

Variações Patrimoniais, Inventários e Imparidades

Alexandre Marques, nº 46818

Francisco Oliveira, nº 46889

Guilherme Fiorentin, nº 49344

Renato Vinhato, nº 51116

Victorino Umbe, nº 51208



SUBSECÇÃO I -Regras Gerais

- Rendimentos e Ganhos (Art.º 20)
- Variações Patrimoniais Positivas (Art.º 21)
- Variações Patrimoniais Negativas (Art.º 24)

SUBSECÇÃO II –Perdas por Imparidades em Ativos Correntes

- Perdas por Imparidades em Inventários (Art.º 28)
- Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber (Art.º 28-A)

SUBSECÇÃO III -Depreciações, Amortizações e Perdas por Imparidade em Ativos não Correntes

- Perdas por Imparidade em Ativos não Correntes (Art.º 31-B)

Artigo 20.º - Rendimentos e ganhos

1 - Consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente:

- a) os relativos a vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- b) rendimentos de imóveis;
- c) de natureza financeira, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;

Artigo 20.º - Rendimentos e ganhos

- e) prestações de serviços de carácter científico ou técnico;
- f) ganhos por aumentos de justo valor em instrumentos financeiros;
- g) ganhos por aumentos de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- h) mais-valias realizadas;
- i) indemnizações auferidas, seja a que título for;
- j) subsídios à exploração.



Artigo 20.º - Rendimentos e ganhos

- 2 – É ainda considerado como rendimento o valor correspondente aos **produtos entregues a título de pagamento do imposto sobre a produção do petróleo** que for devido nos termos da legislação aplicável.
- 3 – Não concorre para a formação do lucro tributável do associante, na associação à quota, o **rendimento auferido da sua participação social correspondente ao valor da prestação por si devida ao associado.**
- 4 – É ainda considerada como rendimento a **diferença positiva entre o montante entregue aos sócios em resultado da redução do capital social** e o valor de aquisição das respetivas partes de capital.

Variações patrimoniais

$$LT = RL + VP + CF$$

em que:

LT – Lucro tributável;

RL – Resultado líquido do exercício;

VP – Variações patrimoniais positivas (art.º 21.º do CIRC) e negativas (art.º 24.º do CIRC) não reflectidas no resultado líquido do exercício do apuramento do LT;

CF – Correções fiscais positivas e negativas.

Variações patrimoniais

Variações Patrimoniais Quantitativas ou Modificativas

Modificam a composição
do património e seu valor

Exemplos:

- Venda de mercadorias a prazo;
- Aumento de Capital em Numerário.

Variações Patrimoniais Qualitativas ou Permutativas

Modificam a composição
do património mas NÃO
alteram seu valor

Exemplos:

- Recebimento de cliente;
- Pagamento a fornecedor.

Variações patrimoniais

Exemplos

Variações Patrimoniais Quantitativas ou Modificativas

24/03/2019 - Venda de mercadorias a prazo no valor de € 100.000, seu custo é estimado em € 85.000

Vendas	Cientes	CMVMC	Mercadorias
100.000	100.000	85.000	85.000

Neste caso, ocorreu um acréscimo patrimonial no valor de 15.000 euros

Variações Patrimoniais Qualitativas ou Permutativas

24/04/2019 - Recebimento de clientes no valor de € 100.000

Depósitos à ordem	Cientes
100.000	100.000

Neste caso, não ocorreu um acréscimo patrimonial.

Artigo 21.º - Variações patrimoniais positivas

- Considera-se uma Variação Patrimonial Positiva, as operações realizadas dentro da empresa que aumentam o valor do património e a situação líquida, mas que não se encontram incluídas no Resultado Líquido;
- Essas variações são contabilizadas em contas do grupo 5 (Capital Próprio).

Balanço	
ATIVO	CAPITAL PRÓPRIO
	○ Capital Social
	○ Reservas
	○ Resultados Transitados
	PASSIVO

} VP não refletidas no RL

Artigo 21.º - Variações patrimoniais positivas

- b) as mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- c) as com **Excedentes de Revalorização** ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;
- d) as relativas a impostos sobre o rendimento;
- e) o aumento do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

Artigo 21.º - Variações patrimoniais positivas

- Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos **incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito** o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.



Artigo 24.º - Variações patrimoniais negativas

- 1 - Nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação.

