

Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigos 28^o-A ao 45^o-A

Alice Augusto n.º. 50172

Ana Filipa Pinto n.º. 51156

Diogo Moreno n.º. 50173

Joana Branco n.º. 51431

Maria Leonor Cruz n.º. 47186

Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber (art.28º-A)



Perdas por Imparidade em Dívidas a Receber (art.28º-A)

Podem 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.



Exemplo:

A empresa XTPO devia 2 000 € à empresa YWX, que nunca reconheceu perdas por imparidade, porque a XTPO pagava com regularidade outras dívidas e não tinha dificuldades financeiras. Em N+2, XTPO atravessava dificuldades financeiras graves, pelo que YWX reconheceu a perda de imparidade em 100 % sobre o tal crédito.

É aceite como gasto fiscal?

Resolução:

Provando que não havia risco de incobrabilidade até N+2, deve ser considerado como gasto financeiro nesse mesmo ano.

Perdas por Imparidade em Crédito (art.28º-B)

Consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado

- O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial

- Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral

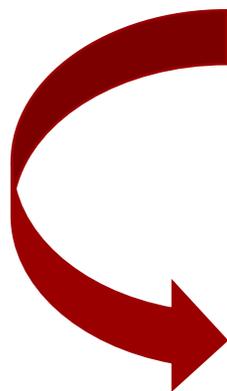
Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento

Perdas por Imparidade em Crédito (art.28º-B)

O montante anual acumulado não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora



Créditos em mora				
Mora no Pagamento	6 a 12 meses	12 a 18 meses	18 a 24 meses	+ de 24 meses
Percentagem	25%	50%	75%	100%



Aplica-se também aos juros pelo atraso no cumprimento das obrigações, em função da mora dos créditos a que correspondam.

Perdas por Imparidade em Crédito (art.28º-B)

→ Não são considerados de cobrança duvidosa:

- Créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- Créditos cobertos por seguro, ou por qualquer espécie de garantia real;
- Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta /indiretamente, mais de 10 % do capital da empresa, ou sobre membros dos seus órgãos sociais;
- Créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, em mais de 10 % do capital;
- Créditos entre empresas detidas, direta ou indiretamente, em mais de 10% do capital pela mesma pessoa singular ou coletiva;

Exemplo:

Um cliente da empresa GIGA tem uma dívida de 7 000 €, que foi considerada como estando em mora a 01/06/2017. Identifique qual o valor aceite fiscalmente nos anos de 2017, 2018 e 2019.

Resolução:

2017: $25\% \times 7\,000 = 1\,750 \text{ €}$ (correspondente a 7 meses)

Reconhece uma imparidade de 1 750 €

2018: $75\% \times 7\,000 = 5\,250 \text{ €}$ (correspondente a 19 meses)

Em termos contabilístico regista uma imparidade de 5 250 €, no entanto em termos fiscais só pode registar a diferença entre o valor deste ano com o do anterior, logo vai reconhecer uma imparidade de 3 500 €

2019: $100\% \times 7\,000 = 7\,000 \text{ €}$ (corresponde a 31 meses)

Reconhece uma imparidade de 1 750 € ($7\,000 - 5\,250$)

Elementos Depreciáveis ou Amortizáveis (art.29º)

São **gastos** as depreciações e amortizações

- Ativos Fixos tangíveis
- Ativos Intangíveis
- Ativos biológicos não consumíveis
- Propriedades de Investimento contabilizadas ao **custo de aquisição**

NCRF 17

Considerações preliminares (§§ 40 a 43)

40. Os activos biológicos consumíveis são os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activos biológicos. Exemplos de activos biológicos consumíveis são o gado destinado à produção de carne, gado detido para venda, peixe em aquacultura, colheitas tal como milho e trigo e árvores que estejam em desenvolvimento para obtenção de madeiras. Os activos biológicos de produção são os que não sejam activos biológicos consumíveis; por exemplo, gado do qual pode ser obtido leite, vinhas, árvores de fruto e árvores a partir das quais se obtenha lenha por desbaste enquanto essas árvores permanecem vivas. Os activos biológicos de produção não são produto agrícola mas, antes, de regeneração própria.

Elementos Depreciáveis ou Amortizáveis (art.29º)

- As meras flutuações que afetem os valores patrimoniais não relevam para a qualificação dos respetivos elementos como sujeitos a deprecimento.
- Os elementos do ativo só se consideram sujeitos a deprecimento depois de entrarem em funcionamento ou utilização.

Decreto Regulamentar
Nº25/2009 – artigo 1º nº2

Ativos Intangíveis: Data de aquisição ou início de atividade (se posterior);
A partir da sua utilização quando associado a obtenção de rendimentos.

Ativos Biológicos não consumíveis: data de aquisição ou início de atividade (se posterior);

Elementos Depreciáveis ou Amortizáveis (art.29º)

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

Exemplo:

Uma fábrica fez uma reparação a uma máquina no valor de 500 €. O valor da máquina é de 1 500 €.

