, são incorporadas na produção de produtos para venda.
 - Se os produtos forem vendidos por preço igual ou superior ao custo não há lugar a imparidade ainda que o custo das matérias primas possa ter reduzido.
 - Contudo, quando uma diminuição do custo dos materiais constitua uma indicação de que também o preço dos produtos fabricados reduza, pode acontecer que o VRL se torne inferior ao custo.
 - Nesta circunstância, o custo dos materiais deve ser reduzido para o valor de realização, podendo o custo de reposição constituir a melhor mensuração disponível do seu VRL.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
38

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- **Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC)**
 - $CMVMC = \text{Inventário inicial} + \text{Compras} \pm \text{Regularizações} - \text{Inventário final}$
- **Erros que podem ser cometidos ao nível dos inventários**
 - Erros de contagem;
 - Erros na determinação do custo de aquisição ou de produção;
 - Erros no corte de operações (fatura do fornecedor contabilizada num exercício e a entrada em armazém em período diferente)
 - Perdas por imparidade não reconhecidas.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
39

- Razões que justificam perdas por imparidade.
 - Valor de venda < Custo de aquisição ou de produção (quantia escriturada) por razões de mercado
 - Artigos sem saída por efeito da moda ou obsolescência tecnológica.

- Os inventários no âmbito do Código do IRC
 - Artigo 26º - Inventários
 1. Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor que utilizem:
 - Custo de aquisição ou de produção;
 - Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
 - Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro (apenas possível em setores de atividade em que o cálculo do custo se torne excessivamente oneroso ou impossível de apurar com razoável rigor, podendo a referida margem, em caso de difícil determinação, ser substituída por uma redução não superior a 20% do preço de venda);
 - Preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.

- Os inventários no âmbito do Código do IRC
 - Artigo 26º - Inventários
 2. Podem ser incluídos nos custos de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos, como outros gastos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.
 3. Sempre que a utilização dos custos padrões conduza a desvios significativos, a AT pode efetuar as correções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de rotação dos inventários.
 4. Consideram-se preços de venda os constantes dos 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.

- Os inventários no âmbito do Código do IRC
 - Artigo 26º - Inventários
 6. A utilização de critérios de mensuração diferentes dos indicados no n.º 1 do artigo 26º depende de autorização da AT, a qual deve ser solicitada até ao termo do período de tributação, através de requerimento indicando os critérios a adotar e as razões justificativas.

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

• Artigo 27º Mudança de critérios de mensuração

1. Os critérios adotados para a mensuração dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação.
2. Podem, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos critérios sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT.

• Artigo 28º - Perdas por imparidade em inventários

- Segue no essencial a normalização contabilística tomando como referência o valor realizável líquido. Assim:
“São dedutíveis no apuramento do lucro tributável as perdas por imparidade em inventários, reconhecidas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido referido à data do balanço quando for inferior àquele”.
Reversão total ou parcial concorre para a formação lucro tributável.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
44

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

• Questões para discussão

1. A empresa ABC apresenta na lista de inventários a produto X com um custo de produção de 250.000 Euros. De acordo com as indicações do mercado
 - a) O produto é vendável por 280.000 Euros;
 - b) O produto é vendável por 220.000 Euros, face aos novos produtos surgidos no mercado;
 - c) O produto é vendável por 270.000 Euros se for introduzido no mesmo uma certa melhoria o que acarreta um custo adicional total de 30.000 Euros ao qual acrescem gastos de distribuição de 5.000.
2. A empresa XYZ inclui nos seus inventários um terreno adquirido em 2007 por 900.000 Euros. A evolução do setor imobiliário conduziu a que nenhum projeto tivesse sido concretizado. De acordo com avaliação recente efetuada por avaliadores registados na CMVM, o justo valor do terreno é atualmente de 750.000 Euros. O VPT é inferior a 750.000.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
45

Inventários **CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

Conclusões

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
46

Inventários **CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

Anexo: Quadro 07 da Declaração modelo 22

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
47

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Quadro 07

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	*	*
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciables/não amortizáveis (art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d))	702	*	*
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	703	*	*
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	*	*
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	705	*	*
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	*	*
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	*	*
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	*	*
	Materia coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	*	*
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	*	*
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	*	*
	Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	782	*	*
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 6)	712	*	*
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	*	*
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	714	*	*
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	*	*
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	*	*