Exemplos:

- Perdas registadas em “resultados transitados e ou reservas”;
- Regularizações negativas contabilizadas em resultados transitados;
- Gratificações se não tiver sido reconhecido o gasto no período em que o trabalhador prestou o serviço

Balanco	
ATIVO	CAPITAL PRÓPRIO
	○ Capital Social
	○ Reservas
	○ Resultados Transitados
	PASSIVO

} VP não refletidas no RL

Artigo 24.º - Variações patrimoniais negativas

Excluem – se:

- a) as que consistam em **liberalidades** ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC;
- b) as **menos-valias potenciais ou latentes**, ainda que expressas na contabilidade;
- c) as **saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital**, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;
- d) as **prestações do associante ao associado**, no âmbito da associação em participação;
- e) as relativas a **impostos sobre o rendimento**;
- f) a **diminuição do capital próprio da sociedade** beneficiária decorrente de operações de **fusão, cisão ou entrada de ativos**, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas.

Artigo 24.º - Variações patrimoniais negativas

Ex.: Em 24/04/2019, a empresa Roda S.A. deliberou por meio da assembleia geral ordinária a redução de € 200.000 em seu capital social. O valor deverá ser reembolsado aos sócios.

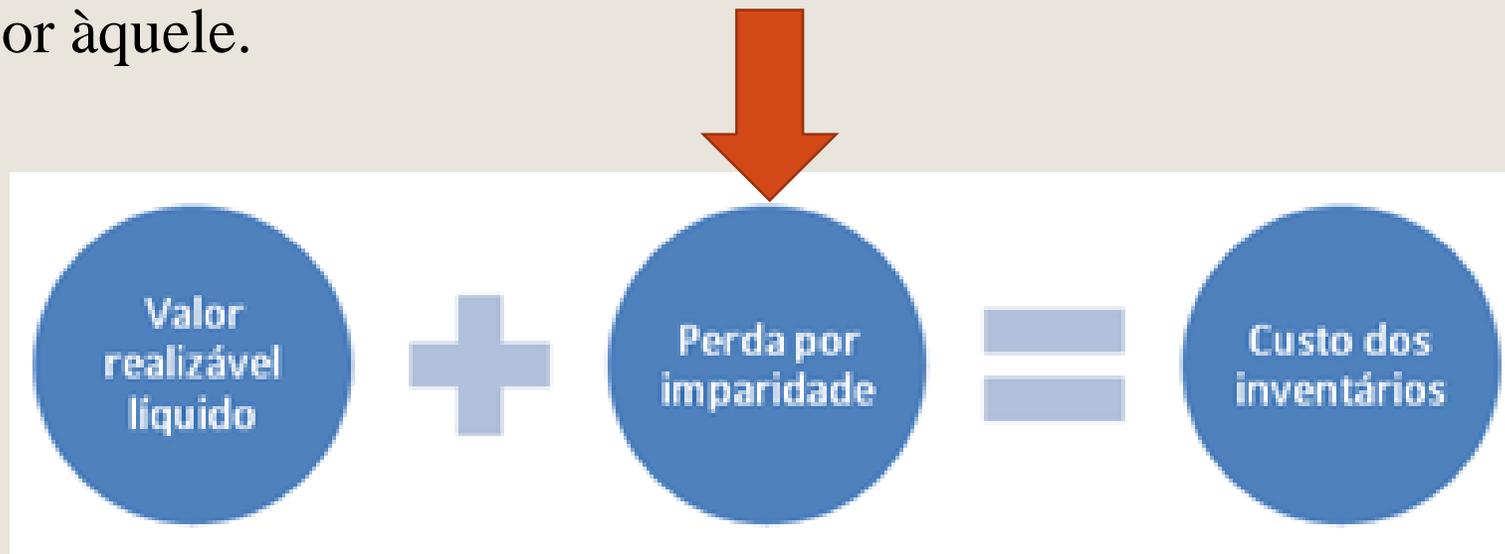
Conforme expressamente mencionado nas exceções previstas no art.º24º alínea c) do CIRC, a redução de capital com reembolso do valor aos sócios não concorre para a formação do lucro tributável.