1. Se a reparação potencializar a capacidade de produção da máquina, é considerado um gasto depreciável - **umenta o valor do ativo.**
2. Se a reparação for para manutenção o funcionamento da máquina, é considerado um gasto do período – **benefício esgota-se no período.**

Método de cálculo das Depreciações e Amortizações (art.30º)

❖ Em regra geral o cálculo das depreciações e das amortizações pelo Método da Linha Reta.

❖ Contudo pode optar pelo Método das Quotas Decrescentes



AFT

a) não tenham sido adquiridos em estado de uso;

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

❖ A utilização de um outro método de depreciação e amortização, deve ser comunicado e aprovado pela AT, quando resultar de quotas superiores.

Quotas de depreciação ou amortização (art.31º)

▪ Método da Linha Reta:

$$\text{Quota Anual Depreciação/Amortização} = \text{Taxa de Depreciação} \times (\text{Valor Depreciável/Amortizável} - \text{Valor Residual})$$

▪ Taxa de Depreciação:

Consultar: DR N° 25/2009

Tabela I – taxas específicas por ramos de atividade

Tabela II – taxas genéricas

▪ Valor Depreciável/Amortizável:

- Custo de aquisição ou produção
- Valor de Reavaliação
- Valor de Mercado

} Não se consideram despesas de desmantelamento

Quotas de depreciação ou amortização (art.31º)

■ Método das Quotas Decrescentes:

Quota Anual Depreciação = (Taxa x Coeficiente máximo) x Valor Depreciável

■ Coeficientes máximos:

- 1,5 : vida útil < 5 anos
- 2,0 : 5 anos < vida útil < 6 anos
- 2,5 : vida útil > 6 anos

- ## ■ O período de vida útil do elemento do ativo é o que se deduz das taxas de depreciação ou amortização.

DR N° 25/2009 - Artigo 3º n°2

- **Período mínimo** = 100 / taxa da tabela

- **Período máximo** = 100 / (0,5 x taxa da tabela)

Excetua-se as despesas com projetos de desenvolvimento cujo o período máximo de vida útil é 5 anos

Exemplo:

Uma empresa compra uma viatura ligeira por 25 000 €. Para saber qual o período mínimo e máximo aceite fiscalmente:

1) Consultar: DR N°25/2009 “Tabela II - Ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento”

Grupo 4 — Material rolante ou de transporte		
2320	Aeronaves	20
	Barcos:	
2325	De ferro	7,14
2330	De madeira	10
2335	De borracha	12,5
2340	Bicicletas, triciclos e motociclos	25
2345	Tractores e atrelados, empilhadores e carros com caixa basculante (<i>dumpers</i>)	16,66
2350	Vagões	4
2355	Veículos de tracção animal, compreendendo animais de tiro	12,5
2360	Vias-férreas normais	4
2365	Vias-férreas (sistema Decauville) e respectivo material rolante	10
	Veículos automóveis:	
2370	Funerários	12,5
2375	Ligeiros e mistos	25
2380	Pesados de passageiros	14,28
2385	Pesados e reboques, de mercadorias	20
2390	Pesados e reboques de mercadorias, quando utilizados normalmente em vias que provoquem forte desgaste de material	25



Período Mínimo: $100 / 25 = 4$ anos

Período Máximo: $100 / (25 \times 0,5) = 8$ anos

Quotas de depreciação ou amortização (art.31º)

DR Nº25/2009 - artigo 6º nº2:

- ✓ Quando a quota anual de depreciação determinada de acordo com o método das quotas decrescentes for inferior à que resulta da divisão entre o valor pendente de depreciação pelo número de anos de vida útil remanescente, é aceite como gasto de depreciação o valor deste quociente.

Exemplo:

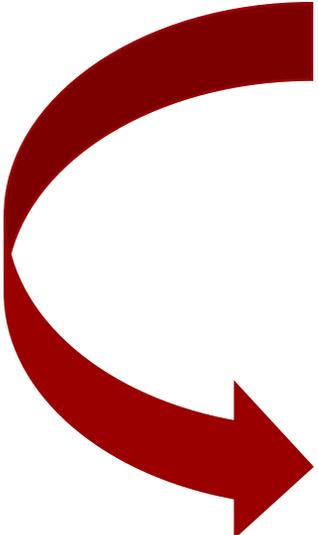
Uma empresa adquire uma máquina por 50 000 €, cuja vida útil é de **5 anos** e é depreciada à taxa de 20%. Determine o valor anual fiscalmente aceite.

Ano	Cálculo	Quota Anual	Valor Depreciável
2015	50 000 * 40 %	20 000 €	30 000 €
2016	30 000 * 40 %	12 000 €	18 000 €
2017	18 000 * 40 %	7 200 €	10 800 €
2018	10 800 * 40%	4 320 €	6 480 €
2019	6 480 * 40%	2 592 €	3 888 €

Período de vida útil: 5 anos, logo o coeficiente a utilizar é 2.