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
48

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Quadro 07

A ACRESCER	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	*	*
	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros (art.º 23.º -A, n.º 1, al. e))	724	*	*
	Impostos diferidos (art.º 23.º-A, n.º 1, al. b))	725	*	*
	Despesas não documentadas (art.º 23.º-A, n.º 1, al. b))	716	*	*
	Encargos não devidamente documentados (art.º 23.º-A, n.º 1, al. c))	731	*	*
	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente (art.º 23.º-A, n.º 1, al. c))	726	*	*
	Despesas ilícitas (art.º 23.º-A, n.º 1, al. d))	783	*	*
	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações (art.º 23.º-A, n.º 1, al. e))	728	*	*
	Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar (art.º 23.º-A, n.º 1, al. f))	727	*	*
	Indemnizações por eventos seguráveis (art.º 23.º-A, n.º 1, al. g))	729	*	*
	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 23.º-A, n.º 1, al. h))	730	*	*
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor (art.º 23.º-A, n.º 1, al. i))	732	*	*
	Encargos com combustíveis (art.º 23.º-A, n.º 1, al. j))	733	*	*
	Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros (art.º 23.º-A, n.º 1, al. k))	784	*	*
	Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade (art.º 23.º-A, n.º 1, al. m))	734	*	*
	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais (art.º 23.º-A, n.º 1, al. o))	735	*	*
	Contribuição sobre o setor bancário (art.º 23.º-A, n.º 1, al. p))	780	*	*
	Contribuição extraordinária sobre o setor energético (art.º 23.º-A, n.º 1, al. q))	785	*	*
	Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7)	746	*	*

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
49

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Quadro 07

50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)	737	*	*	?
Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)	786	*	*	?
Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	718	*	*	?
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	719	*	*	?
40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do DR 25/2009, de 14/9)	720	*	*	?
Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	*	*	?
Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	*	*	?
Menos-valias contabilísticas	736	*	*	?
Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	*	*	?
Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	*	*	?
50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	740	*	*	?
Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)	741	*	*	?

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
50

Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Quadro 07

07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)		
	Mais-valias fiscais - regime transitório (art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12)	742	*	*
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	*	*
	Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	787	*	*
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	*	*
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	*	*
A. ACRESCER (cont.)	Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	*	*
	Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	748	*	*
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)	749	*	*
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)	788	*	*
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	*	*
	Transferência da residência, alteração de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português - saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou aletos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 81.º, 84.º e 84.º-A, n.º 11)	769	*	*
	Transferência de residência, alteração de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português - saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou aletos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 81.º, 85.º e 84.º-A, n.º 11)	750	*	*
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.ºs 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	751	*	*
	Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	*	*
			752	*
	SOMA (campos 708 a 752)	753	*	*

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
51

Inventários		CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS			
Quadro 07					
A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do DR 25/2009, de 14/3]	754	.	.	.
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	.	.	.
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	.	.	.
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	.	.	.
	Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	791	.	.	.
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	758	.	.	.
	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.	.
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	760	.	.	.
	Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	.	.	.
	Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 26.º-A, n.º 3)	762	.	.	.
	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do DR 25/2009, de 14/9)	763	.	.	.
	Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º -A, n.º 1 e 31.º -B, n.º 7)	781	.	.	.
	Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	764	.	.	.
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	.	.	.
	Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	766	.	.	.
	Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A)	792	.	.	.
	Mais-valias contabilísticas	767	.	.	.
	50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização (art.º 46.º, n.º 5.º al. b) e ex-art.º 45.º n.º 3, parte final) e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)	768	.	.	.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
52

Inventários		CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS			
Quadro 07					
	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	.	.	.
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	770	.	.	.
	50% dos rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial (art.º 50.º -A)	793	.	.	.
	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)	771	.	.	.
	Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	794	.	.	.
	Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	772	.	.	.
	Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)	795	.	.	.
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	773	.	.	.
	Transferência de residência, alteração de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou ativos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	796	.	.	.
	Benefícios fiscais	774	.	.	.
		775	.	.	.
	SOMA (campos 754 a 775)	776	.	.	.
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	.	.	.
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) (a transportar para o quadro 09)	778	.	.	.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
53

Vídeo da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Princípios de contabilidade financeira e contabilidade fiscal Gabriel Alves, Professor Especialista do ISCAL: Inventários Montepio - Auditório 30.06.2017 14:30



The video player displays a man, Gabriel Alves, speaking at a conference table. The table has nameplates for 'Lisboa', 'Gabriel Alves Inventários', and 'Joaquim Condeito'. The background features logos for 'DATAJURIS' and 'JUSTIÇA TA'. The video player interface includes a play button, a progress bar, and a volume icon.

FCT **FCCN** www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1f10qvh05n/flash.html>

6. DEPRECIÇÕES E AMORTIZAÇÕES

GABRIEL ALVES



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

DEPRECIações E AMORTIZAções

Gabriel Alves *

Apresentação

Vídeo



* Professor Especialista do ISCAL.

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Temas

1. Fontes contabilísticas
2. Fontes fiscais
3. Ativos fixos tangíveis: principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)
4. Ativos intangíveis: principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)
5. Propriedades de investimento: principais aspetos contabilísticos (NCRF 11)
6. Ativos biológicos não consumíveis: Principais aspetos contabilísticos (NCRF 17)
7. Ativos não correntes detidos para venda (NCRF 8)
8. As depreciações e amortizações no âmbito no CIRC
 - 8.1 Elementos depreciáveis ou amortizáveis
 - 8.2 Métodos de cálculo das depreciações e amortizações
 - 8.3 Quotas de depreciação ou amortização
 - 8.4 Mudança de métodos e alterações de vida útil
 - 8.5 Projetos de desenvolvimento
 - 8.6 Elementos de reduzido valor
 - 8.7 Depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017