Artigo 24.º - Variações patrimoniais negativas

- 2 – Não obstante o disposto na **alínea c)** do número anterior, concorrem, ainda, para a determinação do lucro tributável, nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, as variações patrimoniais negativas não refletidas no RL do período de tributação relativas à:
- **distribuição de rendimentos de instrumentos de fundos próprios adicionais de nível 1 ou de fundos próprios de nível 2 que cumpram os requisitos previstos no Regulamento (UE) n.º 575/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26/06/ 2013;**
- **desde que não atribuam ao respetivo titular o direito a receber dividendos nem direito de voto em assembleia geral de acionistas e não sejam convertíveis em partes sociais.**

Art 28.º - Perdas por imparidade em inventários

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



Art 28.º - Perdas por imparidade em inventários

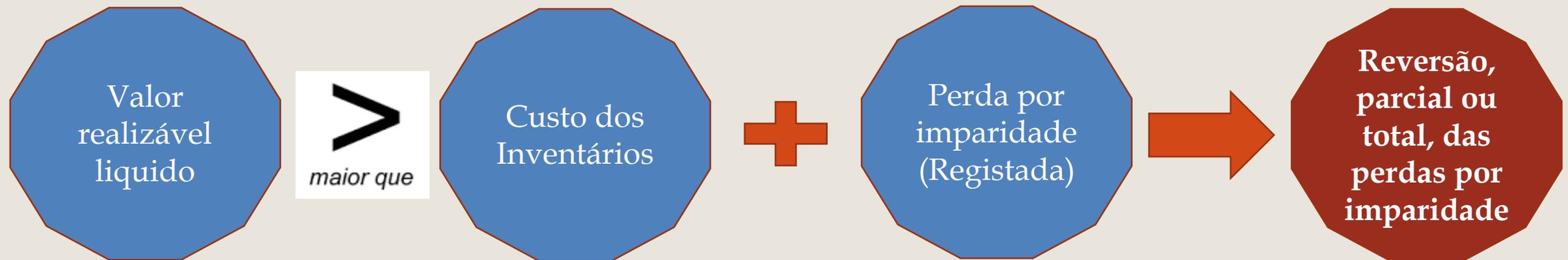
- 2 – Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por **valor realizável líquido** o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

N.º 4 do artigo 26,

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

Art 28.º - Perdas por imparidade em inventários

- 3 – A reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade previstas no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável.



Art 28.º - Perdas por imparidade em inventários

Ex.: Em 31/03/2019, a empresa Roda S.A. fez a seguinte estimativa sobre seu inventário:

Produto	CTu ¹	VRLu ¹	QTE	Imparidade
Seringas	12,00	15,00	10.000	n/a
Kit nebulizador	25,00	30,00	7.500	n/a
Parafuso titânico	7,00	5,00	5.000	10.000,00

¹ Custo total unitário

² Valor realizável líquido unitário

Desta forma, para o produto “Parafuso titânico” a empresa estima um VRL de €25.000 e um CT de €35.000. Portanto, há uma perda estimada por imparidade no valor de €10.000.

Art 28.º - Perdas por imparidade em inventários

H1.: Supondo que a AT aceite a estimativa da empresa :

Neste caso, o Resultado líquido contabilístico é igual ao Resultado líquido fiscal.

H2.: Supondo que a AT estime um VRL de € 30.000 para o “Parafuso titânico”:

Em 31/03/2019:

Contabilidade: Reconhece-se uma PI por 10.000 €

Fiscal: Reconhece-se uma PI por 5.000 €

Resultado Líquido Contabilístico	250.000,00
----------------------------------	------------

PI não aceito pela AT	5.000
------------------------------	--------------

Resultado Fiscal	<u>255.000,00</u>
------------------	-------------------

Art 28.º - Perdas por imparidade em inventários

H3.: Supondo que a AT aceite a estimativa da empresa em 31/03/2019. Em 24/04/2019 a empresa estimou um VRL de € 32.500 para o “Parafuso titânico” devido a um escândalo em um de seus principais concorrentes:

Em 24/04/2019:

Contabilidade: Reversão de PI por 7.500 €

Fiscal: Reversão de PI por 7.500 €

Resultado Líquido Contabilístico	310.000,00
----------------------------------	------------

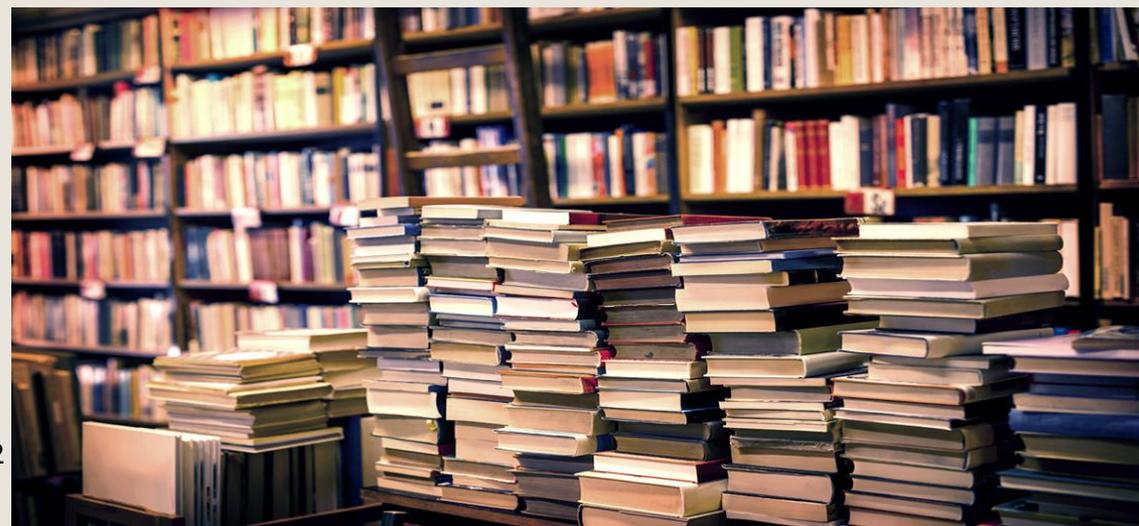
-

Resultado Fiscal	<u>310.000,00</u>
------------------	-------------------

RL Contabilístico = RL Fiscal

Art 28.º - Perdas por imparidade em inventários

- 4 - Para os sujeitos passivos que exerçam a **atividade editorial**, o montante anual acumulado das **perdas por imparidade** corresponde à **perda de valor dos fundos editoriais** constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido **dois anos após a data da respetiva publicação**, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição.
- 5 - A **desvalorização dos fundos editoriais** deve ser avaliada com base nos elementos constantes dos **registos que evidenciem o movimento das obras** incluídas nos fundos.



Art 28.ºA - Perdas por imparidade em dívidas a receber

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

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

Cade meu dinheiro ?



Art 28.ºA - Perdas por imparidade em dívidas a receber

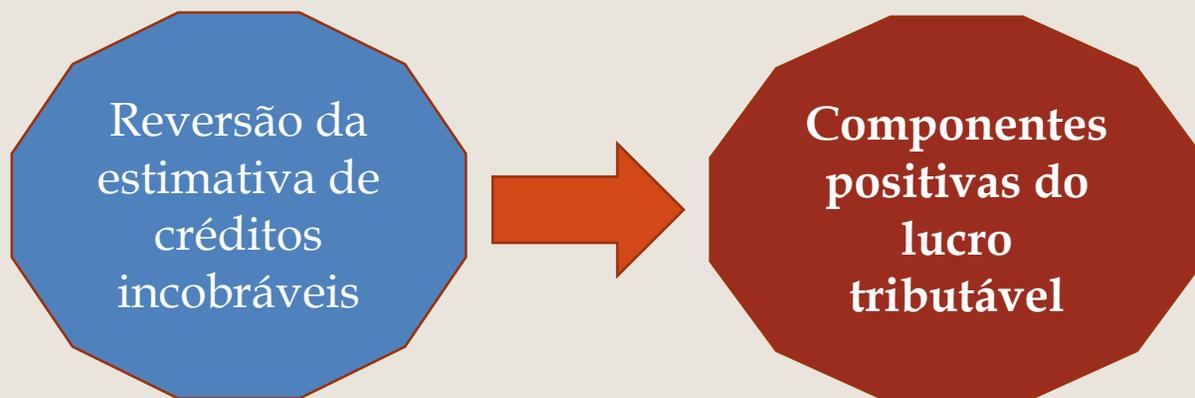
2 – Podem também ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável as **perdas por imparidade** e outras correções de valor para **risco específico de crédito**, em:

- **títulos e em outras aplicações**, contabilizadas de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores,
- pelas entidades sujeitas à **supervisão do Banco de Portugal** e pelas sucursais em Portugal de **instituições de crédito e outras instituições financeiras** com sede noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nos termos e com os limites previstos no artigo 28.º-C.



Art 28.ºA - Perdas por imparidade em dívidas a receber

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



Art 31.ºB - Perdas por imparidade em ativos não correntes

1 – Podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de **causas anormais comprovadas**, designadamente:

- desastres,
- fenómenos naturais,
- inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou,
- alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.



Art 31.ºB - Perdas por imparidade em ativos não correntes

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve obter a aceitação da Autoridade Tributária e Aduaneira, **mediante exposição devidamente fundamentada:**

Prazo

Apresentar até ao **fim do 1.º mês do período de tributação seguinte** ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais

Documentação

Decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos;

Justificação do respetivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos ativos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação.

Competência

Diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo, ou;

Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições.

Art 31.ºB - Perdas por imparidade em ativos não correntes



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

- a) seja **comprovado** o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos ativos, através do **respetivo auto, assinado por duas testemunhas**, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;
- b) o auto seja **acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa**, contendo, relativamente a cada ativo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal;
- c) seja **comunicado ao serviço de finanças** da área do local onde aqueles ativos se encontrem, com a **antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora** do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.

Art 31.ºB - Perdas por imparidade em ativos não correntes

- 4 – O disposto nas alíneas a) a c) do número anterior deve igualmente observar-se nas situações previstas **no n.º 2**, no período de tributação em que venha a efetuar-se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos ativos.
- 6 – A documentação a que se refere o n.º 3 deve integrar o processo de documentação fiscal, nos termos do **artigo 130.º**.

Artigo 130.º - Processo de documentação fiscal

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

Art 31.ºB - Perdas por imparidade em ativos não correntes

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

- gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou, sem prejuízo do disposto no artigo 46.º;
- até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

Art 31.ºB - Perdas por imparidade em ativos não correntes

Ex. 1: 13/10/2018 - existiu uma inundação nas instalações da empresa Roda S.A, em resultado da tempestade tropical Leslie, que levou à inutilização de diversos ativos não correntes e ao subsequente abate.

O abate dos ativos, ocorrido no dia 1/11/2018, foi comunicado à Autoridade Tributária, acompanhado por 2 testemunhas e da relação discriminativa dos elementos em causa no valor de 85.000 euros.

Em 2018:

Contabilidade: Reconhece-se uma PI por 85.000 €

Fiscal: Reconhece-se uma PI por 85.000 €

Resultado Líquido Contabilístico	1.000.000,00
	-
Resultado Fiscal	<u>1.000.000,00</u>

Art 31.ºB - Perdas por imparidade em ativos não correntes

Ex. 2: Em 31/12/2017, a empresa Roda S.A. considerou uma de suas máquinas defasada tecnologicamente e contabilizou uma PI no valor de 200.000 euros. A máquina foi adquirida em 1/1/2010 por 1.000.000 euros e tem uma vida útil estimada de 10 anos. AT considerou que o ativo encontra-se em perfeito funcionamento e não aceitou a PI.

Em 2017:

Contabilidade: Reconhece-se uma PI por 200.000 €

Fiscal: Nada a reconhecer

Resultado Líquido Contabilístico 1.000.000,00

(+) PI não aceita pela AT 200.000

Resultado Fiscal 1.200.000,00

Em 2018 e 2019:

Contabilidade: Nada a reconhecer

Fiscal: $\frac{\textit{Perda por Imparidade}}{\textit{Vida Útil Restante}} = \frac{200.000}{2} = 100.000$

Resultado Líquido Contabilístico 1.000.000,00

(-) Gasto relativo a PI -100.000

Resultado Fiscal 900.000,00

- *AT (2019) - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx*
- Comissão de Normalização Contabilística (2019), *disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt/>*
- <https://eco.sapo.pt/2019/01/19/bancos-vao-poder-descontar-todas-as-imparidades-no-irc/>
- <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/governo-avanca-com-lei-que-permite-aos-bancos-contabilizar-como-custo-fiscal-as-novas-imparidades-400598>

Obrigado pela Atenção