Taxa de depreciação= 20% x 2 = 40%

Ano	Divisão	Quociente	Comparação	Quota Anual – Quota Decrescente
2016	30 000/4	7 500 €	<	12 000 €
2017	18 000/4	6 000 €	<	7 200 €
2018	10 800/4	5 400 €	>	4 320 €



Ano	Quota Anual	Valor a Depreciar
2015	20 000 €	30 000 €
2016	12 000 €	18 000 €
2017	7 200 €	10 800 €
2018	5 400 €	5 400 €
2019	5 400 €	0 €

Quotas de depreciação ou amortização (art.31º)

Exceções:

Taxas de depreciação calculadas com base no período de utilidade esperada:

- Bens adquiridos em estado de uso
- Bens avaliados para efeitos de abertura de escrita
- Grandes reparações e beneficiações
- Obras em edifícios e em outras construções de propriedade alheia



DR N°25/2009 -
artigo 5º n°2

Quotas de depreciação ou amortização (art.31º + DR Nº 25/2009 artigo 7º)

Regime por Duodécimos

- ▶ Os sujeitos passivos podem optar por uma taxa de depreciação ou amortização, deduzida da taxa anual, correspondente ao número de meses contados desde o mês da entrada em funcionamento ou utilização dos elementos.
- ▶ Em caso de transmissão, inutilização ou termo da vida útil, só são aceites as depreciações e amortizações correspondentes ao número de meses decorridos até ao mês anterior ao da verificação desses eventos.

Exemplo:

A empresa XPTO adquire um equipamento no final de Março do ano N, e decide vender em Novembro N+3.

	N	N+1	N+2	N+3
ANUAL	QA	QA	QA	
DUODÉCIMOS	$(9/12)*QA$	QA	QA	$(10/12)*QA$

Mudança de métodos e alterações na vida útil dos ativos correntes (art.31º-A)

- Os métodos de depreciação e amortização devem ser **uniformemente** seguidos nos sucessivos períodos de tributação.
- Mudanças dos métodos adotados ou da vida útil dos ativos, desde que justificadas e aceites pela AT
- Variação das quotas → **regime mais ou menos intensivo** → DR N°25/2009 - artigo 9º

Mudança de métodos e alterações na vida útil dos ativos correntes (art.31º-A)

DR Nº25/2009 - artigo 9º:

Regime intensivo de utilização dos ativos depreciables

Acrescer:

- 25% à quota aplicada, quando laboração for em 2 turnos
- 50% à quota aplicada, quando a laboração for superior a 2 turnos



Exceção (nº4):

- Edifícios e outras construções
- Bens sujeitos a condições intensivas de exploração

Exemplo:

A empresa ABC adquiriu uma máquina industrial no valor de 40 000€, no ano de 2017. O regime de laboração da máquina é de 2 turnos e a taxa de depreciação a aplicar de 10%.

Quota de depreciação: $40\ 000 \times 0,10 = 4\ 000\ €$
 $4\ 000 \times 1,25 = 5\ 000\ €$ → DR N° 25/2009- Artigo 9° , n°1, a)

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026
Regime Geral	4 000€	4 000€	4 000€	4 000€	4 000€	4 000€	4 000€	4 000€	4 000€	4 000€
Regime Intensivo	5 000€	5 000€	5 000€	5 000€	5 000€	5 000€	5 000€	5 000€	-	-

Mudança de métodos e alterações na vida útil dos ativos correntes (art.31º-A)

- As quotas mínimas imputáveis ao período de tributação não podem ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro de outros períodos de tributação.



Exemplo: Amortizações que vão além do período máximo de vida útil – não podem ser consideradas como gastos fiscais em períodos futuros. (**Quotas perdidas**)

- As quotas mínimas de depreciação ou amortização são calculadas com base em taxas iguais a metade das fixadas segundo o método da linha reta. →
- A utilização de quotas de depreciação e amortização inferiores às mínimas depende de comunicação à AT, na qual se identifiquem as quotas a praticar e as razões que justificam a sua utilização.

DR N° 25/2009-
Artigo 18º

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

→ São aceites fiscalmente as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de **causas anormais** comprovadas com efeito adverso no contexto legal.



Desastres
Fenómenos Naturais
Inovações Técnicas
Alterações Significativas



É necessário aceitação por parte da AT (nº2 e 5)

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

→ Quando as desvalorizações excepcionais e o abate físico ocorre no **mesmo período**:

Condições cumulativas:

- a) Seja **comprovado** o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respetivo auto, assinado por duas testemunhas e sejam **identificados e comprovados** os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;
- b) No auto deve estar **discriminado**, 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.

NOTA: Toda a documentação a que se refere o nº3 deve integrar o processo de documentação fiscal, de acordo com o artigo 130º - são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, elementos contabilísticos e fiscais de cada período de tributação.

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

- Aplica-se também as regras anteriores caso as desvalorizações e o abate físico ocorra em **períodos diferentes**, mencionado no nº2 deste artigo.
- As perdas por imparidade de ativos depreciables ou amortizáveis que **não** foram aceites fiscalmente nos termos anteriores, são considerados como gasto, **em partes iguais**:
- durante o período de vida útil restante do ativo;
 - até ao período anterior que se verificou o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

Exemplo 1:

Uma empresa adquiriu em Abril de 2017 uma máquina por 100 000 €, tendo uma vida útil de **5 anos**. Devido a uma inundação nas instalações da empresa em Outubro de 2018, a máquina foi afetada, tendo registado uma perda por imparidade no valor de 25 000 €. Em Fevereiro de 2019, a empresa procedeu ao desmantelamento e recebeu 40 000 €. Qual o tratamento fiscal deste acontecimento?