2

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Temas

8. As depreciações e amortizações no âmbito no CIRC (cont)
 - 8.8 Regime intensivo de utilização dos ativos depreciáveis
 - 8.9 Locação financeira e leaseback
 - 8.10 Depreciações de ativos reavaliados
 - 8.11 Ativos revertíveis. Contratos de concessão
 - 8.12 Depreciações e amortizações tributadas
9. Situações particulares
 - 9.1 Ativos intangíveis com vida útil indefinida e goodwill
 - 9.2 Propriedades de investimento mensuradas ao justo valor
 - 9.3 Ativos biológicos não consumíveis mensurados ao justo valor
10. Subsídios relacionados com ativos não correntes
11. Conclusões

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017

3

- Fontes Contabilísticas

- NCRF 6 – Ativos intangíveis
- NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis
- NCRF 8 – Ativos não correntes detidos para venda
- NCRF 9 – Locações
- NCRF 10 – Custo dos empréstimos obtidos
- NCRF 11 – Propriedades de investimento
- NCRF 17 – Agricultura
- NCRF 22 – Subsídios e outros apoios das entidades públicas
- Normas internacionais correspondentes
- NCRF – PE
- NCRF – ME
- NCRF - ESNL

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017

4

- Fontes Fiscais

- Código do IRC
 - ✓ Artigo 22º - Subsídios relacionados com ativos não correntes
 - ✓ Artigo 29º - Elementos depreciáveis ou amortizáveis
 - ✓ Artigo 30º - Métodos de cálculo das depreciações e amortizações
 - ✓ Artigo 31º - Quotas de depreciação ou amortização
 - ✓ Artigo 31º-A –Mudança de métodos de depreciação e amortização e alterações na vida útil dos ativos não correntes.
 - ✓ Artigo 31º-B – Perdas por imparidade em ativos não correntes
 - ✓ Artigo 32º - Projetos de desenvolvimento
 - ✓ Artigo 33º - Elementos de reduzido valor
 - ✓ Artigo 34º Depreciações e amortizações não dedutíveis para efeitos fiscais

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017

5

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

• Fontes Fiscais

- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro – Regime das depreciações e amortizações.

Artigo	Conteúdo
1º	Condições gerais de aceitação das depreciações e amortizações
2º	Valorimetria dos elementos depreciables e amortizáveis
3º	Período de vida útil
4º	Métodos de cálculo das depreciações e amortizações
5º	Método da linha reta
6º	Método das quotas decrescentes
7º	Depreciações e amortizações por duodécimos
8º	Aplicação uniforme dos métodos de depreciação e amortização

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
6

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

• Fontes Fiscais

- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro – Regime das depreciações e amortizações.

Artigo	Conteúdo
9º	Regime intensivo de utilização dos ativos depreciables
10º	Depreciação de imóveis
11º	Depreciações de viaturas ligeiras, barcos de recreio e aviões de turismo
12º	Ativos revertíveis
13º	Locação financeira
14º	Peças e componentes de substituição ou de reserva
15º	Depreciações de bens reavaliados
16º	Ativos intangíveis

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
7

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

• Fontes Fiscais

- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro –Regime das depreciações e amortizações.

Artigo	Conteúdo
17º	Projetos de desenvolvimento
18º	Quotas mínimas de depreciação ou de amortização
19º	Elementos de reduzido valor
20º	Depreciações e amortizações tributadas
21º	Mapas de depreciações e amortizações
22º	Disposição transitória
23º	Norma revogatória
24º	Entrada em vigor e produção de efeitos

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
8

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

• Fontes Fiscais

- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro –Regime das depreciações e amortizações.

Tabela	Conteúdo
I	Taxas específicas
II	Taxas genéricas

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
9

Depreciações e amortizações**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

- Fontes Fiscais

- Circulares

- ✓ 6/2011 – Ativos fixos tangíveis

- ✓ 8/2011 – Ativos não correntes detidos para venda

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
10

Inventários**CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS**

A apresentação dos ativos não correntes no balanço
(extrato de informação divulgada – Grupo Jerónimo Martins)

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
11

Sessão 1 - Inventários

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

BALANÇO CONSOLIDADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2016 E 31 DE DEZEMBRO DE 2015

Valores expressos em milhares de euros

	Notas	2016	2015
Activo			
Activos fixos tangíveis	9	3.023.360	2.890.113
Activos intangíveis	10	786.983	809.796
Propriedades de investimento	11	13.952	20.387
Partes de capital em <i>joint ventures</i> e associadas	13	-	76.478
Activos financeiros disponíveis para venda		1.000	1.758
Devedores, acréscimos e diferimentos	15	112.836	118.604
Instrumentos financeiros derivados	12	-	122
Impostos diferidos activos	8.3	69.756	56.245
Total de activos não correntes		4.007.887	3.973.503
Existências	14	718.618	638.339
Activos biológicos		1.181	409
Imposto sobre o rendimento a receber		2.037	1.373
Devedores, acréscimos e diferimentos	15	311.130	277.275
Instrumentos financeiros derivados	12	1.277	128
Caixa e equivalentes de caixa	16	643.512	441.688
Total de activos correntes		1.677.755	1.359.212
Total do activo		5.685.642	5.332.715

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
12

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Notas às contas

9 Activos fixos tangíveis

Os activos fixos tangíveis são registados ao custo histórico líquido das respectivas depreciações acumuladas e de perdas por imparidade.

O custo histórico inclui o custo de aquisição e qualquer outra despesa incorrida que seja directamente atribuível à aquisição do activo.

Os ganhos ou perdas na alienação são determinados pela comparação da receita obtida com o valor contabilístico e reconhecida a diferença nos resultados operacionais.

Os custos com a manutenção e reparação que não aumentam a vida útil destes activos fixos são registados como custos do exercício em que ocorrem. O custo com grandes reparações e remodelações de loias é incluído no valor contabilístico do activo sempre que se perspetive que este origine benefícios económicos adicionais. Aquando da sua capitalização, a vida útil estimada do activo tem em consideração as características da remodelação. Se a loja estiver arrendada, a vida útil não irá exceder o período do contrato de arrendamento.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
13

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Notas às contas (cont)

Depreciações

As depreciações são calculadas sobre os valores de aquisição, pelo método das quotas constantes, com imputação duodecimal em função da vida útil estimada para cada tipo de bem. As taxas de depreciação anuais mais importantes, em percentagem, são as seguintes:

	%
Terrenos	Não depreciados
Edifícios e outras construções	2-4
Equipamento básico	10-20
Equipamento de transporte	12,5-25
Equipamento administrativo	10-25

As vidas úteis estimadas são revistas e ajustadas se necessário, à data do balanço. Não são considerados valores residuais, uma vez que é intenção do Grupo utilizar os activos até ao final da sua vida económica.

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
14

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

9.1 Movimentos ocorridos no exercício

2016	Terrenos e recursos naturais	Edifícios e outras construções	Equipamento básico e ferramentas	Equipamento de transporte e outros	Activos em curso e adiantamentos	Total
Custo						
Saldo Inicial	447.317	2.649.510	1.524.879	219.960	224.452	5.066.118
Diferenças cambiais	(7.296)	(41.799)	(20.758)	(2.729)	(981)	(73.563)
Aumentos	3.220	175.799	111.621	23.603	162.338	476.581
Alienações e abates	(101)	(11.661)	(58.403)	(13.293)	(1.981)	(85.439)
Transferências e reclassificações	11.629	62.219	14.464	5.527	(94.675)	(836)
Aquisições/Alienações de negócios	-	(715)	(5)	(397)	-	(1.117)
Saldo final	454.769	2.833.353	1.571.798	232.671	289.153	5.381.744
Depreciações e perdas por imparidade						
Saldo Inicial	-	980.185	1.018.510	177.310	-	2.176.005
Diferenças cambiais	-	(14.852)	(11.648)	(2.344)	-	(28.844)
Aumentos	-	136.482	128.400	15.534	-	280.416
Alienações e abates	-	(8.908)	(53.499)	(13.184)	-	(75.591)
Transferências e reclassificações	-	(371)	(293)	(2)	-	(666)
Aquisições/Alienações de negócios	-	(602)	(5)	(344)	-	(951)
Perdas por imparidade	8.015	-	-	-	-	8.015
Saldo final	8.015	1.091.934	1.081.465	176.970	-	2.358.384
Valor líquido						
Em 1 de Janeiro de 2016	447.317	1.669.325	506.369	42.650	224.452	2.890.113
Em 31 de Dezembro de 2016	446.754	1.741.419	490.333	55.701	289.153	3.023.360

Gabriel Correia Alves / 30 de Junho de 2017
15

- Ativos fixos tangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)

- **Conceito:** itens tangíveis detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos os quais se espera que sejam usados durante mais do que um período.
- **Custo do ativo:** é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir o ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando do seu reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.
- **Quantia depreciável:** é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
- **Vida útil:** período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

- Ativos fixos tangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)

- **Valor residual:** quantia que se estima obter com a alienação no termo da vida útil, após dedução dos custos estimados com a venda.
- **Depreciação:** Imputação sistemática da quantia depreciável (custo-valor residual) durante a vida útil.
- **Perda por imparidade:** é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.
- **Quantia escriturada:** Corresponde à quantia por que um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de depreciações e perdas por imparidade.
- **Justo valor:** é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

- Ativos fixos tangíveis
 - Principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)
- Custos iniciais e custos subsequentes.
- Elementos do custo.
- Exemplos de custos que não integram o custo de um ativo fixo tangível: custos de abertura de novas instalações; custos de introdução de um novo produto ou serviço; Custos de condução do negócio numa nova localização ou com nova classe de clientes; custos de administração e outros custos gerais.
- Mensuração após o reconhecimento: modelo do custo e modelo da revalorização.
- Depreciação: Deve ser iniciada quando o ativo estiver disponível para uso; A vida útil e o valor residual devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e se as expectativas diferirem das estimativas anteriores as alterações devem ser contabilizadas como alteração de estimativa; Depreciação por componentes caso o ativo se decomponha em partes com custo significativo.