Resolução:

2017

Contabilidade: PI = 25 000 €
Fiscalidade: PI = 25 000 € } FISCALIDADE = CONTABILIDADE

2018

Valor Líquido Fiscal = Valor de Aquisição – Depreciações Acumuladas – PI Acumuladas =
 $100\ 000 - (25\ 000 \times 2) - 25\ 000 = 25\ 000\ €$

Os 25 000 € são considerados **gasto do período**, desde que cumpra com os requisitos do artigo 31º-B, nº3 e nº4, CIRC

Exemplo 2:

Uma empresa adquiriu um equipamento por 20 000 € em 2013 que afetou ao seu ativo não corrente pelo valor de aquisição. A vida útil é de **4 anos**. Em 2015 a empresa registou uma perda por imparidade **não** aceite fiscalmente no valor de 4 000 €. Qual o tratamento fiscal?

Período	2013	2014	2015	2016
Depreciações fiscalmente aceites	5 000 €	5 000 €	3 000 €	3 000€
Perda por Imparidade	0	4 000 €	0	0
Gasto de depreciação	0	0	2 000 €	2 000 €

2015

Contabilidade: PI = 12 000 €

Fiscalidade: nada

RL Contabilístico = 1 000 000

+ 12 000

RL Fiscal = 1 012 000 €

2016 e 2017

Contabilidade: nada

Fiscalidade: PI / Vida útil remanescente = $12\,000 / 5 - 3 = 6\,000$ €

RL Contabilístico = 1 200 000

- 6 000

RL Fiscal = 1 194 000 €

Projetos de Desenvolvimento (art.32º + DR Nº 25/2009 art.17º)

✓ Despesas com projetos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal pela totalidade no período de tributação em que sejam suportadas, ainda que os elementos deles resultantes venham a ser reconhecidos como ativos intangíveis nas demonstrações financeiras.

✓ **Que despesas são aceites?**

Todas aquelas que o sujeito passivo incorreu para a realização de trabalhos da 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.

✓ Não se aplica aos projetos de desenvolvimento efetuados para outrem mediante contrato.

Elementos de Reduzido Valor (art.33º + DR Nº 25/2009 art.19º)

- Elementos do ativo sujeitos a depreciação, cujos custos unitários de aquisição ou produção não ultrapassem 1 000 €, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, exceto quando façam parte de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo.

Depreciações e Amortizações Não Dedutíveis (art.34º)

Depreciações e amortizações **não consideradas** como **gasto**:

- a) Elementos do ativo não sujeitos a depreciação;
- b) Imóveis, na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a depreciação;

 DR N°25/2009 - artigo 10º - Depreciações de Imóveis

- c) Quando excedam os limites estabelecidos;
- d) Quando praticadas para além do **período máximo de vida útil**;



Deduz-se das quotas mínimas de depreciação ou amortização , nos termos do nº4 Art 31º-A-
Aplicação de taxas iguais a metade das fixadas,
segundo o método da linha reta (nº2)

Depreciações e Amortizações Não Dedutíveis (art.34º)

- e) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aviões de turismo, na parte em que o custo de aquisição ou valor revalorizado exceder um determinado **montante**

DR N° 25/2009 Artigo 11º

Exceção: Bens afetos à exploração de serviço público de transporte ou que se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo

Portaria nº 467/2010 de 7 de Julho



	Veículos a Energia Elétrica	Veículos Híbridos "plug -in"	Veículos movidos a GPL ou GNV	Outros
2010	40 000 €	40 000 €	40 000 €	40 000 €
2011	45 000 €	30 000 €	30 000 €	30 000 €
2012-2015	50 000 €	35 000 €	35 000 €	35 000 €
2015-Presente	62 500 €	50 000 €	37 500 €	25 000 €

Exemplo:

Em 2010, a empresa DEF, adquiriu uma viatura ligeira de passageiros por 45 000 €. A taxa de depreciação aplicada é de 25%. Qual depreciação contabilística e fiscalmente aceite?

Resolução:

Depreciação contabilística = $45\ 000 * 0,25 = 11\ 250\ €$

Depreciação fiscalmente aceite: $40\ 000 * 0,25 = 10\ 000\ €$



Artigo 34º nº1 e)

Portaria nº 467/2010 de 7 de Julho

Provisões Fiscalmente Dedutíveis (art.39º)

Podem ser deduzidos/as:

- a) Obrigações referentes a processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período;
- b) Encargos com garantias a clientes;
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por empresas de seguros;
Provisões técnicas: montantes que permitam às empresas de seguros cumprir razoavelmente os compromissos decorrentes dos contratos com os clientes
- d) Encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração, sempre que tal seja obrigatório.