- Ativos fixos tangíveis
 - Principais aspetos contabilísticos (NCRF 7)
- Métodos de depreciação: linha reta; método do saldo decrescente; método das unidades de produção. A entidade deve selecionar o método que reflita mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo. O método deve ser aplicado de forma consistente a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.
- Desreconhecimento do ativo: quando for alienado; ou quando não se espere futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Conceito:** ativo não monetário identificável sem substância física.
- **Custo do ativo:** é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir o ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse ativo aquando dos eu reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras NCRF.
- **Quantia depreciável:** é o custo de um ativo, ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual.
- **Vida útil:** período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso ou o número de unidades de produção ou similares que uma entidade espera obter do ativo.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Valor residual:** é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação do ativo, após dedução dos custos estimados de alienação, se o ativo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida útil.
- **Amortização:** Imputação sistemática da quantia depreciável (custo-valor residual) durante a sua vida útil.
- **Perda por imparidade:** é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.
- **Quantia escriturada:** Corresponde à quantia por que um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de depreciações e perdas por imparidade.
- **Justo valor:** é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Pesquisa:** é levada a efeito com a perspetiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos.
- **Desenvolvimento:** é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou conceção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso.
- **Mercado ativo:** é um mercado no qual se verifiquem todas as seguintes condições: os itens negociados no mercado são homogéneos; Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e a vender; os preços estão disponíveis ao público.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Reconhecimento e mensuração:** aquisições separadas e aquisições como parte de uma concentração de atividades empresariais.
- **Goodwill e ativos intangíveis gerados internamente.**
- **Mensuração após o reconhecimento:** modelo do custo e modelo da revalorização. O modelo de revalorização não permite que seja aplicado a ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como nem permite o reconhecimento inicial de ativos intangíveis por quantias que não sejam o custo. No modelo de revalorização, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado ativo.
- **Vida útil:** finita ou indefinida.
- **Valor residual de um ativo intangível com vida útil finita:** deve ser assumido como sendo zero, a menos que haja um compromisso de compra no final da sua vida útil ou haja um mercado ativo, e neste caso o valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado e seja provável que o mercado exista no termo da vida útil do ativo intangível.

- Ativos intangíveis

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 6)

- **Amortização de ativos com vida útil finita:** Deve ser iniciada quando o ativo estiver disponível para uso; A vida útil e o valor residual devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e se as expectativas diferirem das estimativas anteriores as alterações devem ser contabilizadas como alteração de estimativa; Depreciação por componentes caso o ativo se decomponha em partes com custo significativo.
- **Amortização de ativos com vida útil indefinida:** deve amortizado num período máximo de 10 anos. (diferente das IAS/IFRS e diferente do critério fiscal).

- Propriedades de investimento

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 11)

- **Conceito de propriedade de investimento:** é a propriedade (terreno ou edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) detida (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades e não para uso na produção ou fornecimentos de bens e serviços ou para finalidades administrativas ou ainda para venda no decurso ordinário do negócio.
- **Mensuração no reconhecimento**
- **Mensuração após o reconhecimento:** modelo do custo e modelo do justo valor. No modelo do custo há lugar ao reconhecimento contabilístico da depreciação. No modelo do justo valor não há lugar a depreciações contabilísticas.

- Ativos biológicos

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 17)

- **Ativo biológico:** Animal ou planta vivos
- **Produto agrícola:** Produto colhido de um ativo biológica da entidade.
- **Transformação biológica:** Compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num ativo biológico.
- **Reconhecimento e mensuração:** Um ativo biológico deve ser mensurado, no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos os custos de alienação, exceto se houver incapacidade de mensurar com fiabilidade o justo valor.
- **Mercado ativo:** se existir, o preço formado nesse mercado deve ser o considerado.

- Ativos biológicos

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 17)

- **Falta de mercado ativo:** Os seguintes indicadores podem ser considerados:
 - Preço mais recente de transação no mercado, caso não tenham existido alterações significativas nas circunstâncias económicas.
 - Preços de mercado de ativos semelhantes com ajustamentos para refletir as diferenças.
 - Referências do setor

Segundo o parágrafo 30 da NCRF 17 há um pressuposto de que o justo valor de um ativo biológico pode ser mensurado com fiabilidade. Tal pressuposto pode ser refutável apenas no reconhecimento inicial.

- Ativos não correntes detidos para venda

- Principais aspetos contabilísticos (NCRF 8)

- Os ativos que satisfaçam os critérios de classificação como detidos para venda devem ser mensurados pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor menos os custos de alienação, devendo a sua depreciação cessar, e ser apresentados separadamente no balanço.
- Quando se espera que a venda ocorra para além de um ano os custos de alienação devem ser considerados pelo seu valor presente.
- Se se deixarem de verificar os critérios que conduziram à referida classificação, o ativo deve passar a ser classificado como não corrente devendo a mensuração ser feita pelo valor mais baixo entre:
 - A sua quantia escriturada antes de o ativo ser classificado como detido para venda, ajustada por qualquer depreciação ou amortização que teria sido reconhecida se o ativo não estivesse classificado como detido para venda,
 - A sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender.

As depreciações e amortizações no âmbito do CIRC

- Elementos depreciáveis ou amortizáveis (artigo 29º)

São aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tal:

- Ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis;
- Ativos biológicos não consumíveis e as propriedades de investimento contabilizados ao custo de aquisição

Consideram-se sujeitos a deprecimento (depois de entrarem em funcionamento ou utilização) os ativos que, com caráter sistemático, sofram perdas de valor resultante da utilização ou do decurso do tempo.

São igualmente depreciáveis os componentes, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias reconhecidos como elementos do ativo sujeitos a deprecimento.

- Métodos de cálculo das depreciações e amortizações (artigo 30º)

Regra geral: método da linha reta ou quotas constantes

Opção: Método das quotas decrescentes relativamente aos ativos que:

- Não tenham sido adquiridos em estado de uso;
- Não sejam edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, exceto quando afetas à exploração de serviço público de transportes ou destinadas a aluguer no exercício da atividade normal do sujeito passivo, mobiliário e equipamentos sociais

Métodos diferentes de que resultem gastos de depreciação ou amortização superiores estão sujeitos a autorização da AT.

- Quotas de depreciação ou amortização (artigo 31º)

Quota anual que pode ser aceite como gasto do período de tributação:

Método da linha reta

Quota anual = (Quantia bruta – valor residual) * taxa definida no DR 25/2009

Quantia bruta: corresponde ao custo do ativo; ou ao valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal; ou ao valor de mercado à data do reconhecimento quando não seja conhecido o custo. Na quantia bruta não são consideradas as despesas de desmantelamento.

Taxas máximas e taxas mínimas

Elementos do ativo para os quais não existem taxas fixadas.

Regime dos duodécimos

- Quotas de depreciação ou amortização (artigo 31º)

Método das quotas decrescentes

Quota anual = (Quantia bruta – valor residual – depreciações acumuladas) * (taxa definida no DR 25/2009 * coeficiente)

Quantia bruta: corresponde ao custo do ativo; ou ao valor resultante de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal; ou ao valor de mercado à data do reconhecimento quando não seja conhecido o custo. Na quantia bruta não são consideradas as despesas de desmantelamento.

Coeficientes:

Vida útil inferior a 5 anos: 1,5

Vida útil de 5 ou 6 anos: 2

Vida útil superior a 6 anos: 2,5

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Exemplo: Método das quotas decrescentes

Bem adquirido em janeiro de 2015 por 4.200, relativamente ao qual se admite uma taxa máxima de 20% (Decreto Regulamentar 25/2009) e um valor residual de 200.

Quantia depreciável: 4.000

Taxa de depreciação anual: $20\% * 2 = 40\%$

Quota mínima: $4.000 * 10\% = 400$

Ano	Quantia depreciável	Taxa	Depreciação anual	Quantia depreciável líquida
2015	4.000	40%	1.600	2.400
2016	2.400	40%	960	1.440
2017	1.440	40%	576	864
2018	864	40%	432	432
2019	432	40%	432	0

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
34

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Exemplo: Método das quotas constantes *versus* Método das quotas decrescentes

Bem adquirido em janeiro de 2015 por 4.200, relativamente ao qual se admite uma taxa máxima de 20% (Decreto Regulamentar 25/2009) e um valor residual de 200.

Quantia depreciável: 4.000

Taxa de depreciação anual: $20\% * 2 = 40\%$

Quota mínima: $4.000 * 10\% = 400$

Ano	Quantia depreciável	Quotas decrescentes	Depreciação anual
2015	4.000	1600	800
2016	2.400	960	800
2017	1.440	576	800
2018	864	432	800
2019	432	432	800

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
35

- **Mudança de métodos de depreciação e amortização e alterações na vida útil dos ativos não correntes (artigo 31º-A)**
 - Os métodos devem ser uniformemente seguidos;
 - Podem, no entanto, verificar-se mudanças de métodos e na vida útil dos ativos sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela AT.
 - O disposto acima 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 da determinação do lucro de outros períodos de tributação.
 - As quotas mínimas correspondem a metade das taxas máximas fixadas
 - A utilização de taxas inferiores às mínimas depende de comunicação à AT com indicação das razões justificativas.(Ver circular 6/2011 – Alteração de método)

- **Projetos de desenvolvimento (artigo 32º)**
 - As despesas com projetos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação, ainda que os elementos deles resultantes venham a ser reconhecidos como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras do sujeito passivo. (não aplicável a projetos efetuados para outros mediante contrato).
 - Para o efeito, consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento as realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias primas, produtos, serviços ou processos de produção.

- Elementos de reduzido valor (artigo 33º)

Quando o custo unitário de aquisição ou de produção de elementos do ativo sujeitos a depreciação não ultrapasse 1000 EUR é aceite a sua dedução integral no período de tributação em que seja reconhecido, exceto se tais elementos fazem parte de um conjunto que deve ser depreciado como um todo.