- A determinação das provisões - condições existentes no **final do período de tributação**.
- Quando a provisão for reconhecida pelo valor presente, os gastos resultantes do respetivo desconto ficam igualmente sujeitos a este regime.

Provisões Fiscalmente Dedutíveis (art.39º)

- As provisões referidas que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para outros - **rendimentos do período**.
- Cálculo do limite do montante anual da **provisão para garantias a clientes**:

$$\text{Quociente} = \frac{\Sigma \text{ encargos de garantias a clientes suportados nos últimos três períodos de tributação}}{\Sigma \text{ vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nesses períodos}}$$

Limite = Quociente x vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período

- O montante anual acumulado das **provisões técnicas** não devem ultrapassar os valores mínimos exigidos pela entidade de supervisão.

Exemplo:

A empresa ADREM constituiu no período de 2018 as seguintes provisões:

- a) Processo judicial em curso por indemnização a um cliente relativo a um fornecimento de bens no valor de 150 000 €
- b) Encargos com garantias a clientes previstas num contrato de venda no valor de 5 000 €
- c) Possível multa de 3 000 € relativa a uma infração identificada numa inspeção à fábrica

As vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia no período de 2018 foram de 150 000 €

	2015	2016	2017
Encargos suportados com garantias a clientes	3 000	7 000	4 500
Vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia	150 000	185 000	167 000

Resolução:

a) Processo judicial em curso por indemnização a um cliente relativo a um fornecimento de bens no valor de 150 000 €

Os 150 000 € são totalmente dedutíveis fiscalmente de acordo com o Art. 39º, nº 1, a).

b) Encargos com garantias a clientes previstas num contrato de venda no valor de 5 000 €

$$\text{Limite} = \frac{3\,000 + 7\,000 + 4\,500}{150\,000 + 185\,000 + 16\,7000} = 2,888\% \quad \text{Encargos dedutíveis} = 150\,000 \times 2,888\% = 4\,322\,€$$

Logo, a empresa terá de efetuar uma correção ao lucro tributável de 668 € relativo à provisão.

c) Possível multa de 3 000 € relativa a uma infração identificada numa inspeção à fábrica

Os encargos com a multa não são dedutíveis para efeitos fiscais pelo que a empresa tem que efetuar uma correção ao lucro tributável no valor de 3 000 €

Provisão para reparação de danos de carácter ambiental (art.40º)

- › A **dotação anual da provisão** para reparação de danos de carácter ambiental:

$\frac{\text{Encargos estimados com a reparação de danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração}}{\text{número de anos de exploração previsto em relação aos mesmos.}}$

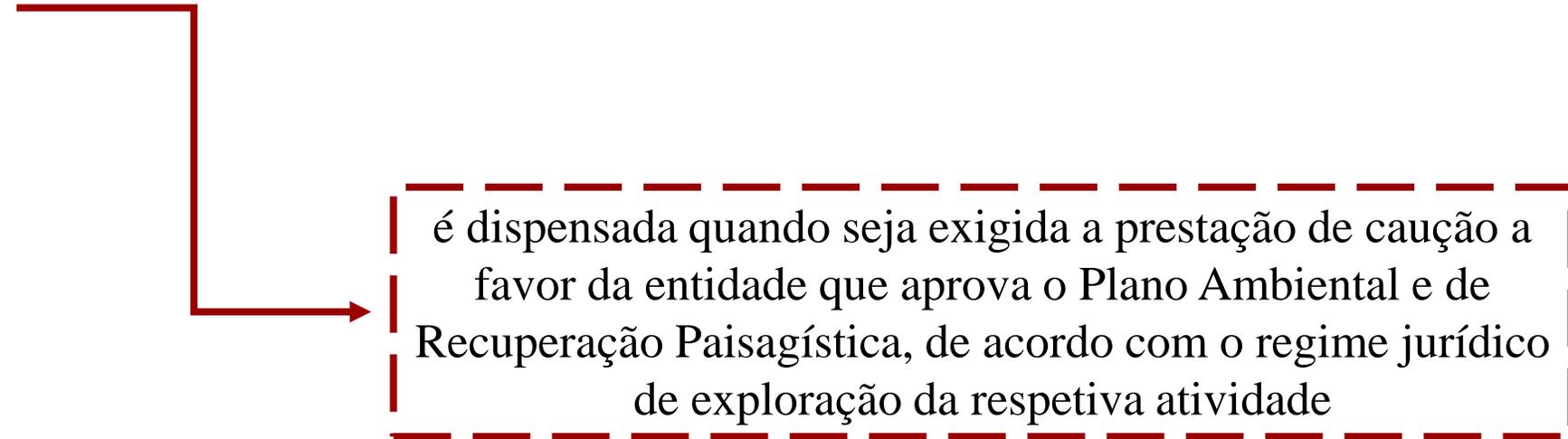
- › Com **nível de exploração irregular** ao longo do tempo, pode deduzir-se um montante anual diferente do anterior:

Comunicação à AT de um plano de constituição da provisão que tenha em conta aquele nível de exploração, até ao termo do 1.º período de tributação em que sejam reconhecidos gastos com a sua constituição ou reforço.

Provisão para reparação de danos de carácter ambiental (art.40º)

- › A constituição da provisão fica subordinada às **condições**:
- a) Apresentação de um plano previsional de encerramento da exploração, sujeito a aprovação pelos organismos competentes, com indicação detalhada dos:
 - trabalhos a realizar
 - estimativa desses encargos
 - número de anos de exploração previsto
 - eventual irregularidade do nível previsto de atividade

 - b) Constituição de um fundo de montante equivalente ao do saldo acumulado da provisão no final de cada período.



é dispensada quando seja exigida a prestação de caução a favor da entidade que aprova o Plano Ambiental e de Recuperação Paisagística, de acordo com o regime jurídico de exploração da respetiva atividade

Provisão para reparação de danos de caráter ambiental (art.40º)

› Sempre que da revisão do plano previsional resultar uma **alteração da estimativa dos encargos** ou se verificar uma **alteração no número de anos de exploração previsto**, se:

a) ↑ encargos estimados ou ↓ número de anos de exploração

$$\frac{\Sigma \text{total dos encargos ainda não provisionado}}{\text{o número de anos de atividade que ainda restem à exploração (incluindo o da revisão)}}$$

b) ↓ encargos estimados ou ↑ número de anos de exploração

Recalcular provisão anual. A parte da provisão em excesso (dos anos passados) deve ser objeto de reposição no período da revisão.

Provisão para reparação de danos de carácter ambiental (art.40º)

- › A provisão deve ser **aplicada** na cobertura dos encargos a que se destina **até ao fim do terceiro período** de tributação seguinte ao do encerramento da exploração
 - período máximo de prorrogação cinco períodos de tributação (com comunicação prévia à AT da respetiva justificação)

- › A parte da **provisão não utilizada para os fins** para que a provisão foi constituída é considerada:
 - como rendimento do terceiro período de tributação seguinte ao do encerramento da exploração
 - ou do último período de tributação em que seja comunicada a utilização da provisão (com prorrogação)

Exemplo 1:

A empresa BIMBU explora uma mina. No final desta exploração a empresa espera ter encargos com a reparação de danos de carácter ambiental no local afeto à exploração no valor de **250 000 €**. Estima-se que o período de exploração desta mina seja de **5 anos**. A empresa apresentou um plano previsional de encerramento da exploração aprovado pelos organismos competentes, constituiu um fundo para tal e prevê-se que o nível de exploração seja regular.

Determine o montante da provisão dedutível para efeitos fiscais.

Resolução:

- Provisão p/ enc. ambientais (anual) = $250\ 000 / 5 = 50\ 000\ €$

Exemplo 2:

A empresa BIMBU explora uma mina. No final desta exploração a empresa espera ter encargos com a reparação de danos de carácter ambiental no local afeto à exploração no valor de **250 000 €**. Estima-se que o período de exploração desta mina seja de **5 anos**. A empresa apresentou um plano previsional de encerramento da exploração aprovado pelos organismos competentes, constituiu um fundo para tal e prevê-se que o nível de exploração seja irregular. A empresa comunicou à AT um plano de constituição da provisão que tem em conta este nível de exploração em Janeiro de 2019.

Determine o montante da provisão dedutível para efeitos fiscais.

	2019	2020	2021	2022	2023
Nível exploração previsto	50 %	20 %	10 %	10 %	10 %

Resolução:

- ✓ Provisão p/ enc. ambientais (2019) = $250\,000 \times 50\% = 125\,000 \text{ €}$
- ✓ Provisão p/ enc. ambientais (2020) = $250\,000 \times 20\% = 50\,000 \text{ €}$
- ✓ Provisão p/ enc. ambientais (2021/22/23) = $250\,000 \times 10\% = 25\,000 \text{ €}$

Exemplo 3:

A empresa BIMBU explora uma mina. No final desta exploração a empresa espera ter encargos com a reparação de danos de carácter ambiental no local afeto à exploração no valor de **250 000 €**. Estima-se que o período de exploração desta mina seja de **5 anos**. A empresa apresentou um plano previsional de encerramento da exploração aprovado pelos organismos competentes, constituiu um fundo para tal e prevê-se que o nível de exploração seja regular.

No ano 2020 a empresa efetuou uma revisão do plano previsional que resultou num **acréscimo de 100 000 € dos encargos estimados**. Recalcule a provisão anual dedutível fiscalmente.

Resolução:

- Provisão p/ enc. ambientais (anual) = $(250\ 000 - 50\ 000 + 100\ 000) / 4 = 75\ 000$

Exemplo 4:

A empresa BIMBU explora uma mina. No final desta exploração a empresa espera ter encargos com a reparação de danos de carácter ambiental no local afeto à exploração no valor de **250 000 €**. Estima-se que o período de exploração desta mina seja de **5 anos**. A empresa apresentou um plano previsional de encerramento da exploração aprovado pelos organismos competentes, constituiu um fundo para tal e prevê-se que o nível de exploração seja regular.

No ano 2020 a empresa efetuou uma revisão do plano previsional que resultou num aumento de 5 anos relativamente à estimativa inicial.

Recalcule a provisão anual dedutível fiscalmente.

Resolução:

- Provisão p/ enc. ambientais (anual) = $250\ 000 / 10 = 25\ 000\ €$
- Reposição do valor da provisão = $50\ 000 - 25.000 = 25\ 000€$

Créditos Incobráveis (art.41º)

- Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados **gastos ou perdas do período de tributação**, ainda que o respetivo reconhecimento contabilístico já tenha ocorrido, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente:
- a) Em processo de execução
 - b) Em processo de insolvência, ou após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito;
 - c) Em processo de insolvência ou em processo especial de revitalização, quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito;
 - e) No âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais, após decisão arbitral;
 - f) Nos termos do regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais, os créditos se encontrem prescritos e o seu valor não ultrapasse o montante de 750 €;
 - g) Quando for celebrado e depositado na Conservatória do Registo Comercial acordo sujeito ao Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) que cumpra com o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito

Reconstituição de Jazidas (art.42º)

- Os sujeitos passivos que exerçam **a indústria extrativa de petróleo** podem deduzir, para efeitos da determinação do lucro tributável, o **menor** dos seguintes valores, desde que seja investido em prospeção ou pesquisa de petróleo em território português dentro dos três períodos de tributação seguintes:
 - a) 30% do valor bruto das vendas do petróleo produzido nas áreas de concessão efetuadas no período de tributação a que respeita a dedução;
 - b) 45% da matéria coletável que se apuraria sem consideração desta dedução.
- No caso de não se terem verificado os requisitos:

Correção fiscal ao RL do período em que se verificou o incumprimento.
- A dedução referida fica condicionada à não distribuição de lucros por um montante equivalente ao valor ainda não investido nos termos aí previstos.

Exemplo:

A empresa MIRAL tem como atividade a extração de petróleo e deseja fazer um investimento em prospeção de petróleo em território português em 2021. Qual o montante que a empresa pode deduzir dadas as informações apresentadas e qual será o valor do investimento que a empresa deverá realizar?

	2018
Valor Bruto das Vendas do petróleo produzido nas áreas de concessão	200 000 €
Matéria Coletável 2018	100 000 €

Resolução:

A empresa pode deduzir o menor dos valores:

a) $200.000 \times 30 \% = 60\ 000\ €$

b) $100.000 \times 45 \% = \mathbf{45\ 000\ €}$

Assim, de modo a rentabilizar o seu investimento, a empresa deverá investir um valor de 45 000 €

Realizações de utilidade social (art.43º)

- São dedutíveis os gastos, **em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respetivos familiares** (incluindo depreciações e rendas de imóveis) relativos à manutenção facultativa de:

- Creches, lactários, jardins-de-infância  Majoração = 40% (nº 9)
- Cantinas
- Bibliotecas
- Escolas
- Passes sociais (nº 15)
- Outras realizações de utilidade social reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos

Desde que:

- Tenham carácter geral
- Não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

Realizações de utilidade social (art.43º)

✓ São igualmente considerados **gastos** os suportados com:

- i. Contratos de seguros de acidentes pessoais, de vida, de doença ou saúde
- ii. Contribuições para fundos de pensões ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa;
- iii. Contratos de seguros de doença ou saúde em benefício dos trabalhadores, reformados ou respetivos familiares.

Limite = 15 % x despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários
(3 – Se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social passa a **25%**)

Realizações de utilidade social (art.43º)

❖ Aplica-se o disposto nos nºs 2 e 3 desde que:

- a) Os benefícios devem ser estabelecidos para a **generalidade dos trabalhadores**;
- b) Os benefícios devem ser estabelecidos segundo um **critério objectivo e idêntico para todos os trabalhadores** ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de instrumentos de regulamentação colectiva de trabalho;
- c) A **totalidade dos prémios e contribuições** (nºs 2 e 3 + rendimentos cat. A isentos pelo n.º 1 do artigo 18.º do EBF) **não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos** ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado gasto do período de tributação;



Exceção à b): Pode deixar de se verificar no caso de ser demonstrado que a diferenciação introduzida tem por base critérios objetivos (nº14)

Realizações de utilidade social (art.43º)

❖ Aplica-se o disposto nos nºs 2 e 3 desde que (cont.):

- d) Sejam pagos sob a forma de **prestação pecuniária mensal vitalícia** pelo menos dois terços dos benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;
- e) As disposições de regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social sejam acompanhadas de regime previsto em instrumento de regulamentação coletiva de trabalho ou de outro regime legal especial;

Exceção: O cumprimento das condições presentes nestas alíneas não são um requisito quando se trate de **seguros** de doença ou saúde, de acidentes pessoais ou de seguros de vida **que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez:**

Realizações de utilidade social (art.43º)

❖ Aplica-se o disposto nos nºs 2 e 3 desde que (cont.):

f) Aplica-se ainda:

- A gestão e disposição das importâncias despendidas **não pertençam à própria empresa;**
- Os contratos de seguros sejam celebrados com **empresas de seguros que possuam sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em território português,** ou com empresas de seguros que estejam autorizadas a operar neste território em livre prestação de serviços;
- Os **fundos de pensões** ou equiparáveis sejam **constituídos** de acordo com a **legislação nacional** ou geridos por instituições de realização de planos de pensões profissionais às quais seja aplicável a Directiva n.º 2003/41/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Junho, que estejam autorizadas a aceitar contribuições para planos de pensões de empresas situadas em território português;

g) Não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

Realizações de utilidade social (art.43º)

❖ Aplica-se o disposto nos n.ºs 2 e 3 desde que (cont.):

g) Não sejam considerados rendimentos do trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

Artigo 2.º

Rendimentos da categoria A

3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

b) As remunerações acessórias, (...) designadamente:

3) As importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal:

i) **Com seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social**, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respetivos beneficiários;

Exemplo:

No ano 2018, a empresa CITIZANUS teve os seguintes gastos:

- Contratos de seguros de doença em benefício dos trabalhadores: 30 000 €
- Creches: 10 000 €
- Aquisição de passes sociais em benefício dos trabalhadores: 5 000 €

Os trabalhadores têm direito a pensões de segurança social.

- a) Determine os gastos que a empresa pode considerar fiscalmente neste período. Identifique os eventuais pressupostos assumidos.
- b) Considere agora que os trabalhadores não tiveram direito a pensões da segurança social

Resolução:

- a) Determine os gastos que a empresa pode considerar fiscalmente neste período. Identifique os eventuais pressupostos assumidos.

$$\text{Limite (seguros doença)} = 15 \% \times 150\,000 = \mathbf{22\,500} < 30\,000$$

$$\begin{aligned} \text{Gastos a considerar} &= 22\,500 \text{ (Verificadas as condições do nº 4 do Art. 43º)} + 1\,000 \times 140 \% + 500 \\ &= 24\,400 \text{ €} \end{aligned}$$

$$\text{Alteração do montante gastos dedutíveis} = 22\,500 - 30\,000 + 40 \% \times 1\,000 = -7\,100 \text{ €}$$

Aumento do RL no valor de 7 100 €

- b) Considere agora que os trabalhadores não tiveram direito a pensões da segurança social

$$\text{Limite (seguros doença)} = 25 \% \times 150\,000 = 37\,500 > \mathbf{30\,000}$$

$$\begin{aligned} \text{Gastos a considerar} &= 30\,000 \text{ (Verificadas as condições do nº 4 do Art. 43º)} + 1\,000 \times 140 \% + 500 \\ &= 31\,900 \text{ €} \end{aligned}$$

$$\text{Reforço dos gastos dedutíveis} = 40 \% \times 1\,000 = 400 \text{ €}$$

Diminuição do RL no valor de 400 €

Quotizações a favor de associações empresariais (art.44º)

→ É considerado **gasto do período de tributação**, para determinação do lucro tributável:

150% x quotizações pagas pelos associados a favor das associações empresariais

Limite = 2‰ x volume de negócios

Exemplo:

A empresa ALIP realizou contribuições para associações empresariais no valor de 3 000 €. O volume de negócios da ALIP no ano de 2018 foi de 2 000 000 €. Determine o gasto fiscal de 2018 referente a contribuições para associações empresariais.

Resolução:

$$3\,000 \times 150\% = 4\,500 \text{ €}$$

$$\text{Limite} = 2\,000\,000 \times 0,002 = 4\,000 \text{ €}$$

$$4.500 > \mathbf{4.000 \text{ (limite)}}$$

$$\text{Reforço do gasto} = 4\,000 - 3\,000 = 1\,000 \text{ €}$$

Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.45º A)

- 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 intangíveis** quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística:
 - a) Elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada;
 - b) O goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais.
- O custo de aquisição, as grandes reparações e beneficiações e as benfeitorias das **PI** e o custo de aquisição dos **ativos biológicos não consumíveis** que sejam subsequentemente mensuradas 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 que seria fiscalmente aceite caso esse ativo **permanecesse reconhecido ao custo de aquisição**.

Ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.45º-A)

○ O disposto no nº 1 **não é aplicável:**

- a) Aos ativos intangíveis adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, quando seja aplicado o regime especial previsto no artigo 74º;
- b) Ao goodwill respeitante a participações sociais;
- c) Aos ativos intangíveis adquiridos a entidades residentes em “paraísos fiscais”;
- d) Aos ativos intangíveis adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais (art. 63º nº4).



situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra

Exemplo:

A empresa DENTES adquiriu a prestigiada marca de pastas dentífricas Couto, SA pelo valor de 100 000 €. No final desse ano, o Justo Valor da marca era 150 000 €. Determine o valor aceite como gasto fiscal no ano da aquisição.

Resolução:

Gasto Fiscal nos próximos 20 anos = $100\ 000 / 20 = 5\ 000$ €

O valor utilizado no numerador é o **custo de aquisição**.