- Amortizações e depreciações não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 34º)

- Depreciações e amortizações de ativos não sujeitos a depreciação.
- Depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a depreciação.
- As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos.
- As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, exceto se devidamente justificado e aceite pela AT.
- As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por Portaria, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transporte nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

• Depreciações de viaturas

Limites a aplicar para o cálculo das depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (alínea e) do n.º 1 do artigo 34º)

Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	Antes de 01/01/2010	A partir de 01/01/2010	A partir de 01/01/2011	A partir de 01/01/2012
Movidas exclusivamente a energia elétrica	29.927,87	40.000,00	45.000,00	50.000,00
Outras viaturas	29.927,87	40.000,00	30.000,00	25.000,00

Ver Portaria 467/2010, de 7 de julho.

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
40

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

• Depreciações de viaturas

Limites a aplicar a partir de 01/01/2015 com a aprovação da reforma da tributação ambiental (Lei n.º 82-D/2014, de 31/12)

Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas nos períodos de tributação iniciados em ou após 1/1/2015	A partir de 01/01/2015
Movidas exclusivamente a energia elétrica	62.500,00
Híbridos <i>plug-in</i>	50.000,00
Movidos a gases de petróleo liquefeito ou gás natural veicular	37.500,00
Restantes viaturas	25.000,00

Ver Portaria 467/2010, de 7 de julho.

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
41

- Depreciações de viaturas

Amortizações e depreciações não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 34º)

- Exemplo

A empresa ABC adquiriu em 2012 uma viatura ligeira de passageiros por 60.000 Euros, tendo praticado em 2016 uma depreciação contabilística de 12.000 Euros (taxa de 20%).

Depreciação aceite fiscalmente: $25.000 * 20\% = 5.000$.

Depreciação não aceite a crescer no quadro 07 da Declaração modelo 22: $12.000 - 5.000 = 7.000$.

- Regime intensivo de utilização dos ativos depreciáveis (laboração por turnos)

As taxas podem ser majoradas em 25% ou 50% conforme a laboração for em dois ou mais turnos.

(Ver artigo 9º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, com as alterações posteriormente introduzidas)

- **Locação financeira**

Aplicável o regime geral constante do Código do IRC

- **Leaseback**

Não altera o regime de depreciações que vinha sendo seguido.

(Ver artigo 25º do CIRC e artigo 13º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, com as alterações posteriormente introduzidas)

- **Depreciações de ativos reavaliados (reavaliação ao abrigo de legislação de caráter fiscal)**

Exemplo

Edifício construído em 1980.

Vida útil 50 anos.

Custo de construção: 600.000

Quantia reavaliada: 720.000 Euros.

Depreciação contabilística em 2016: 14.400

Depreciação sobre o custo de construção: 12.000

Depreciação não aceite fiscalmente: 40% do excesso decorrente de reavaliação – $(14.400 - 12.000) * 40\% = 960$ (a acrescer no Quadro 07)

(Ver artigo 15º do DR 25/2009, de 14 de setembro, com as alterações subsequentes)

- Depreciações de ativos reavaliados (reavaliação livre)

Exemplo

Edifício construído em 1980.

Vida útil 50 anos.

Custo de construção: 600.000

Quantia reavaliada: 720.000 Euros.

Depreciação contabilística em 2016: 14.400

Depreciação sobre o custo de construção: 12.000

Depreciação não aceite fiscalmente: 2.400 (a acrescentar no quadro 07 da declaração modelo 22)

- Depreciações de ativos revertíveis

Podem ser depreciados ou amortizados em função do número de anos que restem do período de concessão, quando aquele for inferior ao seu período mínimo de vida útil.

Efeitos da IFRIC 12.

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Depreciações e amortizações tributadas

Exemplo

A empresa ABC adquiriu em 2014 um ativo fixo tangível pelo valor de 24.000 que depreciou à taxa de 33,33%. A taxa máxima aceite para efeitos fiscais é de 20%.

Correções a introduzir no quadro 07 da Declaração modelo 22:

Ano	Depreciação contabilística	Depreciação fiscal	Correção no Quadro 07
2014	8.000	4.800	+ 3.200
2015	8.000	4.800	+ 3.200
2016	8.000	4.800	+ 3.200
2017	0	4.800	- 4.800
2018	0	4.800	- 4.800
	24.000	24.000	0

(ver artigo 20º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009)

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
48

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

Situações particulares
(Artigo 45º-A do CIRC)

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
49

- **Ativos intangíveis com vida útil indefinida e goodwill (Artigo 45º-A do CIRC)**
 - É aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação, após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo:
 - Elementos da propriedade industrial: marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados adquiridos a título oneroso (não se aplica aos ativos adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos quando seja aplicado o regime especial de neutralidade fiscal ou adquiridos a entidades residentes em país, território ou região sujeitos a regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria).
 - Goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais (não se aplica o goodwill respeitante a participações sociais)

- **Propriedades de investimento mensuradas ao justo valor (Artigo 45º-A do CIRC)**
 - O custo de aquisição, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias das propriedades de investimento, mensuradas subsequentemente ao justo valor, é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação (período máximo de vida útil) que seria aceite caso tal ativo fosse mensurado ao custo de aquisição.

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Propriedades de investimento mensuradas ao justo valor

- Exemplo

Propriedade adquirida no início de 2016 por 600.000 Euros e avaliada no final do exercício em 620.000 Euros (modelo do justo valor). A empresa reconheceu um ganho no exercício de 20.000 Euros. Em termos fiscais, a quantia afeta ao terreno é de 25% do custo e a taxa de depreciação para este tipo de imóveis é de 4%.

Ano	Depreciação contabilística	Depreciação fiscal	Correção no Quadro 07
2016	0	9.000	- 9.000
2017	0	9.000	- 9.000
.....			

Nota: $600.000 * 75% * 2%$ (taxa mínima) = 9.000

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
52

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Ativos biológicos não consumíveis mensurados ao justo valor (Artigo 45º-A do CIRC)

- O custo de aquisição dos ativos biológicos não consumíveis, mensurados subsequentemente ao justo valor, é aceite como gasto para efeitos fiscais, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação (período máximo de vida útil) que seria aceite caso o ativo fosse mensurado ao custo de aquisição.

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
53

Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos não correntes (subsídios ao investimento)

- Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos não correntes (subsídios ao investimento)

- Aspectos contabilísticos

- Um subsídio só deve ser reconhecido se houver segurança que a entidade beneficiária cumpre as condições a ele associadas e os subsídios serão recebidos.
- SNC *versus* IAS/IFRS: capital próprio de acordo com o SNC; Rendimentos a reconhecer (diferimentos) ou redução do custo de aquisição acordo com as normas internacionais.
- Se o ativo é depreciável ou amortizável, o rendimento deve ser reconhecido de acordo com o número de anos de depreciação.
- Se o subsídio respeita a um ativo fixo tangível não depreciável, o mesmo permanece no capital próprio, exceto se qualquer quantia for necessária para compensar uma perda por imparidade.

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Subsídios relacionados com ativos não correntes (subsídios ao investimento)

- Regime fiscal (Artigo 22º do CIRC)

A inclusão no lucro tributável obedece às seguintes regras:

- Se referentes a ativos depreciables ou amortizáveis a inclusão é proporcional à depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, tendo como limite mínimo a quantia que, proporcionalmente, corresponda à quota mínima de depreciação ou amortização.
- Se referentes a ativos intangíveis com vida útil indefinida a inclusão é feita na proporção prevista no artigo 45º-A (20 anos).
- Se referentes a ativos biológicos não consumíveis e a propriedades de investimento mensurados ao justo valor a inclusão é feita na proporção prevista no artigo 45º-A.
- Se referentes a outros ativos, devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, conforme lei ou contrato ao abrigo do qual foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Depreciações e amortizações

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

- Subsídios relacionados com ativos não correntes (subsídios ao investimento)

- Exemplo

No âmbito do processo de internacionalização, a empresa ABC adquiriu e instalou em 2015 uma nova linha de pintura, a qual entrou em funcionamento em 1 de outubro de 2015. O custo total do investimento ascendeu 1.500.000 Euros tendo a empresa obtido um subsídio não reembolsável de 600.000 Euros. Todas as despesas de investimento são consideradas elegíveis e encontram-se confirmadas pelo organismo gestor. Dos 600.000 Euros, foi recebida em janeiro de 2016 a última parte de 120.000 Euros. A linha de pintura tem uma vida útil de 20 anos e é depreciada de acordo com o regime dos duodécimos.

Depreciação e subsídio a considerar no resultado de 2015 e 2016:

Ano	Depreciação	Subsidio
2015	18.750	7.500
2016	75.000	30.000

Não existem correções fiscais dado que os critérios contabilístico e fiscal são coincidentes.

Depreciações e amortizações CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS

CONCLUSÕES

Gabriel Correia Alves / 30 de junho de 2017
58

Vídeo da apresentação

The screenshot shows a video player interface. At the top left, the logo for 'CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS' is displayed, along with contact information: 'Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt'. Below this, the video title is 'Princípios de contabilidade financeira e contabilidade fiscal' and the speaker is identified as 'Gabriel Alves, Professor Especialista do ISCAL: Depreciações e amortizações'. The location and date are 'Montepio - Auditório 30.06.2017 15:45'. The video content shows a man in a suit speaking at a podium. On the podium, there is a sign that says 'Lisboa Gabriel Alves Depreciações e amortizações'. The background features logos for 'DATAJURIS' and 'JUSTIÇA'. At the bottom of the video player, there is a progress bar showing '00:00:14' and a total duration of '00:42:18'. Logos for 'FCT' and 'FCCN' are visible at the bottom left, and the website 'www.fccn.pt' is at the bottom right.

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1pbsgt4y3d/flash.html>

Título:

Princípios de Contabilidade Financeira e Fiscal

Ano de Publicação: 2018

ISBN: 978-989-8815-99-6

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt