

ENCERRAMENTO DE CONTAS – ASPECTOS CONTABILISTICOS E FISCAIS

OTOC - DIS0411

Domingos Cascais e José Pedro Farinha

Fevereiro de 2011

SEBENTA DO CURSO ONLINE

Nota Prévia

Ao tomar a iniciativa de mandar elaborar o presente manual, bem como o material de apoio ao desenvolvimento de um conjunto alargado de acções de formação, a direcção da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, pretende com certeza, contribuir para a consolidação e difusão dos procedimentos de encerramento na perspectiva de um mais amplo conhecimento de todos os seus profissionais.

O manual que se apresenta tem por finalidade dotar os responsáveis/gestores das empresas em geral e os técnicos oficiais de contas em particular com instrumentos/ferramentas que os actualizem perante o novo normativo e a moderna gestão empresarial.

Para isso, o presente trabalho procura compilar e contribuir com métodos e técnicas, bem como fornecer pistas para a abordagem dos casos práticos do quotidiano.

Tais instrumentos permitem capacitar gestores e técnicos oficiais de contas para atingir alguns objectivos essenciais, tais como:

- Identificar os aspectos essenciais na preparação das Demonstrações Financeiras
- Identificar os impactos da adopção das NCRF pela primeira vez
- Identificar as operações relevantes de encerramento
- Identificar os aspectos fiscais pertinentes no encerramento

Este trabalho tem como objectivo, auxiliar os utentes da Informação Financeira, em especial os seus preparadores.

Para se dar por cumprido este objectivo, considerou-se pertinente fazer uma abordagem prática a alguns problemas que poderão ser comuns a várias entidades, de forma a encontrar soluções nas NCRF e, assim “abrir o apetite” para a leitura das mesmas de forma a conseguirmos resolver os nossos

problemas

sustentadamente.

Índice

Nota Prévia.....	0
Índice.....	3
Acrónimos.....	6
“Perspectiva” Conceptual no SNC	7
A quem se aplica?.....	7
O que muda com o SNC?	9
A Prestação de Contas	12
As assembleias gerais	16
Em Resumo	25
As Demonstrações Financeiras	27
Elementos do Balanço	28
Elementos da Demonstração de Resultados.....	33
Base de Mensuração	35
A importância dos Fluxos de Caixa	37
Balanço de Abertura em SNC.....	40
Isenções de alguns requisitos de outras NCRF;.....	41
E proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NCRF.....	41
Artigo 5.º - Regime transitório (DL.159/09).....	43
Indicações sobre a preparação do balanço de abertura de acordo com as NCRF: ..	45
Reconhecimento.....	45
Desreconhecimento.....	46
Reclassificação.....	46
Mensuração	46
Operações Relevantes de Encerramento.....	48
Depreciações/Amortizações, Imparidades e Revalorizações	48
Modelo do custo vs Modelo da Revalorização	56
Depreciações e Amortizações	57
Métodos de depreciação.....	59
Imparidades.....	60

Método de Equivalência Patrimonial	71
Conceitos.....	71
Quando aplicar o método da equivalência patrimonial?	73
Inventários e Imparidades	75
Valor Realizável Líquido	75
Diferenças de Câmbio, Justo Valor e Imparidades.....	79
Diferenças de câmbio segundo o parágrafo 23 da NCRF 23:	79
Propriedades de Investimento	80
Instrumentos Financeiros.....	89
Diferimentos e Acréscimos.....	95
Rédito	95
Benefícios dos empregados	107
Subsídios do Governo	110
Provisões	113
Conceitos.....	113
Árvore de decisão.....	115
Impostos Diferidos.....	118
Acontecimentos após a Data do Balanço	121
Exemplos que poderão ou não dar lugar a ajustamentos	121
Reconciliação dos efeitos da adopção pela 1ª vez das NCRF.....	123
Aspectos Fiscais do Encerramento.....	129
Campo 702 – Variações Patrimoniais Positivas	131
Campo 704 – Variações Patrimoniais Negativas.....	133
Campo 703 e 705 – Regime Transitório do DL 159/2009.....	134
Campo 706 e 707 – Correção de Contratos De Construção.....	135
Campo 709 e 755 – Transparência Fiscal	138
Campo 710 e 756 – Correções de Períodos Anteriores.....	140
Campo 711 e 757 – Rédito ao Valor Presente	140
Campo 712 e 758 – Método de Equivalência Patrimonial.....	140
Campo 713 e 759 – Variações por Justo Valor	141
Campo 714 e 760 – Pagamentos com Base em Acções.....	142
Campo 715 e 761 – Outros Benefícios dos Empregados	142
Campo 718 e 762 – Imparidades	143
Campo 722 – Créditos Incobráveis	144
Campo 719 e 763 – Depreciações e outras Desvalorizações.....	145
Campo 721 e 764 – Provisões e Imparidades em activos Financeiros.....	148

Campo 724, 725, 765 e 766 – Imposto Corrente e Diferido	149
Campo 736, 739, 767 e 769 – Mais e Menos-Valias sem Reinvestimento	150
Campo 737, 738, 740, 741, 742 e 768 – Outras Mais e Menos-Valias Fiscais	152
Campo 743 e 770 – Derivados	155
Campo 745 e 772 – Correções ao Valor de Transmissão.....	158
Campo 750 e 773 – Fusões, Cisões, Entradas de Activos e Permutas de Partes Sociais	159
Campo 754 – Encargos com Publicidade	163
Campo 771 – Dupla Tributação Económica	164
Campo 751 e 774 – Benefícios Fiscais	167
Campo 716 – Gastos não Documentados.....	177
Campo 717 – Transmissão Onerosa de Partes de Capital	179
Campo 720 – Efeitos da Revalorização Fiscal	180
Campo 723 – Realizações de Utilidade Social	181
Campo 726 a 735 – Encargos não Dedutíveis	185
Campo 744, 746 a 749 – Preços de Transferência.....	189
Campo 347 e 349 – Taxas Gerais e Autónomas	198
Conclusão	203
BIBLIOGRAFIA	204

Acrónimos

AAA – American Accounting Association

ABDR – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados

AICPA – American Institute of Certified Public Accounting

ASB – Accounting Standards Board

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

DOAF – Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos

IAS – International Accounting Standards

IASB – Internacional Accounting Standards Board

IFRS - International Financial Reporting Standards

NCRF – Normas de Contabilidade e Relato Financeiro

OECE – Organização Europeia para a Cooperação Económica

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

UEP – União Europeia de Pagamentos

“Perspectiva” Conceptual no SNC

A quem se aplica?

Podemos dividir as entidades a quem se aplica o SNC em quatro grandes grupos distintos e com necessidades de relato diferentes:

- 1- As Entidades que aplicam as Normas Internacionais de Contabilidade que são aquelas cujos valores mobiliários estejam cotados em mercados regulamentados (Contas consolidadas e individuais) ou, por opção, as que sejam objecto de Certificação Legal de Contas e façam parte de um perímetro de consolidação que apresente, por opção, as demonstrações financeiras consolidadas com base nas Normas Internacionais de Contabilidade;
- 2- Entidades que aplicam as NCRF, ou seja todas as abrangidas pelo código das Sociedades Comerciais;
- 3- Entidades que aplicam a NCRF-PE. Foi criada uma norma específica para estas Entidades que terão uma necessidade de relato mais reduzido. Assim, a NCRF-PE foi criada de acordo com os quatro pilares do normativo (Reconhecimento, Mensuração, Apresentação e Divulgação) que consiste na compilação dos principais capítulos das normas mais relevantes para as necessidades de relato destas Entidades, deixando de fora várias normas, por exemplo a Imparidade de Activos, Activos Não Correntes Detidos Para Venda, Propriedades de Investimento, Acontecimentos Após a Data do Balanço... Caso pretendam, estas entidades podem aplicar as NCRF em detrimento da NCRF-PE, ou simplesmente beneficiar do direito supletivo de resolver as suas lacunas nas NCRF.

São consideradas Pequenas Entidades, as Entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: Total de Balanço – 1.500.000 euros; Total de Rendimentos – 3.000.000 euros e Média de trabalhadores empregados durante o exercício – 50. Estas Entidades poderão optar pela utilização da NCRF-PE na preparação das suas Demonstrações Financeiras se não forem sujeitas a certificação legal de contas e não integrarem um perímetro de consolidação. As Entidades que ultrapassem 2 dos 3 limites no ano n, no ano n+2 devem seguir o regime geral.

- 4- Entidades que aplicam a NCRF-ME. Foi criada uma norma específica para estas Entidades que terão uma necessidade de relato ainda mais reduzido. Assim, a NCRF-ME foi criada de acordo com os quatro pilares do normativo (Reconhecimento, Mensuração, Apresentação e Divulgação) que consiste na compilação dos principais capítulos das normas mais relevantes para as necessidades de relato destas Entidades, deixando de fora várias normas, por exemplo a Imparidade de Activos, Activos Não Correntes Detidos Para Venda, Propriedades de Investimento, Acontecimentos Após a Data do Balanço... Caso pretendam, estas entidades podem aplicar as NCRF ou a NCRF-PE em detrimento da NCRF-ME.

São consideradas ME, as Entidades que não ultrapassem durante dois anos consecutivos dois dos três limites seguintes: Total de Balanço – 500 000 euros; Total de Volume de Negócios – 500 000 euros e Média de trabalhadores empregados durante o exercício – 5. Estas Entidades poderão optar pela utilização da NCRF-ME na preparação das suas Demonstrações Financeiras se não forem sujeitas a certificação legal de contas e não integrarem um perímetro de consolidação.

As Entidades que exerçam em nome individual actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola que não tenham tido um volume de negócios superior a 150 000 euros na média dos últimos três anos, estão dispensadas do SNC.

O que muda com o SNC?

As normas emitidas pelo International Accounting Standards Boards (IASB) assentam em princípios de substância económica e não em regras ou normas jurídicas de algum país. Assim, a principal mudança prende-se com o facto de passarmos a ter um modelo de normalização assente em princípios e não em regras explícitas.

A informação deixa de ser preparada com o objectivo de satisfazer as necessidades de um único utente (a administração fiscal) e passa a ter como principal objectivo proporcionar informação útil a todos os utentes da mesma (stakeholders: Investidores, financiadores, fornecedores, clientes, empregados, administração pública e fiscal, etc.).

Na preparação da informação devem ser tidos em conta dois pressupostos:

1- Continuidade (Going Concern)

Presume-se que uma entidade tem continuidade e de que continuará no futuro previsível.

Os activos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que têm de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade das suas operações, e não pelo valor de venda no estado em que se encontram.

2- Acréscimo (Accrual Basis)

Os efeitos das operações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago.

As características qualitativas são os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil aos utentes. As quatro

principais características qualitativas são a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

Passa a haver uma grande preocupação com o relato, não é por acaso que as normas se chamam: Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Todas as normas têm pelo menos um capítulo sobre divulgação, houve uma redução da informação contida na face das Demonstrações Financeiras e um maior desenvolvimento do Anexo que tem uma referência cruzada para as demonstrações. Assim, a informação deixa de ser apresentada em “contabilês” e passa a ser em Português de forma a ser compreensível por todos os utentes.

A informação só é útil se tiver capacidade de influenciar as decisões dos seus utentes. Podemos classificar de materialmente relevante tudo aquilo que, se omitido ou inexacto, tenha capacidade de influenciar as decisões dos seus utentes.

Maquiavel certa vez decidira que “deveria tecer uma comparação entre factos antigos e contemporâneos, de modo a facilitar-lhes (aos homens) a compreensão. Deste modo, meus leitores poderão tirar daqueles livros toda a utilidade que se deve buscar no estudo histórico”. Só através da compreensão do passado, podemos fazer projecções futuras, daí a necessidade de prepararmos informação comparável com períodos anteriores e, sempre que necessário e apropriado, reexpressar esses períodos. Além de comparável no tempo, a informação deve ser comparável no espaço, tornava-se necessário colmatar a lacuna existente na comparabilidade das empresas portuguesas com as empresas estrangeiras. Graças ao SNC, isso tornou-se possível, uma vez que todas as entidades dos diferentes países produzem informação com base nas normas emitidas pelo IASB.

A informação tem que ser fiável, representar fidedignamente as transacções e acontecimentos, deve ser plena de forma a não omitir aspectos relevantes e neutra de preconceitos ou análises personalizadas dos temas, apesar de nos seus juízos, os preparadores da informação terem o dever de ser prudentes. A prudência é a inclusão de um grau de precaução no exercício dos juízos necessários ao fazer as estimativas necessárias em condições de incerteza, de

forma que os activos ou os rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos ou os gastos não sejam subavaliados. O sistema assenta em Princípios de Substância Económica e não na forma de regras específicas. A substância das transacções ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é mostrada pela sua forma legal ou idealizada, assim devemos ter sempre presente o conceito de substância sobre a forma aquando da análise das transacções.

A informação deve ser preparada de forma a maximizar estes atributos, balanceando as características qualitativas de forma a atingir o objectivo das Demonstrações Financeiras, mas nunca esquecendo que a mesma só será útil se chegar em tempo oportuno para a tomada de decisões e com um custo de preparação inferior ao benefício retirado da mesma.

Temos assim um sistema que nos vai obrigar a pensar e a tomar decisões em função do nosso próprio julgamento, dado que as NCRF não explicam a movimentação das contas em termos de débito e crédito, incluem apenas Princípios do Pensamento Contabilístico, bem como as regras de Reconhecimento e Mensuração, que resultarão na apresentação das Demonstrações Financeiras e na divulgação através do anexo.

A Prestação de Contas

Vários são os diplomas que fazem referência à prestação de contas, segundo o Código Comercial, os comerciantes são obrigados a:

Artigo 18.º - Obrigações especiais dos comerciantes

Os comerciantes são especialmente obrigados:

- 1.º A adoptar uma firma;
- 2.º A ter escrituração mercantil;
- 3.º A fazer inscrever no registo comercial os actos a ele sujeitos;
- 4.º A dar balanço, e a prestar contas.

Artigo 62.º - Obrigatoriedade do balanço

Todo o comerciante é obrigado a dar balanço anual ao seu activo e passivo nos três primeiros meses do ano imediato. *[Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]*

Segundo o Código das Sociedades Comerciais, os comerciantes são obrigados a:

Artigo 65.º - Dever de relatar a gestão e apresentar contas

1. Os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual. *[Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 328/95, de 9 de Dezembro]*
2. A elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e dos demais documentos de prestação de contas deve obedecer ao

disposto na lei; o contrato de sociedade pode complementar, mas não derogar, essas disposições legais.

3. O relatório de gestão e as contas do exercício devem ser assinados por todos os membros da administração; a recusa de assinatura por qualquer deles deve ser justificada no documento a que respeita e explicada pelo próprio perante o órgão competente para a aprovação, ainda que já tenha cessado as suas funções. [Rectificado pelo Decreto-Lei n.º 280/87, de 8 de Julho]
4. O relatório de gestão e as contas do exercício são elaborados e assinados pelos gerentes ou administradores que estiverem em funções ao tempo da apresentação, mas os antigos membros da administração devem prestar todas as informações que para esse efeito lhes forem solicitadas, relativamente ao período em que exerceram aquelas funções. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
5. O relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas devem ser apresentados ao órgão competente e por este apreciados, salvo casos particulares previstos na lei, no prazo de três meses a contar da data do encerramento de cada exercício anual, ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 328/95, de 9 de Dezembro]

Artigo 66.º - Relatório da gestão

1. O relatório da gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro]
2. A exposição prevista no número anterior deve consistir numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e

complexidade da sua actividade. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro]

3. Na medida do necessário à compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, a análise prevista no número anterior deve abranger tanto os aspectos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as actividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro]
4. Na apresentação da análise prevista no n.º 2 o relatório da gestão deve, quando adequado, incluir uma referência aos montantes inscritos nas contas do exercício e explicações adicionais relativas a esses montantes. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro]
5. O relatório deve indicar, em especial: [Anterior n.º 2; Passou a n.º 5 pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro]
 - a) A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu actividade, designadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos, custos, proveitos e actividades de investigação e desenvolvimento;
 - b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
 - c) A evolução previsível da sociedade;
 - d) O número e o valor nominal de quotas ou acções próprias adquiridas ou alienadas durante o exercício, os motivos desses actos e o respectivo preço, bem como o número e valor nominal de todas as quotas e acções próprias detidas no fim do exercício;
 - e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º;
 - f) Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada.
 - g) A existência de sucursais da sociedade.
 - h) Os objectivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada

uma das principais categorias de transacções previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do activo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.

Artigo 66.º-A - Anexo às contas

[Artigo aditado pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto - aplicável às entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal]

1. As sociedades devem prestar informação, no anexo às contas:
 - a) A existência de sucursais da sociedade.
 - b) Sobre a natureza e o objectivo comercial das operações não incluídas no balanço e o respectivo impacte financeiro, quando os riscos ou os benefícios resultantes de tais operações sejam relevantes e na medida em que a divulgação de tais riscos ou benefícios seja necessária para efeitos de avaliação da situação financeira da sociedade;
 - c) Separadamente, sobre os honorários totais facturados durante o exercício financeiro pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores oficiais de contas relativamente à revisão legal das contas anuais, e os honorários totais facturados relativamente a outros serviços de garantia de fiabilidade, os honorários totais facturados a título de consultoria fiscal e os honorários totais facturados a título de outros serviços que não sejam de revisão ou auditoria.
2. As sociedades que não elaboram as suas contas de acordo com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos de regulamento comunitário devem ainda proceder à divulgação, no anexo às contas, de informações sobre as operações realizadas com partes relacionadas, incluindo, nomeadamente, os montantes

dessas operações, a natureza da relação com a parte relacionada e outras informações necessárias à avaliação da situação financeira da sociedade, se tais operações forem relevantes e não tiverem sido realizadas em condições normais de mercado.

3. Para efeitos do disposto no número anterior:
 - a) A expressão 'partes relacionadas' tem o significado definido nas normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos de regulamento comunitário;
 - b) As informações sobre as diferentes operações podem ser agregadas em função da sua natureza, excepto quando sejam necessárias informações separadas para compreender os efeitos das operações com partes relacionadas sobre a situação financeira da sociedade.

As assembleias gerais

Artigo 375.º - Assembleias gerais de accionistas (CSC)

1. As assembleias gerais de accionistas devem ser convocadas sempre que a lei o determine ou o conselho de administração, a comissão de auditoria, o conselho de administração executivo, o conselho fiscal ou o conselho geral e de supervisão entenda conveniente. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
2. A assembleia geral deve ser convocada quando o requererem um ou mais accionistas que possuam acções correspondentes a, pelo menos, 5% do capital social. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 280/87, de 8 de Julho]
3. O requerimento referido no número anterior deve ser feito por escrito e dirigido ao presidente da mesa da assembleia geral, indicando com precisão os assuntos a incluir na ordem do dia e justificando a necessidade da reunião da assembleia.
4. O presidente da mesa da assembleia geral deve promover a publicação da convocatória nos 15 dias seguintes à recepção do

- requerimento; a assembleia deve reunir antes de decorridos 45 dias, a contar da publicação da convocatória.
5. O presidente da mesa da assembleia geral, quando não defira o requerimento dos accionistas ou não convoque a assembleia nos termos do n.º 4, deve justificar por escrito a sua decisão, dentro do referido prazo de quinze dias.
 6. Os accionistas cujos requerimentos não forem deferidos podem requerer a convocação judicial da assembleia.
 7. Constituem encargo da sociedade as despesas ocasionadas pela convocação e reunião da assembleia, bem como as custas judiciais, nos casos previstos no número anterior, se o tribunal julgar procedente o requerimento.

Artigo 376.º - Assembleia geral anual (CSC)

1. A assembleia geral dos accionistas deve reunir no prazo de três meses a contar da data do encerramento do exercício ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se tratar de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou apliquem o método da equivalência patrimonial para: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 328/95, de 9 de Dezembro]
 - a) Deliberar sobre o relatório de gestão e as contas do exercício; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
 - b) Deliberar sobre a proposta de aplicação de resultados;
 - c) Proceder à apreciação geral da administração e fiscalização da sociedade e, se disso for caso e embora esses assuntos não constem da ordem do dia, proceder à destituição, dentro da sua competência, ou manifestar a sua desconfiança quanto a administradores; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
 - d) Proceder às eleições que sejam da sua competência.
2. O conselho de administração ou o conselho de administração executivo deve pedir a convocação da assembleia geral referida no

número anterior e apresentar as propostas e documentação necessárias para que as deliberações sejam tomadas. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

3. A violação do dever estabelecido pelo número anterior não impede a convocação posterior da assembleia, mas sujeita os infractores às sanções cominadas na lei.

Artigo 377.º - Convocação e forma de realização da assembleia (CSC)

1. As assembleias gerais são convocadas pelo presidente da mesa ou, nos casos especiais previstos na lei, pela comissão de auditoria, pelo conselho geral e de supervisão, pelo conselho fiscal ou pelo tribunal. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
2. A convocatória deve ser publicada.
3. O contrato de sociedade pode exigir outras formas de comunicação aos accionistas e, quando sejam nominativas todas as acções da sociedade, pode substituir as publicações por cartas registadas ou, em relação aos accionistas que comuniquem previamente o seu consentimento, por correio electrónico com recibo de leitura. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
4. Entre a última divulgação e a data da reunião da assembleia deve mediar, pelo menos, um mês, devendo mediar, entre a expedição das cartas registadas ou mensagens de correio electrónico referidas no n.º 3 e a data da reunião, pelo menos, 21 dias. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
5. A convocatória, quer publicada, quer enviada por carta ou por correio electrónico, deve conter, pelo menos: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
 - a) As menções exigidas pelo artigo 171.º;
 - b) O lugar, o dia e a hora da reunião;
 - c) A indicação da espécie, geral ou especial, da assembleia;

- d) Os requisitos a que porventura estejam subordinados a participação e o exercício do direito de voto;
 - e) A ordem do dia;
 - f) Se o voto por correspondência não for proibido pelos estatutos, descrição do modo como o mesmo se processa, incluindo o endereço, físico ou electrónico, as condições de segurança, o prazo para a recepção das declarações de voto e a data do cômputo das mesmas. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
6. As assembleias são efectuadas: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
- a) Na sede da sociedade ou noutro local, escolhido pelo presidente da mesa dentro do território nacional, desde que as instalações desta não permitam a reunião em condições satisfatórias; ou [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
 - b) Salvo disposição em contrário no contrato de sociedade, através de meios telemáticos, devendo a sociedade assegurar a autenticidade das declarações e a segurança das comunicações, procedendo ao registo do seu conteúdo e dos respectivos intervenientes. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
7. O conselho fiscal, a comissão de auditoria ou o conselho geral e de supervisão só podem convocar a assembleia geral dos accionistas depois de ter, sem resultado, requerido a convocação ao presidente da mesa da assembleia geral, cabendo a esses órgãos, nesse caso, fixar a ordem do dia, bem como, se ocorrerem motivos que o justifiquem, escolher um local ou meio de reunião diverso da reunião física na sede, nos termos do número anterior. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
8. O aviso convocatório deve mencionar claramente o assunto sobre o qual a deliberação será tomada. Quando este assunto for a alteração do contrato, deve mencionar as cláusulas a modificar, suprimir ou aditar e o texto integral das cláusulas propostas ou a indicação de que tal texto fica à disposição dos accionistas na sede

social, a partir da data da publicação, sem prejuízo de na assembleia serem propostas pelos sócios redacções diferentes para as mesmas cláusulas ou serem deliberadas alterações de outras cláusulas que forem necessárias em consequência de alterações relativas a cláusulas mencionadas no aviso.

Artigo 382.º - Lista de presenças (CSC)

1. O presidente da mesa da assembleia geral deve mandar organizar a lista dos accionistas que estiverem presentes e representados no início da reunião.
2. A lista de presenças deve indicar:
 - a) O nome e o domicílio de cada um dos accionistas presentes;
 - b) O nome e o domicílio de cada um dos accionistas representados e dos seus representantes;
 - c) O número, a categoria e o valor nominal das acções pertencentes a cada accionista presente ou representado.
3. Os accionistas presentes e os representantes de accionistas devem rubricar a lista de presenças, no lugar respectivo.
4. A lista de presenças deve ficar arquivada na sociedade; pode ser consultada por qualquer accionista e dela será fornecida cópia aos accionistas que a solicitem.

Artigo 388.º - Actas (CSC)

1. Deve ser lavrada uma acta de cada reunião da assembleia geral.
2. As actas das reuniões da assembleia geral devem ser redigidas e assinadas por quem nelas tenha servido como presidente e secretário.
3. A assembleia pode, contudo, deliberar que a acta seja submetida à sua aprovação antes de assinada nos termos do número anterior.

Artigo 54.º - Deliberações unânimes e assembleias universais (CSC)

1. Podem os sócios, em qualquer tipo de sociedade, tomar deliberações unânimes por escrito e bem assim reunir-se em assembleia geral, sem observância de formalidades prévias, desde

que todos estejam presentes e todos manifestem a vontade de que a assembleia se constitua e delibere sobre determinado assunto.

2. Na hipótese prevista na parte final do número anterior, uma vez manifestada por todos os sócios a vontade de deliberar, aplicam-se todos os preceitos legais e contratuais relativos ao funcionamento da assembleia, a qual, porém, só pode deliberar sobre os assuntos consentidos por todos os sócios.
3. O representante de um sócio só pode votar em deliberações tomadas nos termos do n.º 1 se para o efeito estiver expressamente autorizado.

Artigo 63.º - Actas (CSC)

1. As deliberações dos sócios só podem ser provadas pelas actas das assembleias ou, quando sejam admitidas deliberações por escrito, pelos documentos donde elas constem.
2. A acta deve conter, pelo menos:
 - a) A identificação da sociedade, o lugar, o dia e a hora da reunião;
[Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 257/96, de 31 de Dezembro]
 - b) O nome do presidente e, se os houver, dos secretários;
 - c) Os nomes dos sócios presentes ou representados e o valor nominal das partes sociais, quotas ou acções de cada um, salvo nos casos em que a lei mande organizar lista de presenças, que deve ser anexada à acta;
 - d) A ordem do dia constante da convocatória, salvo quando esta seja anexada à acta;
 - e) Referência aos documentos e relatórios submetidos à assembleia;
[Rectificado pelo Decreto-Lei n.º 280/87, de 8 de Julho]
 - f) O teor das deliberações tomadas;
 - g) Os resultados das votações;
 - h) O sentido das declarações dos sócios, se estes o requererem.
3. Quando a acta deva ser assinada por todos os sócios que tomaram parte na assembleia e algum deles não o faça, podendo fazê-lo, deve a sociedade notificá-lo judicialmente para que, em prazo não inferior a oito dias, a assine; decorrido esse prazo, a acta tem a força

- probatória referida no n.º 1, desde que esteja assinada pela maioria dos sócios que tomaram parte na assembleia, sem prejuízo do direito dos que a não assinaram de invocarem em juízo a falsidade da acta. [Rectificado pelo Decreto-Lei n.º 280/87, de 8 de Julho]
4. Quando as deliberações dos sócios constem de escritura pública, de instrumento fora das notas ou de documento particular avulso, deve a gerência, o conselho de administração ou o conselho de administração executivo inscrever no respectivo livro a menção da sua existência. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
 5. Sempre que as actas sejam registadas em folhas soltas, deve a gerência ou a administração, o presidente da mesa da assembleia geral e o secretário, quando os houver, tomar as precauções e as medidas necessárias para impedir a sua falsificação. [Anterior n.º 6; Passou a n.º 5 pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
 6. As actas são lavradas por notário, em instrumento avulso, quando, no início da reunião, a assembleia assim o delibere ou ainda quando algum sócio o requeira em escrito dirigido à gerência, ao conselho de administração ou ao conselho de administração executivo da sociedade e entregue na sede social com cinco dias úteis de antecedência em relação à data da assembleia geral, suportando o sócio requerente as despesas notariais. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
 7. As actas apenas constantes de documentos particulares avulsos constituem princípio de prova, embora estejam assinadas por todos os sócios que participaram na assembleia. [Anterior n.º 9; Passou a n.º 7 pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
 8. Nenhum sócio tem o dever de assinar as actas que não estejam consignadas no respectivo livro ou nas folhas soltas, devidamente numeradas e rubricadas. [Anterior n.º 10; Passou a n.º 8 pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

Artigo 42.º - Prestação de contas (Código do Registo comercial – CRC)

1. O registo da prestação de contas consiste no depósito, por transmissão electrónica de dados e de acordo com os modelos oficiais previstos em legislação especial, da informação constante dos seguintes documentos: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - a) Acta de aprovação das contas do exercício e da aplicação dos resultados; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - b) Balanço, demonstração de resultados e anexo ao balanço e demonstração de resultados; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - c) Certificação legal das contas; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - d) Parecer do órgão de fiscalização, quando exista. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
2. O registo da prestação de contas consolidadas consiste no depósito, por transmissão electrónica de dados e de acordo com os modelos oficiais previstos em legislação especial, da informação constante dos seguintes documentos: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - a) Acta da deliberação de aprovação das contas consolidadas do exercício, de onde conste o montante dos resultados consolidados; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - b) Balanço consolidado, demonstração consolidada dos resultados e anexo; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - c) Certificação legal das contas consolidadas; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - d) Parecer do órgão de fiscalização, quando exista. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
3. Relativamente às empresas públicas, a informação respeitante à deliberação da assembleia geral é substituída pela informação referente aos despachos de aprovação do ministro das Finanças e do ministro da tutela e a respeitante à certificação legal das contas é

substituída pela referente ao parecer da Inspeção-Geral de Finanças. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]

4. [Revogado pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
5. [Revogado pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]
6. Relativamente às representações permanentes em Portugal de sociedades com sede no estrangeiro, a acta de aprovação é substituída por declaração da entidade representada, de onde conste que os documentos referidos no n.º 1 lhe foram apresentados. [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 318/2007, de 26 de Setembro]
7. O acesso por meios electrónicos, nos termos legalmente previstos, à informação constante dos documentos referidos nos n.ºs 1 e 2, substitui, para todos os efeitos legais, os correspondentes documentos em suporte de papel. [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 318/2007, de 26 de Setembro]

Artigo 166.º - Actos sujeitos a registo (CSC)

Os actos relativos à sociedade estão sujeitos a registo e publicação nos termos da lei respectiva.

Artigo 3.º - Sociedades comerciais e sociedades civis sob forma comercial (CRC)

- n. A prestação de contas das sociedades anónimas, por quotas e em comandita por acções, bem como das sociedades em nome colectivo e em comandita simples quando houver lugar a depósito, e de contas consolidadas de sociedades obrigadas a prestá-las; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

Artigo 70.º - Prestação de contas (CSC)

1. A informação respeitante às contas do exercício e aos demais documentos de prestação de contas, devidamente aprovados, está sujeita a registo comercial, nos termos da lei respectiva. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]

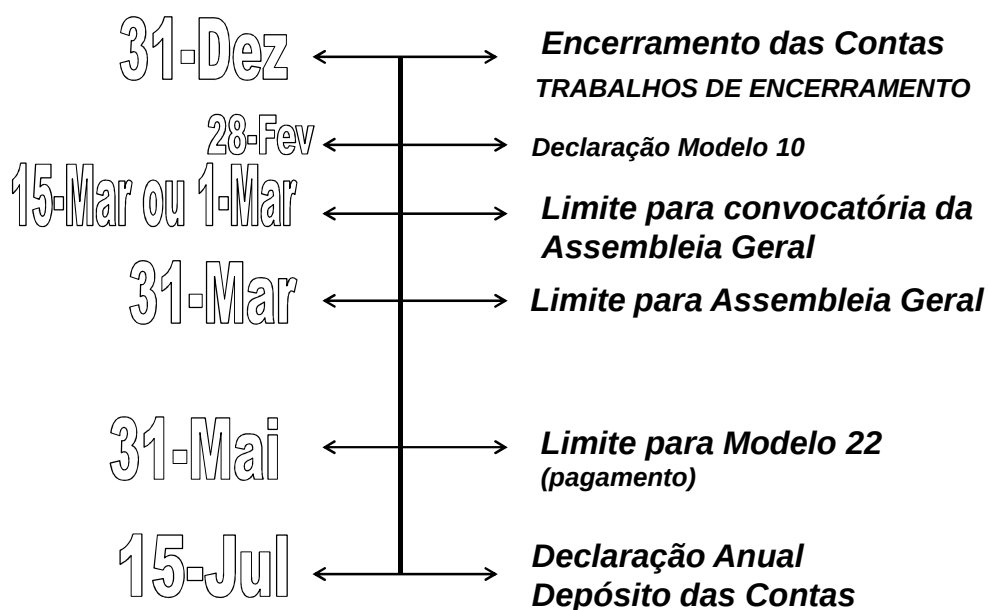
2. A sociedade deve disponibilizar aos interessados, sem encargos, no respectivo sítio da Internet, quando exista, e na sua sede cópia integral dos seguintes documentos: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
- a) Relatório de gestão; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro]
 - b) Relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário, quando não faça parte integrante do documento referido na alínea anterior; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto]
 - c) Certificação legal das contas; [Anterior alínea b); Passou a alínea c) pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto]
 - d) Parecer do órgão de fiscalização, quando exista. [Anterior alínea c); Passou a alínea d) pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto]

Artigo 73.º - Carácter público do registo (CRC)

1. Qualquer pessoa pode pedir certidões dos actos, de registo e dos documentos arquivados, bem como obter informações verbais ou escritas sobre o conteúdo de uns e outros.

Em Resumo

Dever-se-á obedecer ao seguinte esquema cronológico:



Devendo o relatório e contas conter os seguintes elementos de Prestação de Contas:

- o Documentos a registar (ainda que de forma electrónica)
 - Relatório de Gestão;
 - Demonstrações Financeiras e Anexo;
 - Acta de aprovação das contas;
 - Certificação Legal das Contas;
 - Relatório e Parecer do Órgão de Fiscalização;

As Demonstrações Financeiras

Entende-se por conjunto de demonstrações financeiras, a seguinte informação:

- Balanço
- Demonstração dos Resultados por Naturezas
- Demonstração dos Fluxos de Caixa
- Demonstração de Alterações no Capital Próprio
- Anexo

As pequenas e as micro entidades **estão dispensadas** de apresentar **a Demonstração de Alterações no CP e a demonstração dos fluxos de caixa**, podendo apresentar modelos reduzidos das restantes demonstrações financeiras.

As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos elementos das demonstrações financeiras. Os elementos directamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os activos, os passivos e os capitais próprios. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos. A demonstração de alterações na posição financeira reflecte geralmente elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço; por isso a Estrutura Conceptual não identifica nenhuns elementos que sejam exclusivos daquela demonstração.

A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados envolve um processo de subclassificação. Os activos e passivos podem ser classificados pela sua natureza ou função nas actividades da entidade a fim de mostrar a informação da maneira mais útil aos utentes para fins de tomada de decisões económicas.

Elementos do Balanço

Elementos relacionados com a mensuração da posição financeira:

- Activos
- Passivos
- Capital Próprio

Estes elementos são definidos como segue:

- **Activo** é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;
- **Passivo** é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos;
- **Capital próprio** é o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

As definições de activo e de passivo identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitam de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos no balanço. Particularmente, a expectativa de que benefícios económicos futuros fluirão para ou de uma entidade tem de ser suficientemente certa para ir de encontro ao critério da probabilidade do parágrafo 81 da Estrutura Conceptual antes de um activo ou passivo ser reconhecido.

Ao avaliar se um item satisfaz a definição de activo, passivo ou capital próprio, é preciso dar atenção à sua subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal. Por conseguinte, por exemplo, no caso das locações financeiras, a substância e realidade económica são as de que o locatário adquire os benefícios económicos do uso do activo locado para a maior parte da sua vida útil em troca de registar uma obrigação de pagar por esse direito uma quantia aproximada ao respectivo justo valor do activo e

respectivo encargo financeiro. Daqui que, a locação financeira dê origem a itens que satisfazem a definição de activo e passivo e são reconhecidos como tais no balanço do locatário.

Os benefícios económicos futuros incorporados num activo são o potencial de contribuir, directa ou indirectamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. O potencial pode ser um potencial produtivo que faça parte das actividades operacionais da entidade. Pode também tomar a forma de convertibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou a capacidade de reduzir os exfluxos de caixa, tais como quando um processo alternativo de fabricação baixe os custos de produção.

Uma entidade emprega geralmente os seus activos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou as necessidades de clientes; pelo facto de estes bens e serviços poderem satisfazer esses desejos ou necessidades, os clientes estão preparados para pagá-los, contribuindo assim para o fluxo de caixa da entidade. O próprio dinheiro presta um serviço à entidade por causa da sua predominância sobre os outros recursos.

Os benefícios económicos futuros incorporados num activo podem fluir para a entidade de diferentes maneiras. Por exemplo, um activo pode ser:

- (a) usado isoladamente ou em combinação com outros activos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
- (b) trocado por outros activos;
- (c) usado para liquidar um passivo; ou
- (d) distribuído aos proprietários da entidade.

Muitos activos, por exemplo, activos fixos tangíveis, têm uma forma física. Porém, a forma física não é essencial à existência de um activo; daqui que as patentes e os direitos de autor, por exemplo, sejam activos se se espera que deles fluam benefícios económicos futuros para a entidade e se eles forem controlados pela entidade.

Muitos activos, por exemplo, as dívidas a receber e propriedades, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência de um activo, o direito de propriedade não é essencial; por conseguinte, por exemplo, a propriedade detida sob locação é um activo se a entidade controlar os benefícios que espera que fluam da propriedade. Se bem que a capacidade de uma entidade de controlar benefícios seja geralmente a consequência de direitos legais, um item pode no entanto satisfazer a definição de activo mesmo quando não haja controlo legal. Por exemplo, o "know-how" obtido das actividades de desenvolvimento pode satisfazer a definição de activo quando, ao conservar secreto esse "know-how", uma entidade controle os benefícios que espera que dele fluam.

Os activos de uma entidade resultam de transacções passadas ou de outros acontecimentos passados. As entidades normalmente obtêm activos pela sua compra ou produção, mas outras transacções ou acontecimentos podem gerar activos; incluem-se como exemplos a propriedade recebida do Governo por uma entidade como parte de um programa para encorajar o crescimento económico numa área e a descoberta de depósitos minerais. As transacções ou acontecimentos que se espera que venham a ocorrer no futuro não dão por si próprios origem a activos; daqui que, por exemplo, uma intenção de comprar inventários não satisfaz à definição de activos.

Há uma íntima associação entre dispêndios em que se incorrem e activos que se geram mas ambos não coincidem necessariamente. Daqui que, quando uma entidade incorre em dispêndios, isto possa proporcionar prova de que benefícios económicos futuros foram procurados mas não é prova concludente de que um item que satisfaça a definição de activo tenha sido obtido. Semelhantemente a ausência de um dispêndio relacionado não evita que um item satisfaça a definição de activo e por conseguinte se torne um candidato ao reconhecimento no balanço; por exemplo, itens que tenham sido doados à entidade podem satisfazer a definição de activo.

Uma característica essencial de um passivo é a de que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade para agir ou executar de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente impostas

como consequência de um contrato vinculativo ou de requisito estatutário. Este é geralmente o caso, por exemplo, de quantias a pagar por bens e serviços recebidos. As obrigações também surgem, porém, das práticas normais dos negócios, costumes e de um desejo de manter boas relações negociais ou de agir de maneira equilibrada. Se, por exemplo, uma entidade decidir como questão de política rectificar deficiências nos seus produtos mesmo quando estas se tornem evidentes após o período de garantia ter expirado, são passivos as quantias que se espera que sejam gastas respeitantes a bens já vendidos.

Deve distinguir-se entre uma obrigação presente e um compromisso futuro. Por exemplo, uma decisão do órgão de gestão de uma entidade para adquirir activos no futuro não dá, por si própria, origem a uma obrigação presente. Normalmente uma obrigação surge somente quando o activo é entregue ou a entidade entra num acordo irrevogável para adquirir o activo. No último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências económicas da falha de honrar o compromisso, por exemplo, por causa da existência de uma penalidade substancial, deixa a entidade com pouca ou nenhuma margem para evitar o exfluxo de recursos para uma outra parte.

A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente que a entidade ceda recursos, incorporando benefícios económicos, a fim de satisfazer a reivindicação da outra parte.

Os passivos resultam de operações passadas ou de outros acontecimentos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a dívidas comerciais a pagar (a menos que pagos adiantadamente ou no acto da entrega) e o recebimento de um empréstimo bancário resulta numa obrigação de pagar o empréstimo. Uma entidade pode também reconhecer como passivos os descontos futuros baseados nas compras anuais feitas por clientes; neste caso, a venda de bens no passado é a operação que dá origem ao passivo.

Alguns passivos só podem ser mensurados usando um grau substancial de estimativa, designando-se estes passivos como provisões. Quando uma provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça a definição de passivo,

ela é reconhecida como um passivo mesmo que a respectiva quantia tenha de ser estimada. Como exemplos indicam-se as provisões para pagamentos a serem feitos relativamente a garantias existentes e provisões para cobrir as obrigações de pensões de reforma.

Embora o capital próprio seja definido como um resíduo, ele pode ser sub-classificado no balanço. Por exemplo, numa sociedade, os fundos contribuídos pelos accionistas, os resultados transitados, as reservas que representem apropriações de resultados transitados e as reservas que representem ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostradas separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da entidade distribuir ou, de outra maneira, aplicar o seu capital próprio. Podem também reflectir o facto de detentores de capital numa entidade terem direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital próprio contribuído.

A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar à entidade e aos seus credores uma medida adicional de protecção dos efeitos de perdas. Podem ser estabelecidas outras reservas se a legislação fiscal nacional conceder isenções de, ou redução em, passivos fiscais quando sejam feitas transferências para tais reservas. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utentes.

A quantia pela qual o capital próprio é mostrado no balanço está dependente da mensuração dos activos e dos passivos. Normalmente, a quantia agregada do capital próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das acções da entidade ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos activos líquidos numa base fragmentária quer da entidade como um todo segundo o pressuposto da continuidade.

O lucro é frequentemente usado como uma medida de desempenho ou como a base para outras mensurações, tais como o retorno do investimento ou os resultados por acção. Os elementos directamente relacionados com a mensuração do lucro são:

- Rendimentos
- Gastos.

Elementos da Demonstração de Resultados

Os elementos de rendimentos e de gastos são definidos como se segue:

- **Rendimentos** são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio;
- **Gastos** são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deprecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

As definições de rendimentos e de gastos identificam as suas características essenciais mas não tentam especificar os critérios que necessitarão de ser satisfeitos antes de serem reconhecidos na demonstração dos resultados. Os critérios para o reconhecimento de rendimentos e de gastos são tratados nos parágrafos 80 a 96 da Estrutura Conceptual.

Os rendimentos e os gastos são apresentados na demonstração dos resultados de formas diversificadas, a fim de proporcionar informação que seja relevante para a tomada de decisões económicas. Esta diversificação é feita na base de que a origem de um item é relevante na avaliação da capacidade da entidade gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro.

A definição de rendimentos engloba quer réditos quer ganhos. Os **réditos** provêm do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade sendo referidos por uma variedade de nomes diferentes incluindo vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e rendas.

Os **ganhos** representam outros itens que satisfaçam a definição de rendimentos e podem, ou não, provir do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade. Os ganhos representam aumentos em benefícios económicos e como tal não são de natureza diferente do rédito.

Os ganhos, incluem por exemplo, os que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de rendimentos também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que provenham da revalorização de títulos negociáveis e os que resultem de aumentos na quantia escriturada de activos a longo prazo. Quando os ganhos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, eles são geralmente apresentados em separado porque o seu conhecimento é útil para o propósito de tomar decisões económicas.

Vários activos podem ser recebidos ou aumentados através dos rendimentos; exemplos incluem o dinheiro, dívidas a receber e bens e serviços recebidos por troca de bens e serviços fornecidos. Os rendimentos podem também resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, uma entidade pode fornecer bens e serviços a um mutuante em liquidação de uma obrigação para reembolsar um empréstimo por liquidar.

A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.

As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas

como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas.

Um item que satisfaça a definição de uma classe (Activo, Passivo, Capital Próprio, Rendimento ou Gasto) deve ser reconhecido se:

- for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e
- o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não destrói a sua fiabilidade. Quando, porém, uma estimativa razoável não possa ser feita o item não é reconhecido no balanço ou na demonstração dos resultados.

Base de Mensuração

Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Para isso há que seleccionar a base particular de mensuração mais adequada:

- **Custo histórico.** Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa paga ou pelo justo valor da retribuição dada para os adquirir no momento da sua aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos proventos recebidos em troca da obrigação, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, impostos sobre o rendimento), pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de

caixa, que se espera que venham a ser pagas para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

- **Custo corrente.** Os activos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um activo equivalente fosse correntemente adquirido. Os passivos são registados pela quantia não descontada de caixa, ou de equivalentes de caixa, que seria necessária para liquidar correntemente a obrigação.
- **Valor realizável (de liquidação).** Os activos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o activo numa alienação ordenada. Os passivos são escriturados pelos seus valores de liquidação; isto é, as quantias não descontadas de caixa ou equivalentes de caixa que se espera que sejam pagas para satisfazer os passivos no decurso normal dos negócios.
- **Valor presente.** Os activos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros influxos líquidos de caixa que se espera que o item gere no decurso normal dos negócios. Os passivos são escriturados pelo valor presente descontado dos futuros exfluxos líquidos de caixa que se espera que sejam necessários para liquidar os passivos no decurso normal dos negócios.
- **Justo valor.** Quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

A base de mensuração geralmente adoptada pelas entidades ao preparar as suas demonstrações financeiras é o custo histórico. Este é geralmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os inventários são geralmente escriturados pelo mais baixo do custo ou do valor realizável líquido, os títulos negociáveis podem ser escriturados pelo seu valor de mercado e os passivos por pensões de reforma são escriturados pelo seu valor presente.

Na resolução dos nossos casos do dia a dia, devemos procurar seguir os quatro pilares do normativo, tal como definidos na Estrutura Conceptual:

- I. **Reconhecimento**, o quê e quando contabilizamos algo;
- II. **Mensuração**, porque valores contabilizamos e apresentamos algo;
- III. **Apresentação**, como e onde aparecem os itens nas demonstrações financeiras;
- IV. **Divulgação**, informação narrativa sobre os itens das demonstrações financeiras.

De facto o **objectivo principal da contabilidade é proporcionar informação útil para que os seus utentes possam tomar decisões económicas a partir dela**, assim é preciso apresentar as demonstrações financeiras que resumem os itens que foram reconhecidos e mensurados de acordo com as várias normas, mas é fundamental que essa informação seja entendida por quem a lê, para isso há que dar especial importância à divulgação, que consiste em apresentar informação narrativa sobre as demonstrações financeiras apresentadas, contribuindo assim para uma melhor compreensão da mesma ou enriquecendo-a com mais detalhe e fundamentos. Todas as normas, sem excepção, têm pelo menos um capítulo sobre divulgação, que nos indica as obrigações mínimas de divulgação para as matérias abordadas na respectiva norma. Os preparadores da informação devem ainda enriquecer o anexo (peça das demonstrações financeiras que se dedica à divulgação, ou seja, informação narrativa) com informação sobre a forma como foram preparadas, produzidas e apresentadas as demonstrações financeiras e com outra informação que se mostre relevante para uma melhor compreensão da posição financeira e dos resultados.

A importância dos Fluxos de Caixa

A entidade deve preparar informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes por meio de uma demonstração de fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa durante o período em operacionais, de investimento e de financiamento. As entidades devem divulgar os componentes de caixa e seus equivalentes e apresentarem a reconciliação das quantias incluídas na Demonstração de Fluxos de Caixa com os itens equivalentes relatados no balanço. É útil a divulgação separada de fluxos de caixa que

representam aumentos na capacidade operacional e fluxos de caixa que sejam exigidos para manter a capacidade operacional, pois facilita ao utente determinar em que medida a empresa está a investir adequadamente na manutenção da sua capacidade operacional.

Exemplo Prático

Dois indivíduos decidiram, após uma correcta análise SWOT, constituir uma sociedade com Capital Social de 25.000€ detido em 50% por cada um deles.

Face às dificuldades do momento **foi decidido realizar 70%** no capital no acto da constituição da sociedade e os restantes 30% no prazo máximo de 1 ano.

Pelos registos, publicações, etc. **desembolsaram a quantia de 3.000€** e desencadearam a seguinte série de operações já previstas e negociadas:

-  Aquisição de um **armazém por 50.000€ e Equipamento Básico por 10.000€;**
-  Realização de um **quota simbólica mas com sentido estratégico** no principal cliente alvo (já lhe encomendara 2 unidades) **no valor de 15.000€;**
-  Contracção no Banco CGP, dum **financiamento no montante de 75.000€**, baseado na hipoteca do armazém, com um prazo de reembolso de 3 anos em prestações semestrais iguais, anuais e **liquidadas no fim dos meses de Julho e Janeiro** de cada ano e sujeito a **taxa de juro anual de 8%** a liquidar também na data de vencimento das prestações.

Resolução

Actividades operacionais:

Pagamentos a Fornecedores (-) 3.000,00

...

Actividades de Investimento:

Pagamentos respeitantes a:

Activos Fixos Tangíveis (-) 60.000,00

Investimentos Financeiros (-) 15.000,00

Actividades de Financiamento:

Recebimentos respeitantes a:

Financiamentos Obtidos (+) 75.000,00

Realização de Capital (+) 17.500,00 (25.000 * 70%)

Pagamentos respeitantes a:

Financiamentos Obtidos (-) 12.500,00 (75.000 / 6)

Juros e gastos similares (-) 3.000,00 (75.000 * 8% / 2)

Balanço de Abertura em SNC

As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) contenham informação que:

- seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
- proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF; e
- possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas, de acordo com as NCRF, no seu balanço de abertura e nas suas primeiras demonstrações financeiras.

Com as excepções referidas nos parágrafos 9 a 11 da NCRF 3, uma entidade deve, no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF:

- reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas NCRF;
- não reconhecer itens como activos ou passivos se as NCRF não permitirem esse reconhecimento;
- reclassificar itens que reconheça segundo os PCGA anteriores como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio, mas que são um tipo diferente de activo, passivo ou componente do capital próprio segundo as NCRF; e
- aplicar as NCRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

As políticas contabilísticas que uma entidade usa no seu balanço de abertura de acordo com as NCRF podem diferir daquelas que usou para a mesma data

utilizando os PCGA anteriores. Os ajustamentos resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data da transição para as NCRF.

Por conseguinte, uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutro item do capital próprio) à data da transição para as NCRF.

Esta Norma estabelece duas categorias de excepções ao princípio de que o balanço de abertura de acordo com as NCRF deve estar conforme com cada NCRF:

Isenções de alguns requisitos de outras NCRF;

Em função das situações concretas que se venham a verificar nas operações de transição de cada entidade, esta pode optar pelo uso de uma ou mais das isenções seguintes, nos termos estabelecidos nos parágrafos 15 a 23, 25A alíneas a) e b) e 25F da IFRS 1 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro:

- concentrações de actividades empresariais;
- justo valor ou revalorização como custo considerado;
- benefícios dos empregados;
- diferenças de transposição cumulativas;
- instrumentos financeiros compostos;
- a designação de instrumentos financeiros previamente reconhecidos;
- e
- locações.

E proibições à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NCRF.

Esta Norma proíbe a aplicação retrospectiva das seguintes matérias de outras NCRF, nos termos estabelecidos nos parágrafos 27 a 34A e o último período

do 34B da IFRS 1 – Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro:

- desreconhecimento de activos financeiros e passivos financeiros;
- contabilidade de cobertura;
- estimativas; e
- activos classificados como detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas.

Uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF. Este é o ponto de partida da sua contabilização segundo as NCRF e servirá para comparativo nas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF. A Data de transição para as NCRF: é a data de início do primeiro período para o qual a entidade apresenta as suas primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF.

Uma entidade deve explicar de que forma a transição dos PCGA anteriores para as NCRF afectou a sua posição financeira, o seu desempenho financeiro e os seus fluxos de caixa relatados. Para tanto, as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as NCRF de uma entidade devem incluir:

- (a) a reconciliação do seu capital próprio relatado segundo os PCGA anteriores com o seu capital próprio segundo as NCRF, entre:
 - (i) a data de transição para as NCRF; e
 - (ii) o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, elaboradas segundo os PCGA anteriores
- (b) a reconciliação do lucro ou perda relatado segundo os PCGA anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais da entidade, com o lucro ou a perda segundo as NCRF relativo ao mesmo período; e

- (c) caso se tenham reconhecido ou revertido quaisquer perdas por imparidade pela primeira vez ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, a entidade deve apresentar as divulgações que a NCRF 12 – Imparidade de Activos teria exigido se a entidade tivesse reconhecido essas perdas por imparidade ou reversões no período que começa na data de transição para as NCRF.

Caso uma entidade apresente uma demonstração de fluxos de caixa segundo os PCGA anteriores, deve também explicar os ajustamentos materiais na demonstração de fluxos de caixa.

Artigo 5.º - Regime transitório (DL.159/09)

1. Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.
2. No caso dos investimentos que, no momento da transição, estejam a representar provisões técnicas do Diário da República, 1.ª série — N.º 133 — 13 de Julho de 2009 4395 seguro de vida com participação nos resultados, e dos investimentos relativos a seguros de vida em que o risco de investimento seja suportado pelo tomador de seguro, bem como daqueles que, em exercícios anteriores, tenham estado afectos a essas carteiras de investimento, considera -se que o seu custo de aquisição, para efeitos fiscais, é o que corresponda ao valor contabilístico no momento da transição, ou ao valor de mercado da data da transferência de ou para essas carteiras, respectivamente.

3. Os ajustamentos a que se referem os números anteriores devem ser devidamente evidenciados no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º do Código do IRC, de acordo com a renumeração introduzida.
4. Às mais -valias ou menos -valias de elementos do activo imobilizado que tenham beneficiado do regime de reinvestimento previsto no anterior artigo 45.º do Código do IRC e cujos valores de realização ainda não objecto de reinvestimento é aplicável o disposto na nova redacção deste artigo, mantendo -se, todavia, o prazo original para a concretização desse reinvestimento.
5. O regime transitório estabelecido nos números anteriores é igualmente aplicável à adopção, pela primeira vez, do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, das Normas de Contabilidade Ajustadas, aprovadas pelo Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2005, ou do Plano de Contas para as Empresas de Seguros, aprovado pela Norma Regulamentar n.º 4/2007 -R, de 27 de Abril, do Instituto de Seguros de Portugal, sem prejuízo de, relativamente às entidades que já vinham aplicando estes novos referenciais contabilísticos, o período referido no n.º 1 se contar a partir do período de tributação em que os mesmos tenham sido adoptados pela primeira vez.
6. Relativamente às entidades que tenham optado, nos termos do Decreto -Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, por elaborar as respectivas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, os efeitos a que se refere o n.º 1 deste artigo são apurados tomando por referência as contas individuais, organizadas de acordo com a normalização contabilística nacional, previstas no artigo 14.º daquele decreto -lei.

Indicações sobre a preparação do balanço de abertura de acordo com as NCRF:

Ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCRF, uma entidade deve ter em atenção as seguintes quatro regras, excepto nos casos em que esta Norma permita excepções ou proíba aplicação retrospectiva:

- (a) reconhecimento de todos os activos e passivos, nos termos em que tal seja requerido pelas NCRF;
- (b) desreconhecimento de activos ou passivos que, nos termos das NCRF não sejam de reconhecer como tal;
- (c) reclassificação de itens que eram reconhecidos como determinado tipo de activo, passivo ou capital próprio no âmbito dos PCGA anteriores, mas que devem ser reconhecidos como um tipo diferente de acordo com as NCRF;
- (d) mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos, de acordo com os princípios estabelecidos nas NCRF.

Reconhecimento

É expectável que, de acordo com as NCRF, muitas entidades reconheçam activos e passivos que não eram reconhecidos como tal segundo os PCGA anteriores. Algumas áreas em que tal pode ocorrer são, por exemplo:

- (a) Activos intangíveis adquiridos;
- (b) Activos e passivos relacionados com locações financeiras;
- (c) Exploração e avaliação de recursos minerais;
- (d) Activos biológicos;
- (e) Provisões para garantias a clientes, reestruturação e matérias ambientais;
- (f) Instrumentos financeiros; e

- (g) Benefícios dos empregados.

Desreconhecimento

Exemplos de activos ou passivos que, sendo como tal reconhecidos segundo os PCGA anteriores, não o são de acordo com as NCRF, podem ocorrer, por exemplo, nas seguintes áreas:

- (a) Intangíveis gerados internamente;
- (b) Despesas de investigação; e
- (c) Contratos de construção.

Reclassificação

Activos e passivos que podem ter de ser reclassificados referir-se-ão, por exemplo, a:

- (a) Activos detidos para venda;
- (b) Unidades operacionais descontinuadas;
- (c) Investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- (d) Activos biológicos; e
- (e) Subsídios e apoios do Governo.

Mensuração

Poderão ter de ser mensurados segundo critérios diferentes itens relacionados, designadamente, com:

- (a) Goodwill;
- (b) Activos e passivos relacionados com locações financeiras;
- (c) Propriedades de investimento;
- (d) Imparidade de activos;

- (e) Exploração e avaliação de recursos minerais;
- (f) Activos biológicos;
- (g) Contratos de construção;
- (h) Provisões para garantias a clientes, reestruturação e matérias ambientais;
- (i) Instrumentos financeiros; e
- (j) Benefícios dos empregados.

Operações Relevantes de Encerramento

No processo de encerramento das contas, são diversos os movimentos realizados para apurar o resultado líquido do período.

- Lançamentos de regularização
(p.ex. valorizações de inventários e outros registos de carácter não corrente)
- Lançamentos de apuramento de resultados
(com o objectivo de se saldarem as contas de gastos e rendimentos)

Depreciações/Amortizações, Imparidades e Revalorizações

Os Activos Fixos Tangíveis são itens detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e que se espera que sejam usados durante mais do que um período.

O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade e o seu o custo possa ser mensurado fiavelmente.

A NCRF 7 não prescreve a unidade de medida para reconhecimento, i.e. aquilo que constitui um item do activo fixo tangível. Assim, é necessário exercer juízos de valor ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas de uma entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor agregado.

Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus activos fixos tangíveis e custos de equipamento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do activo fixo tangível e os custos incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

Podem ser considerados no Activo por uma só quantidade e quantia fixa, os itens imobilizados que, no seu conjunto, satisfaçam simultaneamente as seguintes condições:

- sejam renovados frequentemente;
- representem, bem a bem, uma quantia imaterial para a entidade;
- tenham uma vida útil não superior a três anos.

Os itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo tangível, embora não aumentando directamente futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente de activo fixo tangível, pode ser necessário para que a entidade obtenha futuros benefícios económicos dos seus outros activos. Esses itens do activo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como activos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de se conformar com exigências ambientais para a produção e armazenamento de químicos perigosos. Os melhoramentos nas instalações relacionados são reconhecidos como um activo porque, sem eles, a entidade não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos. Contudo, a quantia escriturada resultante desse activo e activos relacionados é revista para imparidade de acordo com a NCRF 12 - Imparidade de Activos.

Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.

O custo **de um item do activo fixo tangível** compreende:

- o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
- quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida;
- a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

- custos de benefícios dos empregados (ver subsidiariamente a NCRF 28 - Benefícios dos Empregados) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do activo fixo tangível;
- custos de preparação do local;
- custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- custos de instalação e montagem;
- custos de testar se o activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- honorários.

Uma entidade aplica a NCRF 18 - Inventários aos custos das obrigações de desmantelamento, remoção e restauração do local em que um item está localizado que sejam incorridos durante um determinado período como consequência de ter usado o item para produzir inventários durante esse período. As obrigações por custos contabilizados de acordo com a NCRF 18 ou com a presente Norma são reconhecidas e mensuradas de acordo com a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

Exemplos de custos que não são custos de um item do activo fixo tangível são:

- custos de abertura de novas instalações;
- custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);
- custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
- custos de administração e outros custos gerais.

O reconhecimento dos custos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível cessa quando o item está na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um item não são incluídos na quantia escriturada desse item. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível:

- custos incorridos enquanto um item capaz de funcionar da forma pretendida ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser usado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
- perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a exigência da produção do item; e
- custos de realocação ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.

Algumas operações ocorrem em ligação com a construção ou desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida. Estas operações incidentais podem ocorrer antes ou durante as actividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, podem ser obtidos rendimentos através do uso de um local de construção como um parque de estacionamento até a construção ter início. Dado que não são necessárias operações inerentes para colocar um item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida, o rendimento e os gastos relacionados das operações

inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.

O custo de um activo construído pela própria entidade determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal das operações empresariais, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (ver NCRF 18 - Inventários). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. De forma semelhante, o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na auto-construção de um activo não é incluído no custo do activo. A NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos estabelece critérios para o reconhecimento do juro como componente da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível construído pela própria entidade.

Activos intangíveis são os itens não monetários identificáveis sem substância física, detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendar a outros, ou para finalidades administrativas

Por vezes, é difícil avaliar se um activo intangível gerado internamente se qualifica para reconhecimento, pois torna-se difícil:

- identificar se e quando existe um activo identificável que gere benefícios económicos futuros esperados; e
- determinar fiavelmente o custo do activo. Em alguns casos, o custo de gerar internamente um activo intangível não pode ser distinguido do custo de manter ou aumentar o goodwill da entidade gerado internamente ou do decorrer operacional do dia-a-dia.

Por isso, além de se conformar com os requisitos gerais do reconhecimento e mensuração inicial de um activo intangível, uma entidade aplica os requisitos e orientação dos parágrafos 51 a 66 da NCRF 6 a todos os activos intangíveis gerados internamente:

Para avaliar se um activo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento, uma entidade classifica a formação do activo em:

- uma fase de pesquisa; e
- uma fase de desenvolvimento.

Se bem que os termos “pesquisa” e “desenvolvimento” estejam definidos, os termos “fase de pesquisa” e “fase de desenvolvimento” têm um sentido mais amplo para a finalidade desta Norma.

Se uma entidade não puder distinguir a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento num projecto interno para criar um activo intangível, a entidade trata o dispêndio nesse projecto como se fosse incorrido somente na fase da pesquisa.

Nenhum activo intangível proveniente de pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido. O dispêndio com pesquisa (ou da fase de pesquisa de um projecto interno) deve ser reconhecido como um gasto quando for incorrido.

Na fase de pesquisa de um projecto interno, uma entidade não pode demonstrar que existe um activo intangível que irá gerar benefícios económicos futuros prováveis. Por isso, este dispêndio é reconhecido como um gasto quando for incorrido.

Exemplos de actividades de pesquisa são:

- actividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
- a procura de, avaliação e selecção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;
- a procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- a formulação, concepção, avaliação e selecção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Um activo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projecto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar:

- a viabilidade técnica de concluir o activo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda.
- a sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo.
- a sua capacidade de usar ou vender o activo intangível.
- a forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros. Entre outras coisas, a entidade pode demonstrar a existência de um mercado para a produção do activo intangível ou para o próprio activo intangível ou, se for para ser usado internamente, a utilidade do activo intangível.
- a disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível.
- a sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

Na fase de desenvolvimento de um projecto interno, uma entidade pode, nalguns casos, identificar um activo intangível e demonstrar que o activo gerará prováveis benefícios económicos futuros. Tal acontece porque a fase de desenvolvimento de um projecto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

Exemplos das actividades de desenvolvimento são:

- a concepção, construção e teste de protótipos e modelos de pré-produção ou de pré-uso;
- a concepção de ferramentas, utensílios, moldes e suportes envolvendo nova tecnologia;
- a concepção, construção e operação de uma fábrica piloto que não seja de uma escala económica exequível para produção comercial; e
- a concepção, construção e teste de uma alternativa escolhida para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Para demonstrar como um activo intangível gerará benefícios económicos futuros prováveis, uma entidade avalia os futuros benefícios económicos a serem recebidos do activo usando os princípios da NCRF 12 - Imparidade de Activos. Se o activo gerar benefícios económicos apenas em combinação com

outros activos, a entidade aplica o conceito de unidades geradoras de caixa tal como definido na NCRF 12.

A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios de um activo intangível pode ser demonstrada, por exemplo, por um plano empresarial que mostre os recursos técnicos, financeiros e outros necessários e a capacidade da entidade para assegurar esses recursos. Em alguns casos, uma entidade demonstra a disponibilidade de financiamento externo pela obtenção de uma indicação do mutuante da sua vontade de financiar o plano.

Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com fiabilidade o custo de gerar internamente um activo intangível, tais como os ordenados e outros dispêndios incorridos para assegurar copyrights ou licenças ou para desenvolver software de computadores.

As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente não devem ser reconhecidos como activos intangíveis.

Dispêndios com marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens semelhantes em substância gerados internamente não podem ser distinguidos do custo de desenvolver a empresa no seu todo. Por isso, tais itens não são reconhecidos como activos intangíveis.

O custo de um activo intangível gerado internamente para a finalidade é a soma dos dispêndios incorridos desde a data em que o activo intangível primeiramente satisfaz os critérios de reconhecimento. O parágrafo 70 da NCRF 6 proíbe a reposição de dispêndio anteriormente reconhecido como um gasto.

O custo de um activo intangível gerado internamente compreende todos os custos directamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o activo para ser capaz de funcionar da forma pretendida. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

- os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o activo intangível;

- os custos dos benefícios dos empregados associados à formação do activo intangível;
- as taxas de registo de um direito legal; e
- a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo intangível.

A NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

Não são, porém, componentes do custo de um activo intangível gerado internamente:

- os dispêndios com vendas, gastos administrativos e outros gastos gerais a menos que estes dispêndios possam ser directamente atribuídos à preparação do activo para uso;
- ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o activo atingir o desempenho planeado; e
- dispêndios com a formação do pessoal para utilizar o activo.

Modelo do custo vs Modelo da Revalorização

De acordo com a NCRF 7 Activos Fixos Tangíveis ou a NCRF 6 Activos Intangíveis, uma entidade deve escolher ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.

Se uma entidade seguir o Modelo do custo, após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Se uma entidade seguir o Modelo de revalorização, após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.

O justo valor de terrenos e edifícios deve ser determinado a partir de provas com base no mercado por avaliação que deverá ser realizada por avaliadores profissionalmente qualificados e independentes. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação.

Se não houver provas com base no mercado do justo valor devido à natureza especializada do item do activo fixo tangível ou intangível, uma entidade não pode utilizar o método de revalorização.

Quando um item do activo fixo tangível ou intangível for revalorizado, qualquer depreciação ou amortização acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:

- (d) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo for revalorizado por meio da aplicação de um índice para determinar o seu custo de reposição depreciado.
- (e) eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes usado para edifícios.

Depreciações e Amortizações

De acordo com a NCRF 7 Activos Fixos Tangíveis ou a NCRF 6 Activos

Cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.

Uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida com respeito a um item do activo fixo tangível às partes significativas deste e deprecia

separadamente cada parte. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura e os motores de uma aeronave, sejam eles propriedade da entidade ou sujeitos a locação financeira.

O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.

A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do activo não exceda a sua quantia escriturada. A reparação e manutenção de um activo não evitam a necessidade de o depreciar.

A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável, no caso dos activos intangíveis com vida útil finita, o valor residual é geralmente assumido como zero.

O valor residual de um activo pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o gasto de depreciação do activo é zero a menos que, e até que, o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida. A depreciação de um activo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como

detido para venda) de acordo com a NCRF 8 – Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas e a data em que o activo for desreconhecido. Porém, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de depreciação pelo uso, o gasto de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

Métodos de depreciação

De acordo com a NCRF 7 Activos Fixos Tangíveis ou a NCRF 6 Activos

O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.

O método de depreciação é aplicado consistentemente a um activo de período para período, a menos que ocorra alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos associados a esse activo. Nesse caso, o método deve ser alterado para reflectir o novo modelo, sendo tal modificação contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a NCRF 4.

Os métodos mais utilizados incluem:

- O método da linha recta,

A depreciação pelo método da linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar.

- O método do saldo decrescente e

O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil.

- O método das unidades de produção.

O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados.

A entidade selecciona o método que reflecta mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.

Imparidades

Quando a quantia escriturada ou o custo final esperado do activo que se qualifica exceda a sua quantia recuperável ou o seu valor realizável líquido, a quantia escriturada é reduzida ou anulada de acordo com as exigências das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Entende-se por **Perda por Imparidade**, o excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

A **quantia recuperável** é a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Uma **unidade geradora de caixa** é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de influxos de caixa e que seja em larga medida independente dos influxos de caixa de outros activos ou grupo de activos.

O **Valor de uso** é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espere surjam do uso continuado de um activo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indicação, a entidade deve estimar a quantia recuperável do activo.

Independentemente de existir ou não qualquer indicação de imparidade, uma entidade deve também:

- testar anualmente a imparidade de um activo intangível com uma vida útil indefinida ou um activo intangível ainda não disponível para uso comparando a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável.

Este teste de imparidade pode ser efectuado em qualquer momento durante o período anual, desde que seja efectuado no mesmo momento de cada ano. Activos intangíveis diferentes podem ser testados quanto a imparidade em momentos diferentes. Contudo, se um desses activos intangíveis for inicialmente reconhecido durante o período anual corrente, esse activo deve ser testado quanto a imparidade antes do final do período corrente.

- testar anualmente a imparidade do goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais.

Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:

Fontes externas de informação

- Durante o período, o valor de mercado de um activo diminuiu significativamente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.
- Ocorreram, durante o período, ou irão ocorrer no futuro próximo, alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o activo está dedicado.
- As taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno de investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afectarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo.
- A quantia escriturada dos activos líquidos da entidade é superior à sua capitalização de mercado.

Fontes internas de informação

- Está disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um activo.
- Alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um activo como finita em vez de indefinida.
- Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado.

Se houver uma indicação de que um activo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do activo precisa de ser revisto e ajustado de acordo com a Norma aplicável ao activo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade relativa a esse activo.

A quantia recuperável:

- Justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender:

A melhor evidência do justo valor menos os custos de vender de um activo é um preço num acordo de venda vinculativo numa transacção entre partes sem qualquer relacionamento entre elas, ajustado para custos incrementais que seriam directamente atribuíveis à alienação do activo.

Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo mas um activo for negociado num mercado activo, o justo valor menos os custos de vender é o preço de mercado do activo menos os custos com a alienação. O preço de mercado apropriado é geralmente o preço corrente de oferta de compra. Quando os preços de oferta de compra não estiverem disponíveis, o preço da transacção mais recente pode proporcionar uma base a partir da qual se

estime o justo valor menos os custos de vender, desde que não tenha havido uma alteração significativa nas circunstâncias económicas entre a data da transacção e a data em que a estimativa seja feita.

Se não houver acordo de venda vinculativo ou mercado activo para um activo, o justo valor menos os custos de vender é baseado na melhor informação disponível para reflectir a quantia que uma entidade poderá obter, à data do balanço, da alienação do activo numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso sem qualquer relacionamento entre elas, após dedução dos custos com a alienação. Ao determinar esta quantia, uma entidade considera o desfecho de transacções recentes de activos semelhantes feitas no mesmo sector. O justo valor menos os custos de vender não reflecte uma venda forçada, a não ser que a gerência seja compelida a vender imediatamente.

Os custos com a alienação, que não tenham sido os reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos os custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transacções semelhantes, custos de remoção do activo e custos incrementais directos para colocar um activo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego (tal como definidos na NCRF 28 Benefícios de Empregados) e custos associados à redução ou reorganização de uma empresa a seguir à alienação de um activo não são custos incrementais directos de alienar o activo.

- Valor de uso:

Atenção para os seguintes elementos que devem ser reflectidos no cálculo do valor de uso de um activo:

- uma estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo;
- expectativas acerca das possíveis variações na quantia ou na tempestividade desses fluxos de caixa futuros;
- o valor temporal do dinheiro, representado pela taxa corrente de juro sem risco de mercado;
- o preço de suportar a incerteza inerente ao activo; e

- outros factores, tais como a falta de liquidez, que os participantes do mercado reflectissem no apreamento dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter do activo.

Exemplo de valor de uso:

Do equipamento Impar, **espera-se que gere Cash flows de 1.000€ por ano, durante quatro anos** (do momento actual, 0, até, ao ano 3), sendo alienado nessa altura por 5.000.

A taxa de desconto é de 4%.

$$Valor.de.Uso = 1.000 + \frac{1.000}{(1+0,04)^1} + \frac{1.000}{(1+0,04)^2} + \frac{1.000 + 5.000}{(1+0,04)^3} = 7.904$$

A(s) taxa(s) de desconto deve(m) ser a(s) taxa(s) antes de impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado sobre:

- o valor temporal do dinheiro; e
- os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

Uma taxa que reflecta as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos para o activo é o retorno que os investidores exigiriam se fossem eles a escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de quantias, tempestividade e perfil de risco equivalentes às que a entidade espera obter do activo. Esta taxa é estimada a partir da taxa implícita nas transacções correntes de mercado para activos semelhantes ou a partir do custo médio ponderado do capital de uma entidade cotada em bolsa que tenha um único activo (ou uma carteira de activos) semelhante em termos de potencial de serviço e de riscos para o activo em causa. Contudo, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para mensurar o valor de uso de um activo não deve(m) reflectir os riscos em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. De outro modo, o efeito de alguns pressupostos será tido em consideração duas vezes.

Quando uma taxa de um activo específico não estiver directamente disponível no mercado, uma entidade usa substitutos para estimar a taxa de desconto.

Para mais informação da taxa de desconto, devem ser consultados os (§§ 15 a 21) da NI2 - Uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor de uso.

Se, e apenas se, a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.

Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de uma outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra Norma.

Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia escriturada do activo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo, se, e apenas se, tal for exigido por outra Norma.

Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo com a depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver) numa base sistemática, durante a sua vida útil remanescente.

Se uma perda por imparidade for reconhecida, quaisquer activos ou passivos por impostos diferidos relacionados serão determinados de acordo com a NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento, ao comparar a quantia escriturada revista do activo com a sua base fiscal.

Exemplo Prático

Uma empresa adquiriu no início do ano 2007 um equipamento industrial por 1.000.000 euros, o qual integra três componentes (A, B e C). O valor inicial investido foi imputado às três componentes da seguinte forma:

A — 200.000; B — 500.000; C — 300.000. Às duas primeiras componentes foi atribuída uma vida útil de 10 anos e à terceira uma vida útil de 3 anos.

No início de 2010, esta empresa procedeu à substituição da componente C, tendo suportado um custo no valor de 450.000 euros. Foi novamente atribuída uma vida útil de 3 anos a esta componente.

Determine o valor da depreciação a reconhecer nos anos 2007, 2008 e 2009 e identifique o procedimento contabilístico a adoptar no início do ano 2010 quando se verificar a substituição da componente C.

Resolução

O valor da depreciação dos anos 2007, 2008 e 2009 corresponde a 170.000 euros.

$$= 200.000 / 10 = 20.000$$

$$= 500.000 / 10 = 50.000$$

$$= 300.000 / 3 = 100.000$$

$$\rightarrow 20.000 + 50.000 + 100.000 = \underline{170.000\text{€}}$$

No início do ano 2010 a empresa limita-se a reconhecer o custo suportado com a substituição da componente C como parte integrante dos AFT, uma vez que o valor contabilístico da componente que foi substituída já assume um valor nulo.

Exemplo Prático

Uma empresa adquiriu no início do ano 2007 um equipamento industrial por 2.000.000 euros tendo estimado uma vida útil de 10 anos e optado por utilizar o método da linha recta na determinação da depreciação de cada período contabilístico.

Porém, este equipamento tem de ser sujeito a uma operação de inspecção importante de quatro em quatro anos. No final de 2007 esta empresa tinha como expectativa vir a gastar 80.000 euros com a inspecção a realizar no final de 2010.

No final de 2010, esta empresa realizou a referida inspecção, tendo suportado um custo no valor de 80.000 euros.

Determine o valor da depreciação a reconhecer nos anos 2007, 2008, 2009 e 2010 e identifique o procedimento contabilístico a adoptar no final do ano 2010 quando se realizar a referida inspecção.

Resolução

O valor da depreciação dos anos 2007, 2008, 2009 e 2010 corresponde a 212.000 euros.

Depreciação Equip. = $(2.000.000 - 80.000) / 10 = 1.920.000 / 10 = \underline{192.000}$

Depreciação Imputável à Inspecção = $80.000 / 4 = \underline{20.000}$

Total anual das Depreciações = $192.000 + 20.000 = \underline{212.000\text{€}}$

No final do ano 2003 a empresa limita-se a reconhecer o custo suportado com a inspecção como parte integrante dos AFT, uma vez que o valor contabilístico da primeira inspecção cujo custo estava implícito no preço de aquisição do equipamento já assume um valor nulo.

Exemplo Prático

A empresa Z adquiriu em Janeiro de 2009 um equipamento com as seguintes características

- a) Valor de aquisição: 800.000 euros;
- b) Vida útil prevista no início de 2009: 10 anos;
- c) Justo valor em 31.12.2009: 765.000 euros
- d) Vida útil prevista no início de 2010: 8 anos.

Pretende-se que identifique o procedimento contabilístico a adoptar no final de 2009 e no final de 2010 assumindo a utilização do modelo de revalorização

Resolução

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2009	Depreciação do ano de 2009	642	438	80.000
31-12-2009	Revalorização no final de 2009	438	433	80.000
31-12-2009	Revalorização no final de 2009 - Justo Valor	433	5891	45.000
31-12-2009	Revalorização no final de 2009 - Imp diferido	5892	2742	11.250
31-12-2010	Depreciação do ano de 2010	642	438	95.625
31-12-2010	Trf. de parte do excedente revalorização	5891	56	5.625
31-12-2010	Trf. de parte do exc. revalorização - Reversão	56	5892	1.406

Depreciação 2009 = $800.000 / 10 = 80.000$

Revalorização = $(800.000 - 80.000) - 765.000 = 45.000$

Depreciação 2010 = $765.000 / 8 = 95.625$

Transf. Exc. Rev (ano) = $45.000 / 8 = 5.625$

Exemplo Prático

Uma empresa tem uma unidade geradora de caixa com o seguinte valor contabilístico em 31.12.2010, após o registo das depreciações do período:

Equipamento de transporte: 200.000 euros;

Equipamento básico: 500.000 euros;

Equipamento administrativo: 100.000 euros;

Trespasse (goodwill) 80.000 euros;

A vida útil remanescente de cada um destes elementos era de 10 anos.

Sabendo que a quantia recuperável desta unidade geradora de caixa no final do ano 2010 era de 700.000 euros e que o justo valor deduzido dos custos de

venda do equipamento administrativo era de 90.000 euros, identifique o procedimento contabilístico a adoptar nesta data.

Resolução

Descrição	Eq. Transporte	Eq. Básico	Eq. Admin.	Trespasse (goodwill)	Total
Valor Contabilístico - 31.12.2010	200.000	500.000	100.000	80.000	880.000
Perda do Goodwill	0	0	0	80.000	80.000
Perda de outros activos	25.714	64.286	10.000	0	100.000
Justo Valor - 31.12.2010	174.286	435.714	90.000	0	700.000

Exemplo Prático

Em finais do exercício de 2010 a sociedade Beta, S.A. está a avaliar a eventual perda por imparidade da sua secção de cozedura, dado que a mesma está a ter um desempenho bastante inferior àquele que era esperado.

Dado não ser possível estimar a quantia recuperável de todos os activos individuais, considera-se aquela secção como uma unidade geradora de caixa.

Esta, que está contabilizada segundo o método do custo líquido das depreciações acumuladas, apresentava, após o reconhecimento da depreciação do exercício, uma quantia escriturada de 4.500 M€ e tinha à data uma vida útil estimada de mais 3 anos.

Dada a especificidade do activo em causa, não é possível determinar com fiabilidade o respectivo preço de venda.

Exemplo Prático (cont)

E, nessas circunstâncias, a empresa estimou que os fluxos de caixa esperados para a unidade geradora de caixa seriam os seguintes:

Ano Fluxo de caixa esperado M€

2011 1.750

2012 1.500

2013 1.250

Considerando que:

- a taxa que reflecte o valor temporal do dinheiro é de 4%,
- os riscos específicos para o activo em relação aos quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não foram ajustadas são avaliados em 1%,
- não se espera, em 2011, uma variação material do valor de uso da

Resolução

A depreciação esperada para o exercício de 2010 será de:

a) 1.500 M€;

b) 1.369 M€;

c) 1.394 M€;

d) 1.472 M€.

Taxa de actualização a considerar		5%			
		4% + 1%			
	Cash-Flow	VAL 3	VAL 2	VAL 1	VAL
0		1.080	1.361	1.667	4.107
1	1.750	1.134	1.429	1.750	
2	1.500	1.190	1.500		
3	1.250	1.250			
VAL	VC	PI	AMORT.		
4.107,01	4.500,00	392,99	1.369,00	= (4.107,01 : 3)	

Método de Equivalência Patrimonial

Conceitos

(§ 4 da NCRF 15)

Demonstrações financeiras consolidadas: são as demonstrações financeiras de um grupo apresentadas como as de uma única entidade económica.

Empresa-mãe: é uma entidade que detém (controla) uma ou mais subsidiárias.

Grupo: é constituído por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias.

Subsidiária: é uma entidade que é controlada por uma outra entidade (empresa-mãe).

Noções de controlo:

Controlo exclusivo:

- É o poder de gerir as políticas operacionais e financeiras de uma empresa de forma a obter benefícios das suas actividades;
(Consolidação Integral - NCRF 15)

Controlo conjunto:

- É o quinhão de controlo acordado contratualmente sobre uma actividade económica; (Consolidação Proporcional - NCRF 13)

Influência significativa:

- É o poder de participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de uma actividade económica mas não controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas. (Equivalência Patrimonial - NCRF 13)

Simple participation:

- When the percentage held is inferior to 20%, presuming that there is no influence over the company participated in arising from this participation and from other facts that originate influence, designating the contracts referred to previously.
(Cost model)

An investment in an associate must be accounted using the equity method, except if there are severe and lasting restrictions that significantly prejudice the capacity of transfer of funds to the holding company, in which case the cost method must be used.

(§ 42 da NCRF 13)

Significant influence: is the power to participate in the decisions of the financial and operational policies of the investee or of an economic activity but which is not control or joint control over these policies. Significant influence can be obtained by holding shares, statute or agreement. (§ 4 da NCRF 13)

Many of the procedures appropriate for the application of the equity method are similar to the procedures of consolidation described in NCRF 15 – Investments in Subsidiaries and Consolidation. In addition, the concepts underlying the procedures used in the accounting of the acquisition of a subsidiary are also adopted in the accounting of the investment in an associate. (§ 57 da NCRF 13)

By the equity method, the investment in an entity is initially recognized at cost and the carrying amount is increased or decreased to recognize the investor's share of the results of the investee after the date of acquisition. The investor's share of the results of the investee is recognized in the investor's results. Dividends received from an investee reduce the carrying amount of the investment. They may also be necessary adjustments to the carrying amount, for changes in the investor's proportional share in the investee resulting from changes in the equity of the investee that have not been recognized in the results of

investida. Tais alterações incluem as resultantes da revalorização de activos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida directamente no seu capital próprio. (§ 58 da NCRF 13)

Quando aplicar o método da equivalência patrimonial?

	<u>CONTAS INDIVIDUAIS</u>	<u>CONTAS CONSOLIDADAS</u>
ASSOCIADA Presunção >20% e <50%	<u>MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL</u>	<u>MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL</u>
SUBSIDIÁRIA Presunção >50%		<u>CONSOLIDAÇÃO INTEGRAL</u>

Exemplo Prático

Uma empresa (A) adquiriu, em Janeiro de 2009, 30% do capital de outra empresa (B) por 100.000 euros, valor que corresponde ao Justo Valor dos activos e passivos dessa empresa nesta data, coincidente com o respectivo valor contabilístico.

Os resultados gerados pela empresa (B) no ano de 2009 foram de 20.000 euros, não tendo esta empresa procedido à distribuição de dividendos no ano de 2010.

Em 2010, a empresa (B) apresentou um resultado de 30.000 euros e reconheceu um excedente de revalorização no valor de 40.000 euros.

Também no ano 2010, a empresa (B) vendeu mercadorias à empresa (A) reconhecendo uma margem de 5.000 euros. No final de 2010, estas mercadorias ainda não tinham sido vendidas pela empresa (A).

Quais os ajustamentos contabilísticos relativos à contabilização deste investimento pelo método de equivalência patrimonial nos anos de 2009 e 2010.

Resolução

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
01-01-2009	Aquisição de Participação Financeira	4121	1201	100.000
31-12-2009	1) Reconhecimento da quota parte do resultado de (B)	4121	7851	6.000
31-03-2010	Pelos resultados de 2009 não atribuídos	5601	5712	6.000
31-12-2010	2) Reconhecimento da quota parte do resultado de (B)	4121	7851	9.000
31-12-2010	3) Reconhecimento da quota parte do Exc. de Reval. (B)	4121	5713	12.000
31-12-2010	4) Pela anul. da quota parte no ganho da venda de merc.	7851	3201	1.500

1) = Resultado de 2009 (20.000) x %PF (30%) = 6.000€

2) = Resultado de 2010 (30.000) x %PF (30%) = 9.000€

3) = Excedente de Reavaliação 40.000 x %PF (30%) = 12.000€

4) = Ganho de 5.000 nas vendas de Mercadorias de (B) a (A) = 5.000€ x PF (30%) = 1.500€

Como esse ganho está incluído nos 9.000€ da operação 2), deve-se proceder à sua anulação

Inventários e Imparidades

Os Inventários (existências) são activos:

- detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;
- no processo de produção para tal venda; ou
- na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

A quantia do custo do inventário é reconhecida como um activo e deve ser transportada até que os créditos relacionados sejam reconhecidos, nesse momento o activo é desreconhecido e reconhece-se um gasto.

Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

Valor Realizável Líquido

O **Valor Realizável Líquido** é o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda.

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 na sua condição actuais.

Os custos de compra de inventários incluem o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseamento e outros custos directamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e de serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes deduzem-se na determinação dos custos de compra.

Os custos de conversão de inventários incluem os custos directamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão de obra directa. Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção

fixos e variáveis que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados. Os gastos gerais de produção fixos são os custos indirectos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica. Os gastos gerais de produção variáveis são os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção tais como materiais indirectos.

A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera que seja atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de gastos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de gastos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção.

Um processo de produção pode resultar na produção simultânea de mais de um produto. Este é o caso, por exemplo, quando sejam produzidos produtos conjuntamente ou quando haja um produto principal e um subproduto. Quando os custos de conversão de cada produto não sejam separadamente identificáveis, eles são imputados entre os produtos por um critério racional e consistente. A imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo das vendas de cada produto, seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no acabamento da produção. A maior parte dos subprodutos, pela sua natureza, são imateriais. Quando seja este o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor

realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como consequência, a quantia escriturada do produto principal não é materialmente diferente do seu custo.

Outros custos somente são incluídos nos custos dos inventários até ao ponto em que sejam incorridos para os colocar no seu local e na sua condição actuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos gerais que não sejam industriais ou os custos de concepção de produtos para clientes específicos.

Exemplos de custos excluídos do custo dos inventários e reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos são:

- quantias anormais de materiais desperdiçados, de mão de obra ou de outros custos de produção;
- custos de armazenamento, a menos que esses custos sejam necessários ao processo de produção antes de uma nova fase de produção;
- gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actual; e
- custos de vender.

Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários. Estas circunstâncias estão identificadas na NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos.

Uma entidade pode comprar inventários com condições de liquidação diferida. Quando o acordo contenha efectivamente um elemento de financiamento, esse elemento, por exemplo uma diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga, é reconhecido como gasto de juros durante o período do financiamento.

Exemplo Prático

Uma empresa comprou, no ano 2010, 100 ton de matéria-prima por 200 euros cada para utilizar na fabricação do produto A, sendo normal obter uma margem de lucro de 20% sobre o custo total de produção.

No final do ano, encontravam-se em armazém 20 ton daquela matéria. Os custos previstos com a sua conversão, durante o ano 2011, eram de 8.000 euros. O consumo unitário da matéria-prima é de 1 ton.

Na sequência de uma crise que se desencadeou no sector a montante desta empresa, o custo de reposição estimado das suas matérias-primas sofreu uma redução para 190 euros.

Identificar o procedimento contabilístico a adoptar em 31.12.2010 para cada uma das seguintes hipóteses:

Hipótese 1: a empresa espera vender o produto por 500 euros cada.

Hipótese 2: a empresa espera vender o produto por 650 euros cada.

Resolução

Hipótese 1:

A empresa espera vender o produto por 500 euros cada

Custo estimado do produto: $20 * 200 + 8.000 = 12.000$

Rédito estimado: $20 * 500 = 10.000$

Há que reconhecer um ajustamento de 2.000 euros.

Hipótese 2:

A empresa espera vender o produto por 650 euros cada

Custo estimado do produto: $20 * 200 + 8.000 = 12.000$

Rédito estimado: $20 * 650 = 13.000$

Não deverá ser reconhecido qualquer ajustamento.

Diferenças de Câmbio, Justo Valor e Imparidades

Diferenças de câmbio segundo o parágrafo 23 da NCRF 23:

À data de cada balanço **os itens monetários** em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho.

À data de cada balanço **os itens não monetários** que sejam mensurados ao:

- **Custo Histórico**, numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio à data da transacção;
- **Justo Valor**, numa moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de câmbio (à data) quando os valores foram determinados.

Exemplo Prático

Uma empresa possuía em caixa, em 31 de Dezembro de 2010, 1.000 USD valorizados 0,70 EUR cada, num total de 700 Euros.

A taxa de câmbio em 31 de Dezembro de 2010 era: 1,25 (EUR - USD)

Fazendo o cálculo para euros: 1.000 (USD) : 1,25 = 800 euros

Mensuração da diferença de câmbio favorável: 800 – 700 = 100 euros

Resolução

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Referente à diferença de câmbio favorável	111	7861	100

Exemplo Prático

Uma empresa possuía em 31 de Dezembro de 2010 um crédito sobre um cliente no valor de 2.000.000 JPY registado à taxa de câmbio 0,005 EUR cada, num total de 10.000 euros, e uma dívida a um fornecedor de 40.000 USD valorizados a 0,70 EUR cada, num total de 28.000 euros.

Em 31 de Dezembro de 2010 as taxas de câmbio eram:

(€ - JPY) = 142,85, o que implica uma diferença favorável de 4.000 euros

(€ - \$) – 1,25, o que implica uma diferença desfavorável de 4.000 euros

Resolução

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Referente à dif. de câmbio favorável	2111	7861	4.000
31-12-2010	Referente à dif. de câmbio desfavorável	6928	2211	4.000

Propriedades de Investimento

Entende-se por Propriedade de investimento toda a propriedade imobiliária (terreno ou um edifício – ou parte de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono 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 fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
- venda no curso ordinário do negócio.

As propriedades de investimento são detidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades. Por isso, uma propriedade de investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros activos detidos por uma entidade. Isto distingue as propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelos donos. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades

administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros activos usados no processo de produção ou de fornecimento. A NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis aplica-se a propriedades ocupadas pelos donos.

Exemplos de propriedades de investimento:

- terrenos detidos para valorização do capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário de negócios;
- terrenos detidos para uso futuro ainda não determinado (se uma entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo dono ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como detido para valorização do capital);
- um edifício que seja propriedade da entidade (ou detido pela entidade numa locação financeira) e que seja locado segundo uma ou mais locações operacionais;
- um edifício que esteja desocupado mas detido para ser locado segundo uma ou mais locações operacionais.

Exemplos de itens que não são propriedades de investimento:

- propriedades destinadas à venda no curso ordinário do negócio ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver NCRF 18 - Inventários), por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista a alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;
- propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida por conta de terceiros (ver NCRF 19 - Contratos de Construção);
- propriedade ocupada pelo dono (ver NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis), incluindo (entre outras coisas) propriedade detida para futuro uso como propriedade ocupada pelo dono, propriedade detida para futuro desenvolvimento e uso subsequente como propriedade ocupada pelo dono, propriedade ocupada por empregados (paguem

ou não os empregados rendas a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo dono aguardando alienação;

- propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento. A NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis aplica-se a tal propriedade até que a construção ou o desenvolvimento esteja concluído, momento em que a propriedade se torna propriedade de investimento e em que se aplica esta Norma. Porém, esta Norma aplica-se a propriedades de investimento existentes que estejam a ser desenvolvidas de novo para futuro uso continuado como propriedade de investimento;

Algumas propriedades compreendem uma parte que é detida para obter rendas ou para valorização de capital e uma outra parte que é detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se estas partes puderem ser vendidas separadamente (ou locadas separadamente segundo uma locação financeira), uma entidade contabilizará as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só é uma propriedade de investimento se uma parte não significativa for detida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

Em alguns casos, uma entidade proporciona serviços de apoio aos ocupantes de uma propriedade que ela detenha. Uma entidade trata tal propriedade como propriedade de investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Exemplo: Quando o dono de um edifício de escritórios proporciona serviços de segurança e de manutenção aos locatários que ocupam o edifício.

A propriedade de investimento deve ser reconhecida como um activo quando, e apenas quando:

- for provável que os futuros benefícios económicos que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a entidade; e
- o custo da propriedade de investimento possa ser mensurado fiavelmente.

Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus custos da propriedade de investimento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir uma propriedade de investimento e custos incorridos subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção a uma propriedade.

Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 16, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento os custos da manutenção diária à propriedade. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da manutenção diária são basicamente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de peças sobresselentes menores. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para “reparações e manutenção” da propriedade.

Partes de propriedades de investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. Segundo o princípio do reconhecimento, uma entidade reconhece na quantia escriturada de uma propriedade de investimento o custo da parte de substituição de uma propriedade de investimento existente no momento em que o custo seja incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das partes que sejam substituídas é desreconhecida.

Uma propriedade de investimento deve ser mensurada inicialmente pelo seu custo. Os custos de transacção devem ser incluídos na mensuração inicial.

O custo de uma propriedade de investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio directamente atribuível. Os dispêndios directamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais por serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transacção.

O custo de uma propriedade de investimento de construção própria é o seu custo à data em que a construção ou desenvolvimento fique concluído. Até

essa data, uma entidade aplica a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis. Nessa data, a propriedade torna-se propriedade de investimento e aplica-se a Norma 11.

O custo de uma propriedade de investimento não é aumentado por:

- custos de arranque (a menos que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida);
- perdas operacionais incorridas antes de a propriedade de investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou
- quantidades anormais de material, mão-de-obra ou outros recursos consumidos incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

Se o pagamento de uma propriedade de investimento for diferido, o seu custo é o equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como gasto de juros durante o período de crédito.

O custo inicial do interesse de propriedade detido numa locação é classificado como uma propriedade de investimento deve estar de acordo com o prescrito para uma locação financeira no parágrafo 20 da NCRF 9 - Locações, i.e. o activo deve ser reconhecido pelo menor do justo valor da propriedade e do valor presente dos pagamentos mínimos da locação. Uma quantia equivalente deve ser reconhecida como passivo de acordo com o mesmo parágrafo.

Uma entidade deve escolher como sua política contabilística ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo mencionado e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades de investimento.

A NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros afirma que uma alteração voluntária na política contabilística deve ser feita apenas se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada de transacções, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações financeiras da entidade. É altamente improvável que uma alteração do modelo

do justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais apropriada.

Esta Norma exige que todas as entidades determinem o justo valor de propriedades de investimento, para a finalidade de mensuração (se a entidade usar o modelo do justo valor) ou de divulgação (se usar o modelo do custo). Incentiva-se uma entidade, mas não se lhe exige, que determine o justo valor das propriedades de investimento na base de uma valorização por um avaliador independente que tenha uma qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento que esteja a ser valorizada.

Uma entidade pode:

- escolher ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as propriedades de investimento que suportem passivos que pagam um retorno directamente associado ao justo valor de, ou aos retornos de, activos especificados incluindo essa propriedade de investimento; e
- escolher ou o modelo do justo valor ou o modelo do custo para todas as outras propriedades de investimento, independentemente da escolha feita.

Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo justo valor.

Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorra.

O justo valor da propriedade de investimento é o preço pelo qual a propriedade poderia ser trocada entre partes conhecedoras e dispostas a isso numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas. O justo valor exclui especificamente um preço estimado inflacionado ou deflacionado por condições ou circunstâncias especiais tais como financiamento atípico, acordos

de venda e relocação, considerações especiais ou concessões dadas por alguém associado à venda.

Uma entidade determina o justo valor sem qualquer dedução para custos de transacção em que possa incorrer por venda ou outra alienação.

O justo valor da propriedade de investimento deve reflectir as condições de mercado à data do balanço.

As transferências para, ou de, propriedades de investimento devem ser feitas quando, e apenas quando, houver uma alteração de uso, evidenciada pelo seguinte:

- começo de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;
- começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;
- fim de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade ocupada pelo dono para propriedade de investimento;
- começo de uma locação operacional para uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento; ou
- fim de construção ou desenvolvimento, para uma transferência de propriedade em construção ou desenvolvimento (coberto pela NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis) para propriedade de investimento.

Se uma propriedade ocupada pelo dono se tornar uma propriedade de investimento que seja escriturada pelo justo valor, uma entidade deve aplicar a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis até à data da alteração de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre a quantia escriturada de propriedade de acordo com a NCRF 7 o seu justo valor da mesma forma que trata uma revalorização de acordo com a NCRF 7.

Até à data em que uma propriedade ocupada pelo dono se torne uma propriedade de investimento escriturada pelo justo valor, uma entidade deprecia a propriedade e reconhece quaisquer perdas por imparidade que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre a

quantia escriturada da propriedade de acordo com a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis e o seu justo valor da mesma forma que uma revalorização de acordo com a NCRF 7. Por outras palavras:

- qualquer diminuição resultante na quantia escriturada da propriedade é reconhecida nos resultados. Porém, até ao ponto em que uma quantia seja incluída no excedente de revalorização dessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de revalorização;
- qualquer aumento resultante na quantia escriturada é tratado como se segue:
- até ao ponto em que o aumento reverta uma anterior perda por imparidade dessa propriedade, o aumento é reconhecido nos resultados. A quantia reconhecida nos resultados não pode exceder a quantia necessária para repor a quantia escriturada para a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de depreciação) caso nenhuma perda por imparidade tivesse sido reconhecida;
- qualquer parte remanescente do aumento é creditada directamente no capital próprio no excedente de revalorização. Na alienação subsequente da propriedade de investimento, o excedente de revalorização incluído no capital próprio pode ser transferido para resultados transitados. A transferência do excedente de revalorização para resultados transitados não é feita através dos resultados.

Para uma transferência de inventários para propriedades de investimento que sejam escrituradas pelo justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos resultados. O tratamento de transferências de inventários para propriedades de investimento que serão escrituradas pelo justo valor é consistente com o tratamento de vendas de inventários.

Quando uma entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de uma propriedade de investimento de construção própria que será escriturada pelo

justo valor, qualquer diferença entre o justo valor da propriedade nessa data e a sua quantia escriturada anterior deve ser reconhecida nos resultados.

Exemplo Prático

Uma empresa possui um edifício de escritórios que se encontra alugado a diversas entidades, adquirido em 01.01.2010 por 1.000.000 euros, tendo-lhe sido atribuída uma vida útil de 20 anos.

Em 31.12.2010 o justo valor do edifício era de 1.060.000 euros.

Pretende-se que identifique o procedimento contabilístico a adoptar na valorização após reconhecimento deste edifício segundo o modelo do justo valor previsto na NCRF 11 comparando com o modelo da revalorização na NCRF 7.

Resolução

Modelo Justo Valor vs do Modelo da Revalorização

(Modelo do Justo Valor) – Propriedades de Investimento

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Aplicação da variação do Justo Valor	422	773	60.000

(Modelo da Revalorização) – Activo Fixo Tangível

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Reintegração do edifício em 20 anos	642	438	50.000
31-12-2010	Revalorização do edifício em 2010	438	432	50.000
31-12-2010	Revalorização do edifício em 2010	432	5891	110.000

Instrumentos Financeiros

Nos termos da NCRF 27, todos os activos e passivos financeiros são mensurados, em cada data de relato, quer:

- (a) ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade; ou
- (b) ao justo valor com as alterações de justo valor a ser reconhecidas na demonstração de resultados.

Um **instrumento financeiro** pode ser designado para ser mensurado ao custo amortizado se satisfizer todas as seguintes condições:

- seja à vista ou tenha uma maturidade definida;
- os retornos para o seu detentor sejam (i) de montante fixo, (ii) de taxa de juro fixa durante a vida do instrumento ou de taxa variável que seja um indexante típico de mercado para operações de financiamento (como por exemplo a Euribor) ou que inclua um spread sobre esse mesmo indexante;
- não contenha nenhuma cláusula contratual que possa resultar para o seu detentor em perda do valor nominal e do juro acumulado (excluindo-se os casos típicos de risco de crédito).
- Exemplos de instrumentos que são mensurados ao custo ou ao custo amortizado:
- clientes e outras contas a receber ou pagar, bem como empréstimos bancários, uma vez que satisfazem tipicamente as condições previstas no parágrafo 13 da NCRF 27;
- investimentos em obrigações não convertíveis;
- um derivado (contrato ou direito a adquirir numa data futura) sobre instrumentos de capital próprio cujo justo valor não possa ser mensurado fiavelmente;
- contas a receber ou a pagar em moeda estrangeira, uma vez que satisfaçam tipicamente as condições previstas no parágrafo 13 da NCRF 27. Porém, qualquer alteração no montante a pagar ou a receber devido a alterações cambiais é reconhecida na

demonstração de resultados, excepto se a taxa de câmbio estiver garantida, podendo utilizar-se a referida taxa de câmbio;

- empréstimos a subsidiárias ou associadas que sejam exigíveis, uma vez que satisfaçam as condições previstas no parágrafo 13 da NCRF 27;
- um instrumento de dívida que seja imediatamente exigível se o emitente incumprir o pagamento de juro ou de amortização de dívida.

A taxa negociada de um financiamento (taxa nominal) poderá diferir da taxa de mercado (taxa real) à data da sua contratação. Quando tal se verifica, o valor presente, determinado com base na taxa de mercado, do pagamento do capital e juros é diferente do valor contratado.

Sempre que a taxa real (de mercado) for superior à taxa nominal (contratada), a liquidez é menor que o valor negociado da dívida, pois o valor presente de capital e juros é inferior ao valor contratado. Esta diferença (desconto) é então amortizada ao longo da vida do empréstimo, de forma a aumentar o gasto com juros.

Quando a taxa negociada excede a taxa de mercado, temos um prémio que deverá ser amortizado com recurso ao método da taxa de juro efectiva, de forma a diminuir o gasto total com juros.

O Método do juro efectivo deverá ser utilizado na contabilização do desconto ou do prémio subjacente ao passivo financeiro (empréstimo) e consiste em calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou de um passivo financeiro (ou grupo de activos financeiros ou de passivos financeiros) e de imputar o rendimento dos juros ou o gasto dos juros durante o período relevante.

A taxa de juro efectiva é a taxa que desconta exactamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados durante a vida esperada do instrumento financeiro ou, quando apropriado, um período mais curto na quantia escriturada líquida do activo financeiro ou do passivo financeiro.

De acordo com o método do juro efectivo, o desconto ou o prémio será amortizado durante a vida do passivo, de forma a produzir uma taxa de juro

constante quando aplicada à quantia em dívida no início do período. Assim, a quantia a reconhecer em gastos com juros resulta da aplicação da taxa de juro de mercado ao valor da dívida apresentado no balanço, sendo que a diferença entre este montante e o juro pago consiste na amortização do desconto ou do prémio.

Sempre que as taxas de contratação e de mercado são idênticas, não há lugar a desconto nem a prémio, pelo que o instrumento é reconhecido pelo seu valor nominal. Qualquer alteração posterior nas taxas de mercado é irrelevante na determinação de desconto ou prémio.

Uma entidade deve mensurar **ao justo valor** todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado, com contrapartida em resultados.

Exemplos de instrumentos financeiros que sejam mensurados ao justo valor através de resultados:

- (a) investimentos em instrumentos de capital próprio com cotações divulgadas publicamente, uma vez que o parágrafo 12(c) define a mensuração ao custo apenas para os restantes casos;
- (b) derivados que não sejam sobre instrumentos de capital próprio que satisfaçam o parágrafo 12(c) ou que fixem uma taxa de câmbio de uma conta a receber ou a pagar conforme referido no parágrafo 14(d);
- (c) instrumentos de dívida perpétua ou obrigações convertíveis;
- (d) activos financeiros ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação. Um activo financeiro ou um passivo financeiro é classificado como detido para negociação se for:
 - (i) adquirido ou incorrido principalmente para a finalidade de venda ou de recompra num prazo muito próximo;
 - (ii) parte de uma carteira de instrumentos financeiros identificados que sejam geridos em conjunto e para os quais exista evidência de terem recentemente proporcionado lucros reais.

Uma entidade não deve alterar a sua política de mensuração subsequente de um activo ou passivo financeiro enquanto tal instrumento for detido, seja para passar a usar o modelo do justo valor, seja para deixar de usar esse método.

NOTA:

(§2 da NCRF 27)

Uma entidade pode não aplicar esta Norma se optar por aplicar integralmente a IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, a IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e a IFRS 7 – Instrumentos Financeiros: Divulgação de Informações.

Segundo a NCRF 27:

Uma entidade deve mensurar ao custo ou ao custo amortizado menos perda por imparidade os instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente e cujo justo valor não possa ser obtido de forma fiável, bem como contratos ligados a tais instrumentos que, se executados, resultem na entrega de tais instrumentos, os quais devem ser mensurados ao custo menos perdas por imparidade.

Uma entidade deve mensurar ao justo valor todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado com contrapartida em resultados.

IAS 39:

Uma entidade deve mensurar ao justo valor por reservas no que respeita a activos financeiros disponíveis para venda (available for sale assets), onde se incluem os activos financeiros não derivados que não sejam designados por nenhum outro método. Neste método as variações de justo valor são registadas em rubricas de capital próprio, devendo os ganhos ou perdas afectar rubricas de resultados no momento da alienação, liquidação ou exercício do título. Estes activos são sujeitos ainda a testes anuais de imparidade cujo registo contabilístico ocorre em rubricas de resultados.

Comparação entre NCRF 27 e IAS 39

Do ponto de vista contabilístico, a grande distinção entre a adopção destas duas normas prende-se com a mensuração ao justo valor por resultados, prevista na NCRF 27 e na IAS 39, e a mensuração ao justo valor por reservas, prevista, unicamente, na IAS 39.

Por outro lado, a adopção da IAS 39 obriga a uma maior exigência de informação e detalhe das divulgações no Anexo, conforme estipulado na IFRS 7.

Impacto Fiscal da opção tomada entre a NCRF 27 e a IAS 39:

No que se refere ao método do justo valor, e de acordo com disposto no n.º 9 do artigo 18.º do Código do IRC, importa salientar que concorrem para efeitos do apuramento do resultado fiscal as variações respeitantes a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, os mesmos (i) tenham um preço formado em mercado regulamentado e (ii) o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, mais de 5% do capital social das participadas.

Ou seja, apenas nos casos de instrumentos de capital próprio reconhecidos ao justo valor por resultados que (i) representem mais de 5% do capital social ou (ii) não tenham um preço formado em mercado regulamentado, como é o caso das unidades de participação em fundos de investimento, é que continuará a ser aplicado o regime das mais ou menos-valias fiscais e, no caso das partes de capital detidas por SGPS, o regime de exclusão de tributação previsto no artigo 32.º do EBF, se aplicável.

Em todos os outros casos, as variações de justo valor reconhecidas em resultados serão relevantes para efeitos fiscais nesse mesmo momento. Nestes termos, não sendo aplicável o regime das mais e menos-valias previsto no artigo 32.º do EBF às partes de capital assim reconhecidas e aos eventuais encargos financeiros suportados com a aquisição dessas partes de capital, deixa de ser aplicável a restrição de dedutibilidade fiscal prevista no artigo 32.º do EBF.

Do ponto de vista fiscal, cumpre referir que, tal como supra mencionado, a possibilidade de aplicação alternativa da NCRF 27 ou da IAS 39 implicará

impactos fiscais bastante distintos atentos as características distintivas destas normas dado que o regime de reconhecimento fiscal do justo valor por resultados não se aplica às variações de justo valor por reservas de instrumentos financeiros classificados em activos disponíveis para venda (available for sale assets) à luz da IAS 39.

De facto, o n.º 9 do artigo 18.º do Código do IRC abrange unicamente as mensurações ao justo valor por resultados, pelo que os registos contabilísticos resultantes do reconhecimento do justo valor de instrumentos financeiros contabilizados em rubricas de reservas não terão, nesse momento, qualquer relevância fiscal em IRC (ou seja, as variações patrimoniais positivas ou negativas não concorrerão para o apuramento do resultado fiscal, por se referirem a mais ou menos-valias potenciais ou latentes).

Exemplo Prático

Uma empresa apresentava a seguinte carteira de investimentos em 31 de Dezembro de 2010:

Título	Vn	Qt	Aquisição	Justo valor
			em 2010	31-12-2010
Acções da Soc. (A), cotada na BVL	1 €	1.000	10.000 €	7.000 €
Obrigações da Soc. (B)	5 €	500	3.000 €	3.500 €
Obrigações do Estado a 5 anos (tx juro efectiva 4%)	5 €	1.000	7.000 €	6.000 €

Resolução

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Ref. à perda por variação de justo valor	662	4141	3.000

31-12-2010	Referente à perda por imparidade	653	419	1.000
------------	----------------------------------	-----	-----	-------

Diferimentos e Acréscimos

Rédito

É o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio.

Esta Norma deve ser aplicada na contabilização do rédito proveniente das transacções e acontecimentos seguintes:

- i. venda de bens;
- ii. prestação de serviços; e
- iii. uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos.

O termo bens inclui bens produzidos pela entidade com a finalidade de serem vendidos e bens comprados para revenda, tais como mercadorias compradas por um retalhista ou terrenos e outras propriedades detidos para revenda.

A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado. Os serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período. Alguns contratos para a prestação de serviços estão directamente relacionados com contratos de construção, como por exemplo, os contratos para os serviços de gestão de projectos e de arquitectura. O rédito proveniente destes contratos não é tratado nesta Norma mas é tratado de acordo com os requisitos para os contratos de construção como especificado na NCRF 19 - Contratos de Construção.

O uso, por outros, de activos da entidade dá origem a crédito na forma de:

- i. juros - encargos pelo uso de dinheiro ou seus equivalentes ou de quantias devidas à entidade;
- ii. royalties - encargos pelo uso de activos a longo prazo da entidade, como, por exemplo, patentes, marcas, direitos de autor e software de computadores; e
- iii. dividendos - distribuições de lucros a detentores de investimentos em capital próprio na proporção das suas detenções de uma classe particular de capital.

Esta Norma não trata de créditos provenientes de:

- i. acordos de locação (ver a NCRF 9 - Locações);
- ii. dividendos provenientes de investimentos que sejam contabilizados pelo método da equivalência patrimonial (ver a NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas);
- iii. contratos de seguro de empresas seguradoras (ver subsidiariamente a IFRS 4 - Contratos de Seguros, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro);
- iv. alterações no justo valor de activos financeiros e passivos financeiros, ou da sua alienação (ver subsidiariamente a IAS 39 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro);
- v. alterações no valor de outros activos correntes;
- vi. reconhecimento inicial e de alterações no justo valor de activos biológicos, relacionados com a actividade agrícola (ver a NCRF 17 - Agricultura);
- vii. reconhecimento inicial de produtos agrícolas (ver a NCRF 17 - Agricultura); e

viii. extracção de minérios.

Quando o desfecho de uma transacção que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transacção deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transacção à data do balanço. O desfecho de uma transacção pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

- a quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;
- a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.

O reconhecimento do rédito com referência à fase de acabamento de uma transacção é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Por este método, o rédito é reconhecido nos períodos contabilísticos em que os serviços sejam prestados. O reconhecimento do rédito nesta base proporciona informação útil sobre a extensão da actividade de serviço e desempenho durante um período.

A **NCRF 19 - Contratos de Construção**, também exige o reconhecimento do rédito nesta base. As exigências desta Norma são geralmente aplicáveis ao reconhecimento do rédito e aos gastos associados de uma transacção que envolva a prestação de serviços. Assim, os contratos de prestações de serviços também incluem os custos de empréstimos obtidos quando a entidade contratada adopte o tratamento alternativo permitido na NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos.

O rédito somente é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia com respeito à qual a recuperação

tenha cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia de crédito originalmente reconhecido.

Uma entidade é geralmente capaz de fazer estimativas fiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transacção o seguinte:

- os direitos que cada uma das partes está obrigada a cumprir quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;
- a retribuição a ser trocada; e
- o modo e os termos da liquidação.

É também usualmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação financeira interna e de relato financeiro. A entidade revê e, quando necessário, põe o visto nas estimativas de crédito à medida que o serviço está a ser executado. A necessidade de tais revisões não indicia que o desfecho da transacção não possa ser estimado com fiabilidade.

A fase de acabamento de uma transacção pode ser determinada por uma variedade de métodos. Uma entidade usa o método que mensure fiavelmente os serviços executados. Dependendo da natureza da transacção, os métodos podem incluir:

- vistorias do trabalho executado;
- serviços executados até à data, expressos como uma percentagem do total dos serviços a serem executados; ou
- a proporção que os custos incorridos até à data tenham com os custos totais estimados da transacção. Somente os custos que reflectam serviços executados até à data são incluídos nos custos incorridos até à data. Somente os custos que reflectam serviços executados ou a serem executados são incluídos nos custos totais estimados da transacção.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos de clientes não reflectem muitas vezes os serviços executados.

Para fins práticos, quando os serviços sejam desempenhados por um número indeterminado de actos durante um período específico de tempo, o rédito é reconhecido numa base de linha recta durante o período específico a menos que haja evidência de que um outro método represente melhor a fase de acabamento. Quando um acto específico seja muito mais significativo do que quaisquer outros actos, o reconhecimento do rédito é adiado até que o acto significativo seja executado.

Quando o desfecho da transacção que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.

Durante as primeiras fases de uma transacção, é frequente que o desfecho da transacção não possa ser fiavelmente estimado. Contudo, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos na mesma. Por isso, o rédito é reconhecido somente na medida em que se espere que sejam recuperados os custos incorridos, não sendo reconhecido qualquer lucro.

Quando o desfecho de uma transacção não possa ser fiavelmente estimado e não seja provável que os custos incorridos sejam recuperados, o rédito não é reconhecido e os custos incorridos são reconhecidos como um gasto.

Entende-se por Contrato de Construção, um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo único tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Um contrato de construção pode também tratar da construção de um número de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos incluem-se os da construção de refinarias e de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.

Os contratos de construção podem ser:

- Cost Plus
- Preço Fixado

Contrato de «cost plus»: é um contrato de construção em que a entidade contratada é reembolsada por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou uma remuneração fixada.

Contrato de preço fixado: é um contrato de construção em que a entidade contratada concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de «output» que, nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.

Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

- o rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;
- seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
- tanto os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados; e
- os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.

No caso de um contrato de «cost plus», o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

- seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e
- os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

O reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período. Pelo método da percentagem de acabamento, o rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado. Porém, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os réditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto.

Uma entidade contratada pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.

O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado fiavelmente quando for provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito do contrato, e já reconhecida na demonstração dos resultados, a quantia não cobrável ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito do contrato.

Uma entidade está geralmente em condições de fazer estimativas fiáveis após ter aceite um contrato que estabeleça:

- os direitos a cumprir por cada parte no que respeita ao activo a ser construído;
- a retribuição a ser trocada; e
- a forma e o prazo de liquidação.

É também normalmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade passa em revista e, quando necessário, revê as estimativas do rédito do contrato e dos custos do contrato à medida que o trabalho progride. A necessidade de tais revisões não indica necessariamente que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade.

A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que mensure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:

- a proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;
- levantamentos do trabalho executado; e
- conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não reflectem muitas vezes o trabalho executado.

Quando a fase de acabamento seja determinada com referência aos custos do contrato incorridos até à data, somente os custos do contrato que reflectam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data.

Exemplos de custos de contrato que são excluídos:

- custos do contrato que se relacionem com a actividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou postos de lado para uso num contrato mas não ainda instalados, usados ou aplicados durante a execução do

contrato, a menos que os materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e

- pagamentos feitos a entidades subcontratadas adiantadamente a trabalho executado segundo o subcontrato.

Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente:

- o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis; e
- os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

Durante as fases iniciais de um contrato dá-se muitas vezes o caso de o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado. Não obstante, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos do contrato. Por isso, o rédito do contrato somente é reconhecido até ao ponto dos custos incorridos que se espera serem recuperáveis. Se o desfecho do contrato não puder ser fiavelmente estimado, nenhum lucro é reconhecido. Porém, mesmo quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato.

Os custos do contrato cuja recuperação não seja provável são reconhecidos imediatamente como um gasto. Exemplos das circunstâncias em que a recuperabilidade dos custos do contrato incorridos pode não ser provável e em que os custos do contrato podem não ser reconhecidos como um gasto incluem contratos:

- que não sejam inteiramente coagíveis, isto é, a sua validade esteja seriamente em questão;
- cuja conclusão esteja sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;
- relacionados com propriedades que seja provável estarem em risco de perda ou expropriação;

- em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações;
- em que a entidade contratada seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir as suas obrigações segundo o contrato.

Quando já não existirem as incertezas que impediram que fosse fiavelmente estimado o desfecho do contrato, o rédito e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos. Os custos do contrato devem compreender:

- os custos que se relacionem directamente com o contrato específico;
- os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e
- outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.

Os custos que directamente se relacionem com um contrato incluem:

- custos de mão-de-obra, incluindo supervisão;
- custos de materiais usados na construção;
- depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
- custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
- custos de alugar instalações e equipamentos;
- custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
- custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- reivindicações de terceiras partes.

Estes custos devem ser reduzidos por qualquer rendimento inerente que não esteja incluído no rédito do contrato, por exemplo, rendimento proveniente da venda de materiais excedentários e da alienação de instalações e equipamentos no fim do contrato.

Compreendem-se nos custos que podem ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:

- seguros;
- os custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e
- gastos gerais de construção.

Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de actividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e processamento de salários do pessoal de construção.

Os custos que possam ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos também incluem os custos de empréstimos obtidos quando a entidade contratada adote o tratamento alternativo permitido na NCRF 10 - Custos de Empréstimos Obtidos.

Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente segundo os termos do contrato podem incluir alguns custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento para os quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

Os custos que não possam ser atribuídos à actividade do contrato ou que não lhe possam ser imputados são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:

- custos administrativos gerais cujo reembolso não esteja especificado no contrato;
- custos de vender;
- custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não esteja especificado no contrato; e
- depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a esse contrato no período que vai desde a data em que o mesmo é assegurado até à sua conclusão final. Porém, os custos que se relacionem directamente com um contrato e que sejam incorridos ao assegurar o contrato são também incluídos como parte dos custos do contrato se eles puderem ser separadamente identificados e mensurados fiavelmente e for provável que o contrato seja obtido. Quando os custos incorridos ao assegurar o contrato forem reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, não são incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.

Exemplo Prático

Uma empresa assinou um, contrato de consultoria com um cliente por 200.000 euros, em 02.01.2009, o qual iria decorrer ao longo de 3 anos, sendo os custos inicialmente previsto do projecto no valor total de 180.000 euros.

No decorrer do projecto as estimativas iniciais referente ao custo de execução foram-se alterando tendo existido em 2010 uma revisão do preço para 210.000 euros.

Dados reais registados	2009	2010	2011
Custos Incorridos	50.000	95.000	45.000
Custos estimados para a Conclusão	135.000	45.000	0
Facturação	45.000	110.000	55.000
Recebimentos	40.000	100.000	70.000

Pretende-se saber quais os registos contabilísticos a efectuar relativamente aos factos apresentados.

Resolução

Evolução Real do Projecto	2010	2011	2012

Valor do Contrato	200.000	210.000	210.000
Custos Totais Incorridos	50.000	145.000	190.000
Custos Estimados para a Conclusão	135.000	45.000	0
Custos Totais Estimados	185.000	190.000	190.000
Lucro Estimado	15.000	20.000	20.000
Percentagem de Acabamento	27%	76%	100%
Cálculo do Rédito Anual			
Rédito Anual	54.054	106.209	49.737
Facturação Anual	45.000	110.000	55.000
Acréscimos de Rendimentos	9.054	-3.791	-5.263

Benefícios dos empregados

São todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados.

Os benefícios dos empregados incluem:

- (a) benefícios a curto prazo dos empregados, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e bónus (se pagáveis dentro de doze meses do final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes;
- (b) benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós emprego e cuidados médicos pós emprego;

- (c) outros benefícios a longo prazo dos empregados, incluindo licença de longo serviço ou licença sabática, jubileu ou outros benefícios de longo serviço, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis completamente dentro de doze meses após o final do período, a participação nos lucros, bônus e remunerações diferidas;
- (d) benefícios de cessação de emprego; e
- (e) benefícios de remuneração em capital próprio.

Quando um empregado tenha prestado serviço a uma entidade durante um período contabilístico, a entidade deve reconhecer a quantia não descontada de benefícios a curto prazo de empregados que espera ser paga em troca desse serviço:

- (a) como um passivo (gasto acrescido), após dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder a quantia não descontada dos benefícios, uma entidade deve reconhecer esse excesso como um activo (gasto pré-pago) na extensão de que o pré-pagamento conduzirá, por exemplo, a uma redução em futuros pagamentos ou a uma restituição de dinheiro; e
- (b) como um gasto, salvo se outra Norma Contabilística e de Relato Financeiro exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (ver, por exemplo, NCRF 18 - Inventários e a NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis).

Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bônus segundo o parágrafo 0 quando, e só quando:

- (a) a entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e
- (b) possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Existe uma obrigação presente quando, e só quando, a entidade não tem alternativa realista senão a de fazer os pagamentos.

Segundo alguns planos de participação nos lucros, os empregados só recebem uma parte do lucro se permanecerem na entidade durante um período especificado. Tais planos criam uma obrigação construtiva à medida que os empregados prestam serviço que aumenta a quantia a ser paga se permanecerem ao serviço até ao final do período especificado. A mensuração de tais obrigações construtivas reflecte a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem pagamentos de participação nos lucros.

Uma entidade pode não ter obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma entidade tem a prática de pagar bónus. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão de pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva deve reflectir a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem a gratificação.

Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva segundo um plano de participação nos lucros ou de bónus quando, e só quando:

- (a) os termos formais do plano contenham uma fórmula para determinar a quantia do benefício;
- (b) a entidade determine as quantias a serem pagas antes das demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou
- (c) a prática passada dê evidência clara da quantia da obrigação construtiva da entidade.

Uma obrigação segundo planos de participação nos lucros e de bónus resulta do serviço dos empregados e não de uma transacção com os proprietários da entidade. Por conseguinte, uma entidade reconhece o custo de planos de participação nos lucros e de bónus não como uma distribuição do lucro líquido mas como um gasto.

Se os pagamentos de participação nos lucros e de bónus não se vencerem totalmente dentro de doze meses após o final do período em que os

empregados prestam o respectivo serviço, esses pagamentos são benefícios a longo prazo dos empregados.

Exemplo Prático

Uma empresa tem vindo há vários anos a garantir aos seus trabalhadores um plano de participação nos lucros.

Tal plano é profusamente anunciado pela empresa como um factor diferenciador da sua política de remunerações face às suas concorrentes.

De acordo com aquele plano, o total dos pagamentos relativos à participação nos lucros será de 5% do lucro líquido, se não houver qualquer saída de pessoal durante o ano, ou, caso contrário, os pagamentos são reduzidos a 4% do lucro líquido.

No exercício de 2010 saíram da empresa 12 trabalhadores.

Resolução

A participação dos trabalhadores nos lucros da empresa deverá ser:

- a) Reconhecida como gasto e como passivo no exercício de 2010;
- b) Reconhecida como distribuição dos resultados na data da Assembleia Geral de aprovação de contas;
- c) Reconhecida como distribuição dos resultados na data da aprovação das contas pelo Conselho de Administração;
- d) Reconhecida como gasto e como passivo no exercício de 2011.

Subsídios do Governo

São auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade. Excluem as formas

de apoio do Governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transacções com o Governo que não se possam distinguir das transacções comerciais normais da entidade.

Os subsídios do Governo, incluindo subsídios não monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:

- a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e
- os subsídios serão recebidos.

Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis, incluindo os subsídios não monetários, devem ser apresentados no balanço como componente do capital próprio, e imputados como rendimentos do exercício numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo.

Os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar deficits de exploração de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse exercício, salvo se se destinarem a financiar deficits de exploração de exercícios futuros, caso em que se imputam aos referidos exercícios. Estes subsídios devem ser apresentados separadamente como tal na demonstração dos resultados.

Exemplo Prático

Foi adquirida uma máquina em Janeiro de 2010 pelo valor de 50.000 euros com uma vida útil de 10 anos e sem valor residual.

Na mesma data foi assinado um protocolo para recepção de um subsídio para a aquisição de 50% desse activo.

Em Junho de 2010 foi recebida metade da verba relativa ao subsídio.

Resolução

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-01-2010	Pela aquisição da Máquina	433	221	50.000
31-01-2010	Pela diferimento do subsídio	278	593	25.000
31-01-2010	Pelo Passivo para Imposto diferido	593	274	6.250
30-06-2010	Pelo recebimento de metade do subsidio	121	278	12.500
31-12-2010	Pela depreciação da máquina	642	438	5.000
31-12-2010	Pelo imputação da quota parte ao período	593	7883	2.500
31-12-2010	Imposto diferido	274	812	625
31-12-2010	Imposto diferido anulado	56	593	625

Provisões

Conceitos

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incerta

Passivo: é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.

Passivo contingente:

- (a) é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou
- (b) é uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Uma provisão só deve ser reconhecida quando cumulativamente:

- (a) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- (b) seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Uma entidade não deve reconhecer activos e passivos contingentes.

Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

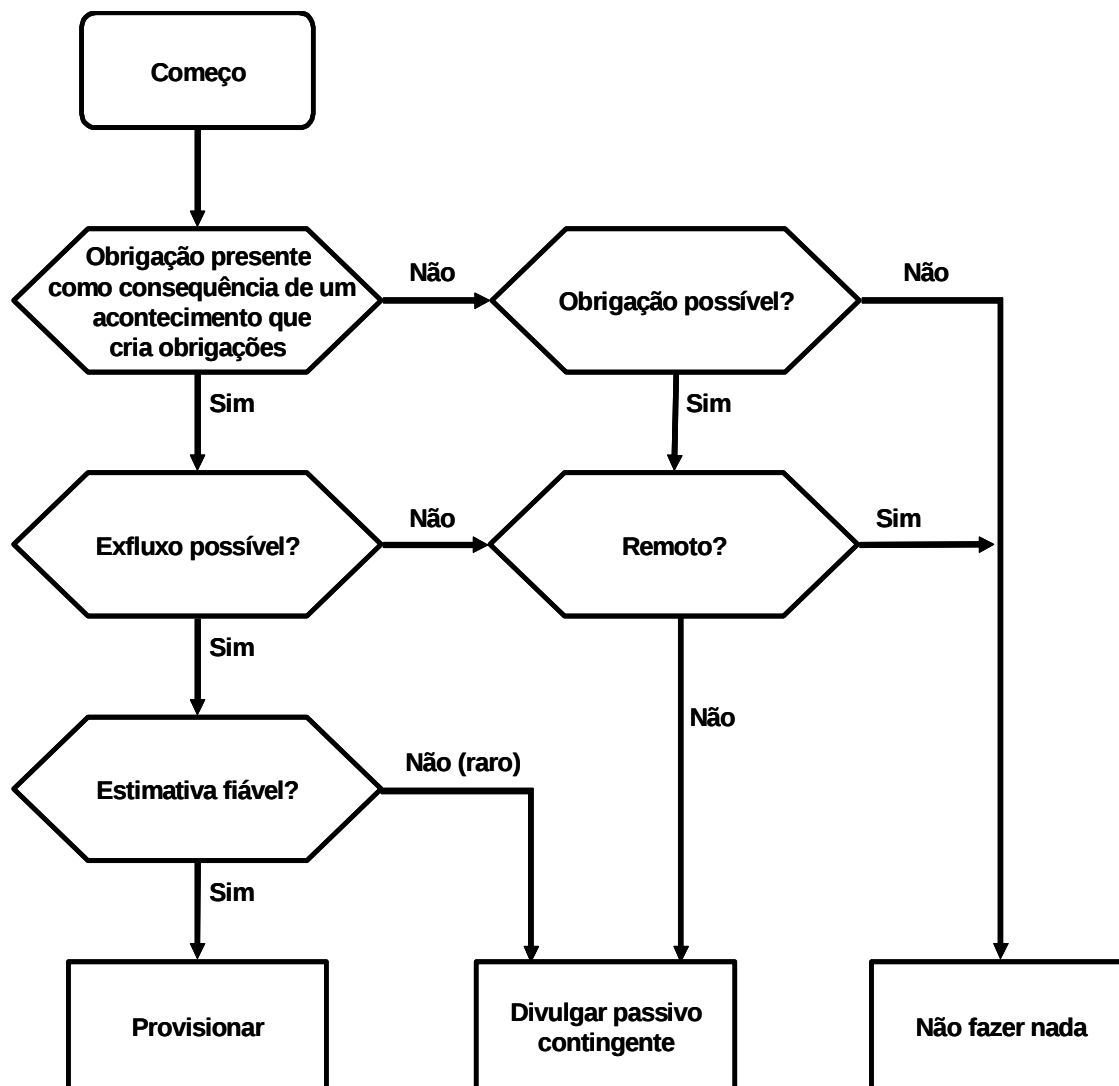
A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.

A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação à data do balanço. Porém, a estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para a liquidar.

Contrato oneroso: é um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Árvore de decisão

A finalidade deste anexo é a de resumir os principais requisitos de reconhecimento da NCRF 21, para provisões e passivos contingentes.



Exemplo Prático

Uma empresa dedica-se à produção de computadores portáteis, tendo que prestar garantia dos seus equipamentos nos 2 anos seguintes à venda.

De acordo com a informação recolhida junto da gerência, em termos médios os gastos com garantia prestadas ascenderam em 2009 a 5.500 euros e em 2010 a 3.500 euros, tendo as vendas em 2010 as vendas ascenderam a 100.000 euros.

Resolução

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Provisão para garantias a prestar	672	292	4.500

Segundo a informação disponível a probabilidade da empresa ter que prestar garantias é maior do que não ter que prestar, deste modo devemos reconhecer a respectiva provisão.

No ano 2010 a empresa vendeu 100.000 euros, tendo suportado em 2009 e 2010 um valor médio de gastos com garantia de 4,5% $[(5.500 + 3.500) : 2] : 100.000$, pelo que a melhor estimativa para a constituição da provisão são 4.500 euros.

Exemplo Prático

Uma empresa assume, em 30 de Novembro de 2010, contratualmente um compromisso com um cliente de produzir um determinado equipamento pelo valor de 100.000 euros, sendo a sua entrega prevista para o mês de Janeiro de 2011.

No decorrer do mês de Dezembro de 2010 o preço da principal matéria-prima que compõe o referido equipamento tem um agravamento de 300%, fazendo com que o preço de custo do equipamento a fornecer ascenda a 120.000 euros. Sabe-se que a renuncia ao contrato implicaria uma indemnização de 25.000 euros.

Resolução

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Provisão para contratos onerosos	676	296	20.000

De acordo a informação disponível o valor da perda esperada é inferior ao valor da indemnização contratual, pelo que se deverá criar a respectiva provisão para contratos onerosos, pelo mais baixo dos dois valores.

Impostos Diferidos

A contabilidade e a fiscalidade têm diferentes conceitos de lucro. Enquanto a contabilidade tem como objectivo demonstrar a performance da entidade, de forma a poder prever a sua capacidade para gerar resultados no futuro; e dar-nos a conhecer qual a sua posição financeira e quais as alterações à mesma, para que se consiga prever qual a sua capacidade em gerar caixa e honrar os seus compromissos. A Fiscalidade tem como objectivo apurar o lucro fiscal de forma a poder cobrar as receitas de imposto sobre o rendimento.

Diferenças temporárias: são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:

- (a) diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou
- (b) diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um activo ou passivo, por exemplo, se parte ou todo o custo de um activo não for dedutível para finalidades de impostos.

Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada

Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis,

Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço.

A norma exige que se contabilize as consequências fiscais dos eventos económicos de forma idêntica aos próprios eventos.

O efeito fiscal de eventos reconhecidos nos resultados é reconhecido nos resultados.

Eventos reconhecidos directamente no capital próprio (tal como sucede com a revalorização) apresentam o efeito fiscal também no capital próprio.

Exemplo Prático

Uma empresa apresentava, a 31 de Dezembro de 2010, as seguintes situações nas suas demonstrações financeiras:

1. Revalorização do edifício onde se encontra a fábrica	200.000
2. Constituição de ajustamentos para cobrança duvidosa, nos seguintes moldes:	
2.1. Clientes em mora há 182 dias	500.000
2.2. Clientes com processo judicial	300.000
2.3. Autarquias em mora há 275 dias	280.000
3. Perda por imparidade, na avaliação de máquina industrial	50.000

Após correcções fiscais, a empresa apresenta um prejuízo no montante de 1.000.000 euros, provocado essencialmente pela paragem da principal linha de montagem, durante nove meses, devido a uma avaria numa das máquinas.

O business plan para os próximos 5 anos, apresenta um resultado acumulado positivo de 1.250.000 euros e um crescimento de 50.000 euros por ano, sobre o resultado do ano anterior.

Resolução

		<u>Base</u>	<u>Tx</u>	<u>Valor</u>	<u>Classificação</u>
1	Revalorização	200.000	25%	50.000	Passivo Impostos Diferidos
2.1	Clientes	375.000	25%	93.750	Activo Impostos Diferidos
2.2	Clientes p Judicial	0	25%	0	-
2.3	Autarquias mora	280.000	25%	70.000	Activo Impostos Diferidos
3	Imparidade	50.000	25%	12.500	Activo Impostos Diferidos
4	Prejuízos	900.000	25%	225.000	Activo Impostos Diferidos
	Business Plan:	Ano	Período	Acumulado	
		2011	150.000	150.000	
		2012	200.000	350.000	
		2013	250.000	600.000	
		<u>2014</u>	<u>300.000</u>	<u>900.000</u>	
		2015	350.000	1.250.000	

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
31-12-2010	Passivo por ID – Revalorização	5892	2742	50.000
31-12-2010	Activo por ID – Clientes	2741	8122	93.750
31-12-2010	Activo por ID – Autarquias mora	2741	8122	70.000
31-12-2010	Activo por ID – Imparidade	2741	8122	12.500
31-12-2010	Activo por ID – Prejuízos Fiscais	2741	8122	225.000

Acontecimentos após a Data do Balanço

Acontecimentos após a data do balanço: são aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a data do balanço e a data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, pelo órgão de gestão. Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos:

- (i) aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos); e
- (ii) aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos).

Incluem-se aqui os acontecimentos que ocorram após o anúncio público de resultados ou de outra informação financeira seleccionada.

Data de autorização para emissão das demonstrações financeiras: é a data a partir da qual as demonstrações financeiras aprovadas pelo órgão de gestão se disponibilizam para conhecimento de terceiros ou, se aplicável, dum conselho de supervisão (constituído unicamente por não-executivos).

Uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado, neste caso a entidade deve preparar a Informação Financeira numa óptica de liquidação.

Exemplos que poderão ou não dar lugar a ajustamentos

Situações	Ajustam.
A resolução após a data do balanço de uma acção judicial	Sim
A destruição por um incêndio de uma importante instalação de produção após a data do balanço	Não
Compras e alienações importantes de activos, ou expropriações de activos importantes pelo governo	Não

Celebrar compromissos significativos ou passivos contingentes, por exemplo, pela emissão de garantias significativas	Não
Anúncio de um plano para descontinuar uma unidade operacional, alienação de activos ou liquidação de passivos atribuíveis a uma unidade operacional em descontinuação ou celebrar acordos vinculativos para vender tais activos ou liquidar tais passivos	Não
Um declínio no valor de mercado de investimentos entre a data do balanço e a data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras	Não
Iniciar litígios importantes que provenham unicamente de acontecimentos que ocorreram após a data do balanço	Não
Importantes transacções de acções ordinárias e potenciais transacções de acções ordinárias após a data do balanço	Não
A determinação após a data do balanço dos prémios a empregados a empregados caso a empresa tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data	Sim
A venda de inventários após a data do balanço abaixo do seu valor realizável líquido	Sim
Alienação de uma importante subsidiária após a data do balanço	Não
Alterações anormalmente grandes após a data do balanço, em preços de activos ou taxas de câmbio;	Não
A descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as demonstrações financeiras estavam incorrectas.	Sim
O anúncio, ou início de implementação, de uma reestruturação importante	Não
A falência de um cliente que ocorre após a data do balanço	Sim

Reconciliação dos efeitos da adopção pela 1ª vez das NCRF

Exemplo Prático

A sociedade Boa Transição, Lda. foi constituída em 2000 com um capital social de 25.000 euros, dedica-se à construção civil (em regime de empreitada), fazendo essencialmente obras do tipo “chave na mão” com os seus clientes e desde o ano da sua constituição tem obtido sempre resultados positivos.

À data da passagem do POC para o SNC eram conhecidos os seguintes dados:

-  A entidade tem uma política de remunerações dos empregados perfeitamente definida, sendo atribuído anualmente uma gratificação de balanço, de montante igual ao dobro do seu vencimento base, a todos os empregados que estejam ao seu serviço em 31 de Dezembro. No decorrer de 2010 foram pagos de gratificação respeitantes a 2009 um montante de 75.000 euros e em 2011 está previsto o pagamento de 90.000 euros.
-  A empresa realizou em 2008 ao aumento de capital social para os 100.000 euros, tendo com esta operação despendido um total de 6.000 euros, estando já depreciado 66,67% deste valor.
-  A empresa adquiriu em 2008 uma máquina retroescavadora pesada no valor de 100.000 euros com uma vida útil esperada de 8 anos e sem valor residual, tendo para este efeito recebido nesse mesmo ano, a fundo perdido um subsídio do Estado no valor de 30% equipamento.
-  Relativamente às obras que se encontravam em curso, todas com o desfecho estimado de forma fiável, a empresa tem vindo a valorizar as mesmas de acordo com a Circular 5/90 de 17 de Janeiro, sendo conhecidos os seguintes elementos:

	2009		2010	
	Obra W	Obra X	Obra W	Obra X
Valor do Contrato	1,600,000	1,550,000	1,600,000	1,550,000
Custo do Contrato	1,420,000	1,370,000	1,420,000	1,370,000
Margem do Contrato	180,000	180,000	180,000	180,000
% Facturação	35.00%	30.00%	100.00%	100.00%
% Acabamento	25.00%	64.00%	100.00%	100.00%

Resolução (Considere uma taxa de IRC aplicável de 25%)

(Em 01 de Janeiro de 2010)

-  Distribuição de gratificação de balanço (lucros a empregados)
-  Vamos reconhecer como ajustamento de transição o pagamento feito em 2010 referente a 2009 no valor de 75.000 euros, não optando pela isenção prevista no § 10 da NCRF 3.
-  Despesas de instalação (gastos de constituição)
-  Vamos desreconhecer as despesas de instalação uma vez que as mesmas não preenchem os critérios de reconhecimento de activo no valor de 2.000 euros, e no comparativo eliminamos amortização de 2009 em POC.
-  Subsídio recebido do Estado (não reembolsável)
-  Vamos reclassificar para o Capital Próprio o subsídio recebido no valor de 22.500 euros (valor que falta imputar correspondente a 6 anos).
-  Contrato de Construção (com desfecho estimado de forma fiável)



Vamos reconhecer o rédito dos contratos e os respectivos custos de acordo com a fase de acabamento em vez da percentagem de facturação. Assim teremos que reconhecer um acréscimo de rendimento no valor de 527.000 euros, afectando também a Demonstração de 2009.

		Obra W	Obra X
Valor do Contrato		1,600,000	1,550,000
Custo do Contrato		1,420,000	1,370,000
Margem do Contrato		180,000	180,000
% Facturação		35.00%	30.00%
% Acabamento		25.00%	64.00%
Valor Facturado		560,000	465,000
Custo Incorrido		355,000	876,800
Em POC (C 5/90)	Rédito	400,000	465,000
	Rédito diferido	-160,000	0
	Acréscimo Rédito	0	0
	Trabalhos em curso	0	465,800
Em SNC	Rédito	400,000	992,000
	Rédito diferido	-160,000	0
	Acréscimo Rédito	0	527,000

Resolução (Considere uma taxa de IRC aplicável de 25%)

(Em 31 de Dezembro de 2010)



Distribuição de gratificação de balanço (lucros a empregados)

Vamos reconhecer o pagamento esperado para 2011 no valor de 90.000 euros.



Despesas de instalação (gastos de constituição)

Não se faz nada uma vez que o activo foi desreconhecido.

 Subsídio recebido do Estado (não reembolsável)

Faz-se a imputação sistemática do rendimento em paralelo com a depreciação do bem.

 Contrato de Construção (com desfecho estimado de forma fiável)

Reconhece-se o rédito dos contratos e os respectivos custos de acordo com a fase de acabamento (neste caso ambas as obras ficaram concluídas).

	2010	
	Obra W	Obra X
Valor do Contrato	1,600,000	1,550,000
Custo do Contrato	1,420,000	1,370,000
Margem do Contrato	180,000	180,000
% Facturação	100.00%	100.00%
% Acabamento	100.00%	100.00%
Valor Facturado	1,600,000	1,550,000
Custo Incorrido	1,420,000	1,370,000
Rédito do Ano	1,200,000	558,000
Rédito diferido	0	0
Acréscimo Rédito	0	0

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
------	-----------	--------	---------	-------

01-01-2010	Reconhecimento do passivo	56	2722	75.000
31-12-2010	Reconhecimento do passivo	632	2722	90.000
31-12-2010	Imputação sistemática a rendimento	593	7883	2.813
31-12-2010	Reconhecimento do crédito diferido	282	721	160.000
31-12-2010	Reversão dos passivos por impostos diferidos	2742	8122	27.288
31-12-2010	Reversão dos activos por impostos diferidos (5 anos)	8122	2741	23.390

	31-12-2009		31-12-2008
	Capitais Próprios	Resultado líquido	Capitais Próprios
POC	381.438	66.188	315.250
Activos intangíveis			
(NCRF 6)	-1.500	1.500	-3.000
Contratos de construção			
(NCRF 19)	45.900	45.900	0
Subsídio ao investimento			
(NCRF 22)	16.875	0	16.875
Benefícios dos empregados			

(NCRF 28)	-56.250	-56.250	0
Efeito da transição	5.025	-8.850	13.875
SNC	386.463	57.338	329.125

Aspectos Fiscais do Encerramento

Considerando a importância que a fiscalidade assume na apresentação de contas em Portugal, sendo a Administração Fiscal um dos principais utilizadores de toda a informação financeira, importa desde logo ter em atenção que por existirem inúmeras divergências entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, são vários os procedimentos que deverão ser tomados por forma a fazer-se correctamente a transição do primeiro para o segundo resultado.

Importa mais uma vez realçar que a contabilidade deve ser preparada de modo a obter-se a respectiva realidade económica da entidade, ou seja a contabilidade deve estar preparada em primeiro para se determinar o resultado económico-financeiro da empresa, sendo o valor do imposto sobre os lucros do período (a pagar e diferido) apenas mais uma das suas componentes.

Não obstante o acima referido por se tratar da Declaração (Modelo 22) a partir da qual a Administração Fiscal arrecada uma parte substancial do Orçamento da Receita, desde sempre o seu preenchimento tem merecido uma grande preocupação por parte dos preparadores da informação.

A declaração referente ao período de 2010, findo em 31 de Dezembro, por se tratar do período da transição do normativo contabilístico do POC para o SNC, assume uma importância crucial, em primeiro lugar porque os preparadores da informação ainda não estarão totalmente adaptados à mudança e em segundo lugar porque esta alteração, ainda que tenha originado uma reformulação profunda do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

(CIRC) trouxe com ela ainda um maior numero de divergência entre a forma de se determinar o resultado contabilístico e o resultado fiscal, como consequência disso mesmo a Modelo 22 de 2010 apresenta um total de 50 linhas a acrescer e um total de 22 linhas a deduzir ao resultado líquido do período.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC *“os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são obrigados a apresentar: a declaração periódica de rendimentos”* até ao último dia do mês de Maio ou até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período, se a entidade adoptar um período de tributação diferente do ano civil.

Assim, a Declaração Modelo 22 é obrigatoriamente entregue por transmissão electrónica de dados (internet), devendo ser apresentada pelos seguintes sujeitos passivos:

- entidades residentes, quer exerçam ou não, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sem prejuízo do disposto nos n.º 6 e 7 do artigo 117.º do CIRC;
- entidades não residentes com estabelecimento estável em território português;
- entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos

mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo, sem prejuízo do disposto no n.º 8 do artigo 117.º do CIRC.

Deste modo em resumo, podemos afirmar que o lucro tributável das pessoas colectivas será 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 do CIRC, assumindo por isso um particular destaque a análise das diversas rubricas do quadros 07 e 10 do Modelo 22, que passamos a efectuar.

Campo 702 – Variações Patrimoniais Positivas

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS NÃO REFLECTIDAS NO RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO (ART.º 21.º) E QUOTA-PARTE DO SUBSÍDIO RESPEITANTE A ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS NÃO DEPRECIÁVEIS E ACTIVOS INTANGÍVEIS COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA [ART.º 22.º N.º 1, AL. B)]

Exemplo - Venda de Acções/Quotas Próprias

Alienação de uma quota-própria por 1.500 euros adquirida por 1.200 euros, temos uma mais-valia de 300 euros (não incluída no resultado líquido, porque o “ganho” é reconhecido em capital próprio na “55 – Reservas”)

Exemplo - Subsídio ao investimento na compra de um terreno

De acordo com a NCRF 22 só é reconhecido rendimento se p.ex. o bem registar uma perda de imparidade, fiscalmente tributamos o subsídio recebido durante 10 anos

ARTIGO 21.º - VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS

1- Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

- a) As entradas de capital, incluindo os prémios de emissão de acções, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;*
- 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 contribuições, incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;*
- d) As relativas a impostos sobre o rendimento.*

2 -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 22.º - SUBSÍDIOS RELACIONADOS COM ACTIVOS NÃO CORRENTES

1 -A inclusão no lucro tributável dos subsídios relacionados com activos não correntes obedece às seguintes regras:

- b) Quando os subsídios não respeitem a activos referidos na alínea anterior, devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis, nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.*

Campo 704 – Variações Patrimoniais Negativas

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS NEGATIVAS NÃO REFLECTIDAS NO RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO (ART.º 24.º)

Exemplo¹ – Gratificação de balanço atribuída de forma excepcional e não prevista

Em 31/Dez/2010 não existe uma obrigação legal (disposição contratual ou estatutária) ou uma prática reiterada, não havendo uma convicção ou expectativa fiáveis da Gestão no sentido de vir a efectuar estes pagamentos, no entanto, esta variação patrimonial **só vai ser incluída na declaração de rendimentos do ano de 2011**, deixando assim de influenciar o resultado tributável do ano a que respeitam os lucros.

ARTIGO 24.º - VARIAÇÕES PATRIMONIAIS NEGATIVAS

Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

- a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade 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 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.*

¹ Este exemplo tem aplicação apenas para o período de 2011 e seguintes.

Campo 703 e 705 – Regime Transitório do DL 159/2009

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS (REGIME TRANSITÓRIO PREVISTO NO ART.º 5.º, N.ºS 1, 5 E 6 DO DL 159/2009, DE 13/07)

Exemplo - Ganhos no reconhecimento de Activos ao Justo Valor (NCRF 27)

- Perdas no desreconhecimento de Activos Intangíveis (NCRF 6)

ARTIGO 5.º - REGIME TRANSITÓRIO DE DL 159/2009 DE 13/07

1 - Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

5 - O regime transitório estabelecido nos números anteriores é igualmente aplicável à adopção, pela primeira vez, do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, das Normas de Contabilidade Ajustadas, aprovadas pelo Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2005, ou do Plano de Contas para as Empresas de Seguros, aprovado pela Norma Regulamentar n.º 4/2007-R, de 27 de Abril, do Instituto de Seguros de Portugal, sem prejuízo de, relativamente às entidades que já vinham aplicando estes novos referenciais contabilísticos, o período referido no n.º 1 se contar a partir do período de tributação em que os mesmos tenham sido adoptados pela primeira vez.

6 - Relativamente às entidades que tenham optado, nos termos do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, por elaborar as respectivas contas individuais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, os efeitos a que se refere o n.º 1 deste artigo são

apurados tomando por referência as contas individuais, organizadas de acordo com a normalização contabilística nacional, previstas no artigo 14.º daquele decreto-lei.

Campo 706 e 707 – Correção de Contratos De Construção

ALTERAÇÃO DO REGIME FISCAL DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO (CORRECÇÕES POSITIVAS E NEGATIVAS)

Exemplo - Alterações decorrentes da aplicação do Método da Percentagem de Acabamento (para as empresas que aplicavam a Circular 5/90)

ARTIGO 19.º - CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

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

CIRCULAR N.º 8/2010 - CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Razão das Instruções

Tendo sido suscitadas dúvidas quanto ao tratamento fiscal dos contratos de construção face à nova redacção do artigo 19.º do Código do IRC, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, divulgam-se os seguintes esclarecimentos:

- 1. Até à entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que alterou, reenumerou e republicou o Código do IRC, adaptando-o ao novo referencial contabilístico (nomeadamente o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado*

pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho), o apuramento do resultado fiscal em relação às designadas obras de carácter plurianual obedecia ao regime previsto no artigo 19.º do Código do IRC, regime esse que veio a ser explicitado através da Circular n.º 5/90, aprovada por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 1990-01-17.

2. Tendo por objectivo a adaptação do Código do IRC às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e como pressuposto básico a aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade, o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, veio alterar a redacção do artigo 19.º, passando o regime fiscal aí instituído a aplicar-se aos designados “contratos de construção” cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano.
3. E se, nos termos do artigo 17.º do Código do IRC, o lucro tributável tem por base, designadamente, o resultado líquido do período determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos do Código, lícito é concluir que em tudo o que o Código não preveja uma regra fiscal própria, são aplicáveis as regras contabilísticas.

Tratamento fiscal nos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 2010-01-01

4. Portanto, relativamente aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010, o tratamento fiscal dos contratos de construção, na definição dada nos respectivos normativos contabilísticos, em tudo o que não seja contrariado pelo disposto no Código do IRC (artigo 19.º), ou noutras disposições que lhes sejam aplicáveis, obedece às regras previstas na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 19 ou na Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 11, consoante o normativo que é utilizado pelo sujeito passivo. Isto sem prejuízo do recurso a regras estabelecidas em legislação específica para o respectivo sector de actividade.

Revogação da Circular n.º 5/90

5. E porque as alterações constantes do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, tiveram como pressuposto base a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, a partir do momento em que este Decreto-Lei se tornou aplicável, deixou de fazer sentido a manutenção da Circular n.º 5/90 - a qual continha várias regras que afastavam o regime fiscal das obras de carácter plurianual do respectivo regime contabilístico - considerando-se, por conseguinte, revogada.

Sujeitos passivos que contabilizavam de acordo com o artigo 19.º e com a Circ. n.º 5/90

6. Os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no artigo 19.º do Código do IRC e explicitado na Circular n.º 5/90 às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos contabilísticos em resultado da adopção pela primeira vez da NCRF 19 ou da IAS 11, ficam sujeitos à aplicação do regime transitório previsto no n.º 1 ou 5 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

Sujeitos passivos que contabilizavam de acordo com as regras contabilísticas

7. Quanto aos sujeitos passivos que vinham aplicando a Directriz Contabilística n.º 3/91 e que procediam às correcções fiscais exigidas pelo artigo 19.º do CIRC e pela Circular n.º 5/90 na Declaração modelo 22, não podem continuar a efectuá-las, dado que se acolheu no Código do IRC o tratamento contabilístico.
8. Por esse facto e porque deve ser garantida a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se-lhes o mesmo prazo (de cinco anos) para “reverterem” as correcções fiscais que vinham efectuando.

Provisão para garantia a clientes

9. A provisão para garantias a clientes prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 39.º do CIRC passa a ser dedutível, com o limite estabelecido no n.º 5 do mesmo artigo, a partir do período de tributação que se inicie em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.
10. Esta provisão vai constituir uma das parcelas do numerador da fracção utilizada para a determinação da percentagem de acabamento, sendo adicionada aos demais custos incorridos até à data. Por sua vez, no denominador da fracção são incluídos, a par dos demais custos estimados do contrato, os “custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia” [cf. (g) do § 17 da NCRF 19 e (g) do § 17 da IAS 11].
11. Durante o período de garantia, a conta da provisão vai sendo debitada por contrapartida de uma rubrica de meios financeiros ou de contas a pagar, à medida que vão sendo incorridos os dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida. O saldo remanescente que, porventura, existir, constitui rendimento fiscal no período de tributação em que se verificar a recepção definitiva da obra, na parte em que tenha sido reconhecido como gasto fiscal.

12. *De salientar que, caso os sujeitos passivos, à data da transição para os novos normativos contabilísticos, tenham contabilizado a provisão para garantias a clientes, assumindo que se tratava de uma alteração de política contabilística (aplicando-a retrospectivamente), a quantia – acumulada – registada a débito de resultados transitados constitui uma variação patrimonial negativa que não pode concorrer negativamente para a formação do lucro tributável. Isto porque nos períodos de tributação anteriores a 2010 tal provisão não estava prevista no Código do IRC.*

Gasto associado a perdas esperadas

13. *Mantém-se a não dedutibilidade do gasto associado a perdas esperadas previsto nos normativos contabilísticos.*

Data da conclusão da obra

14. *Por fim, à semelhança do estabelecido no Código Civil (Capítulo XII – Empreitadas) e no Código dos Contratos Públicos (Parte III) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro e alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 278/2009, de 2 de Outubro, entende-se, também para efeitos fiscais, que a data da conclusão da obra coincide com a data da assinatura do auto de recepção provisória, contando-se, desde então, o prazo de garantia legalmente estabelecido ou estipulado no contrato. A recepção definitiva, formalizada em auto, só ocorre findo o período de garantia.*

Campo 709 e 755 – Transparência Fiscal

IMPUTAÇÃO DE RESULTADOS (ART.º 6.º)

Exemplo - Resultados imputados por sociedades transparentes, ACE ou AEIE

ARTIGO 6.º - TRANSPARÊNCIA FISCAL

- 1 - *É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir*

indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

- a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;*
- b) Sociedades de profissionais;*
- c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.*

2 - Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

3 - A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

4 - Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se:

- a) Sociedade de profissionais - a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista de actividades a que alude o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade;*
- b) Sociedade de simples administração de bens - a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos rendimentos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos;*
- c) Grupo familiar - o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive.*

Campo 710 e 756 – Correções de Períodos Anteriores

CORRECÇÕES RELATIVAS A PERÍODOS DE TRIBUTAÇÃO ANTERIORES (ART.º 18.º, N.º 2)

Exemplo - Só serão aceites (componentes de períodos anteriores) se na data de encerramento das contas a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas

ARTIGO 18.º - PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

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

Campo 711 e 757 – Rédito ao Valor Presente

VENDAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS COM PAGAMENTO DIFERIDO (ART.º 18.º, N.º 5)

Exemplo - A acrescentar: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor.

A deduzir: rédito de juros

ARTIGO 18.º - PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

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

Campo 712 e 758 – Método de Equivalência Patrimonial

ANULAÇÃO DOS EFEITOS DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (ART.º 18.º, N.º 8)

Exemplo - Resultados a imputar por sociedades associadas e subsidiárias

ARTIGO 18.º - PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

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

Campo 713 e 759 – Variações por Justo Valor

AJUSTAMENTOS NÃO TRIBUTÁVEIS DECORRENTES DA APLICAÇÃO DO JUSTO VALOR (ART.º 18.º, N.º 9)

Exemplo - Variações no justo valor das propriedades de investimento

ARTIGO 18.º - PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

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

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

Campo 714 e 760 – Pagamentos com Base em Acções

PAGAMENTOS COM BASE EM ACÇÕES (ART.º 18.º, N.º 11)

Exemplo - Stock Options

ARTIGO 18.º - PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

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

Campo 715 e 761 – Outros Benefícios dos Empregados

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)

Exemplo - Cessação de Emprego, fundos de pensões e outros de médio e longo prazo.

ARTIGO 18.º - PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

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

Campo 718 e 762 – Imparidades

AJUSTAMENTOS E IMPARIDADES EM INVENTÁRIOS E CRÉDITOS A RECEBER (ART.º 28.º E 35.º, N.º 1 A 3)

Exemplo - A acrescentar: Ajustamentos em inventários para além dos limites legais e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais

A deduzir: Reversão de ajustamentos em inventários tributados e de perdas por imparidade tributadas.

ARTIGO 28.º - AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS

- 1 -São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.*
- 2 -Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.*
- 3 -A reversão, parcial ou total, dos ajustamentos previstos no n.º 1 concorre para a formação do lucro tributável.*
- 4 -Para os sujeitos passivos que exerçam a actividade editorial, o montante anual acumulado do ajustamento corresponde à perda de valor dos fundos editoriais constituídos por obras e elementos complementares, desde que tenham decorrido dois anos após a data da respectiva publicação, que para este efeito se considera coincidente com a data do depósito legal de cada edição.*
- 5 -A desvalorização dos fundos editoriais deve ser avaliada com base nos elementos constantes dos registos que evidenciem o movimento das obras incluídas nos fundos.*

ARTIGO 35.º PERDAS POR IMPARIDADE FISCALMENTE DEDUTÍVEIS

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

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

2 - Podem também ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade e outras correcções de valor contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, quando constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União Europeia, destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações.

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

Campo 722 – Créditos Incobráveis

CRÉDITOS INCOBRÁVEIS NÃO ACEITES COMO GASTOS (ART.º 41.º)

Exemplo - Os créditos incobráveis que não resultem de processos de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução ou de procedimento extrajudicial de conciliação para

viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI.

ARTIGO 41.º - CRÉDITOS INCOBRÁVEIS

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

Campo 719 e 763 – Depreciações e outras Desvalorizações

DEPRECIAÇÕES E OUTRAS DESVALORIZAÇÕES EM ACTIVOS DEPRECIÁVEIS (ART.º 34.º, N.º 1, ART.º 35.º N.º 4 E ART.º 38.º)

Exemplo - A acrescentar: Depreciações e amortizações, perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis e desvalorizações excepcionais, não aceites como gastos

A deduzir: Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. 25/2009, de 14/9) e dedução da quota-parte das perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais

ARTIGO 34.º - GASTOS NÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS FISCAIS

1 - Não são aceites como gastos:

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

ARTIGO 35.º - PERDAS POR IMPARIDADE FISCALMENTE DEDUTÍVEIS

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

ARTIGO 38.º - DESVALORIZAÇÕES EXCEPCIONAIS

1 -Podem ser aceites como perdas por imparidade as desvalorizações excepcionais referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 35.º provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente, desastres, fenómenos naturais,

inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

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

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

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

4 - O disposto nas alíneas a) a c) do número anterior deve igualmente observar-se nas situações previstas no n.º 2, no período de tributação em que venha a efectuar-se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos activos.

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

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

Campo 721 e 764 – Provisões e Imparidades em activos Financeiros

PROVISÕES E PERDAS POR IMPARIDADE DE ACTIVOS FINANCEIROS (ART.º 19.º, N.º 3, ART.º 39.º)

Exemplo - A acrescentar: Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros

A deduzir: Reversão de provisões tributadas

ARTIGO 19.º - CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

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

ARTIGO 39.º - PROVISÕES FISCALMENTE DEDUTÍVEIS

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

- a) As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;*
- b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;*
- c) As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;*

d) As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após a cessação desta, nos termos da legislação aplicável.

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

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

4 -As provisões a que se referem as alíneas a) a c) do n.º 1 que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo consideram-se rendimentos do respectivo período de tributação.

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

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

Campo 724, 725, 765 e 766 – Imposto Corrente e Diferido

IMPOSTO CORRENTE E DIFERIDO SOBRE O RENDIMENTO DO PERÍODO (ART.º 45.º, N.º 1, A))

Exemplo - A acrescer: IRC e outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros e impostos diferidos

A deduzir: Restituição de Impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos e impostos diferidos

ARTIGO 45.º - ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS FISCAIS

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

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

Campo 736, 739, 767 e 769 – Mais e Menos-Valias sem Reinvestimento

MAIS E MENOS-VALIAS CONTABILÍSTICAS E FISCAIS SEM REINVESTIMENTO (ART.º 46.º)

Exemplo - A acrescentar: Menos-valias contabilísticas e a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento

A deduzir: Mais-valias contabilísticas e a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais

ARTIGO 46.º - CONCEITO DE MAIS-VALIAS E DE MENOS-VALIAS

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

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

2 - As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição

deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º

3 - Considera-se valor de realização:

- a) No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;*
- b) No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;*
- c) No caso de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o seu valor de mercado;*
- d) Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos transmitidos em consequência daqueles actos;*
- e) No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transacção, líquido dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;*
- f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.*

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

5 - São assimiladas a transmissões onerosas:

- a) A promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens;*
- b) As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste mesmo artigo.*

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

- a) *Os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira;*
- b) *Os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou na afectação permanente nos termos referidos no n.º 1, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso.*

Campo 737, 738, 740, 741, 742 e 768 – Outras Mais e Menos-Valias Fiscais

MAIS E MENOS-VALIAS FISCAIS (ART.º 45.º, 46.º E 48.º)

Exemplo - A acrescer: 50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio

A acrescer: Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização

A acrescer: 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento

A acrescer: Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente

A acrescer: Mais-valias fiscais - regime transitório (OGE 2001/2002)

A deduzir: 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio

ARTIGO 45.º - ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS FISCAIS

3 -A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais

negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

ARTIGO 46.º - CONCEITO DE MAIS-VALIAS E DE MENOS-VALIAS

5 - São assimiladas a transmissões onerosas:

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

ARTIGO 48.º - REINVESTIMENTO DOS VALORES DE REALIZAÇÃO

1 - Para efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, calculadas nos termos dos artigos anteriores, realizadas mediante a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos, é considerada em metade do seu valor, sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos activos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, com excepção dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º

4 - O disposto nos números anteriores é aplicável à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, com as seguintes especificidades:

- a) O valor de realização correspondente à totalidade das partes de capital deve ser reinvestido, total ou parcialmente, na aquisição de participações no capital de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial ou na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, de activos biológicos que não sejam consumíveis ou em propriedades de investimento, afectos à exploração, nas condições referidas na parte final do n.º 1;
- b) As participações de capital alienadas devem ter sido detidas por período não inferior a um ano e corresponder a, pelo menos, 10% do capital social da sociedade participada ou ter um valor de aquisição não inferior a € 20.000.000, devendo as partes de capital adquiridas ser detidas por igual período;
- c) As transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efectuadas com entidades:
- (1) Residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças; ou
- (2) Com as quais existam relações especiais, excepto quando se destinem à realização de capital social, caso em que o reinvestimento se considera totalmente concretizado quando o valor das participações de capital assim realizadas não seja inferior ao valor de mercado daquelas transmissões.
- 5 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 1, 2 e 4, os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do período de tributação em que a realização ocorre, comprovando na mesma e nas declarações dos dois períodos de tributação seguintes os reinvestimentos efectuados.

ARTIGO 48.º - REINVESTIMENTO DOS VALORES DE REALIZAÇÃO

- 6 - Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença prevista nos n.ºs 1 e 4 não incluída no lucro tributável majorada em 15%.

7 - Não sendo mantidas na titularidade do adquirente, durante o período previsto na alínea b) do n.º 4, as partes de capital em que se concretizou o reinvestimento, excepto se a transmissão ocorrer no âmbito de uma operação de fusão, cisão, entrada de activos ou permuta de acções a que se aplique o regime previsto no artigo 74.º, é aplicável, no período de tributação da alienação, o disposto na parte final do número anterior, com as necessárias adaptações.

ART.º 7, N.º 7, AL. B) DA LEI N.º 30-G/2000, DE 29 DE DEZEMBRO E

ART.º 32.º, N.º 8 DA LEI N.º 109-B/2001, DE 27 DE DEZEMBRO

A parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, realizadas antes de 1 de Janeiro de 2001, cujo valor de realização tenha sido ou, no respectivo prazo legal, venha a ser objecto de reinvestimento em bens não reintegráveis pode, por opção do sujeito passivo, e em alternativa ao regime previsto na alínea b) do n.º 7 da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ser antecipadamente incluída na base tributável de qualquer exercício que seja anterior ao da alienação do correspondente activo a que está associada, desde que posterior a 1 de Janeiro de 2001, por metade do seu valor, nos termos previstos no artigo 45.º do Código do IRC, na redacção dada pela presente lei, mas sem exigência do novo reinvestimento subsequente consagrado neste último preceito. (n.º 8 do art.º 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)

A diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no exercício de 2001 nos termos do artigo 45.º do Código do IRC, na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, pode, por opção do sujeito passivo, ser incluída na base tributável do exercício de 2001, por metade do seu valor, nos termos e condições previstos no artigo 45.º do Código do IRC, na redacção dada pela presente lei. (n.º 9 do art.º 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)

Campo 743 e 770 – Derivados

INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS (ART.º 49.º)

Exemplo - Relativamente às operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, são diferidos os rendimentos ou gastos gerados pelo instrumento de cobertura, na parte considerada eficaz, até ao momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorram para a formação do lucro tributável.

ARTIGO 49.º - INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS

- 1 - Concorrem para a formação do lucro tributável, salvo os previstos no n.º 3, os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro activo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial.*
- 2 - Relativamente às operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de justo valor, quando o elemento coberto esteja subordinado a outros modelos de valorização, são aceites fiscalmente os rendimentos ou gastos do elemento coberto reconhecidos em resultados, ainda que não realizados, na exacta medida da quantia igualmente reflectida em resultados, de sinal contrário, gerada pelo instrumento de cobertura.*
- 3 - Relativamente às operações cujo objectivo exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, são diferidos os rendimentos ou gastos gerados pelo instrumento de cobertura, na parte considerada eficaz, até ao momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorram para a formação do lucro tributável.*
- 4 - Sem prejuízo do disposto no n.º 6, e desde que se verifique uma relação económica incontestável entre o elemento coberto e o instrumento de cobertura, por forma a que da operação de cobertura se deva esperar, pela elevada eficácia da cobertura do risco em causa, a neutralização dos eventuais rendimentos ou gastos no elemento coberto com uma posição simétrica dos gastos ou rendimentos no instrumento de cobertura, são consideradas operações de cobertura as que justificadamente contribuam para a eliminação ou redução de um risco real de:*

- a) Um activo, passivo, compromisso firme, transacção prevista com uma elevada probabilidade ou investimento líquido numa unidade operacional estrangeira; ou*
- b) Um grupo de activos, passivos, compromissos firmes, transacções previstas com uma elevada probabilidade ou investimentos líquidos numa unidade operacional estrangeira com características de risco semelhantes; ou*
- c) Taxa de juro da totalidade ou parte de uma carteira de activos ou passivos financeiros que partilhem o risco que esteja a ser coberto.*

5 - Para efeitos do disposto no número anterior, só é considerada de cobertura a operação na qual o instrumento de cobertura utilizado seja um derivado ou, no caso de cobertura de risco cambial, um qualquer activo ou passivo financeiro.

6 - Não são consideradas como operações de cobertura:

- a) As operações efectuadas com vista à cobertura de riscos a incorrer por outras entidades, ou por estabelecimentos da entidade que realiza as operações cujos rendimentos não sejam tributados pelo regime geral de tributação;*
- b) As operações que não sejam devidamente identificadas e documentalmente suportadas no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130.º, no que se refere ao relacionamento da cobertura, ao objectivo e à estratégia da gestão de risco da entidade para levar a efeito a referida cobertura.*

7 - A não verificação dos requisitos referidos no n.º 4 determina, a partir dessa data, a desqualificação da operação como operação de cobertura.

8 - Não sendo efectuada a operação coberta, ao valor do imposto relativo ao período de tributação em que a mesma se efectuaria deve adicionar-se o imposto que deixou de ser liquidado por virtude do disposto nos n.ºs 2 e 3, ou, não havendo lugar à liquidação do imposto, deve corrigir-se em conformidade o prejuízo fiscal declarado.

9 - À correcção do imposto referida no número anterior são acrescidos juros compensatórios, excepto quando, tratando-se de uma cobertura prevista no n.º 3, a operação coberta seja efectuada em, pelo menos, 80% do respectivo montante.

10 - Se a substância de uma operação ou conjunto de operações diferir da sua forma, o momento, a fonte e a natureza dos pagamentos e recebimentos,

rendimentos e gastos, decorrentes dessa operação, podem ser requalificados pela administração tributária de modo a ter em conta essa substância.

Campo 745 e 772 – Correções ao Valor de Transmissão

CORRECÇÕES AO VALOR DE TRANSMISSÃO DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS (ART.º 64.º)

Exemplo - A acrescentar: Diferença positiva (no alienante) entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato

A deduzir: Correção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respectiva transmissão

ARTIGO 64.º - CORRECÇÕES AO VALOR DE TRANSMISSÃO DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS

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

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

3 - Para aplicação do disposto no número anterior:

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

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

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

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

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

Campo 750 e 773 – Fusões, Cisões, Entradas de Activos e Permutas de Partes Sociais

CORRECÇÕES RESULTANTES DO REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS FUSÕES, CISÕES, ENTRADAS DE ACTIVOS E PERMUTAS DE PARTES SOCIAIS (ART.º 74.º, 76.º E 77.º)

Exemplo - Neutralidade fiscal (...) na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas (...) não é considerado qualquer resultado derivado da transferência

ARTIGO 74.º - REGIME ESPECIAL APLICÁVEL ÀS FUSÕES, CISÕES E ENTRADAS DE ACTIVOS

1 - Na determinação do lucro tributável das sociedades fundidas ou cindidas ou da sociedade contribuidora, no caso de entrada de activos, não é considerado qualquer resultado derivado da transferência dos elementos patrimoniais em consequência da fusão, cisão ou entrada de activos, nem são considerados como

rendimentos, nos termos do n.º 3 do artigo 28.º e do n.º 3 do artigo 35.º, os ajustamentos em inventários e as perdas por imparidade e outras correcções de valor que respeitem a créditos, inventários e, bem assim, nos termos do n.º 4 do artigo 39.º, as provisões relativas a obrigações e encargos objecto de transferência, aceites para efeitos fiscais, com excepção dos que respeitem a estabelecimentos estáveis situados fora do território português quando estes são objecto de transferência para entidades não residentes, desde que se trate de:

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

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

montante a que haveria lugar se aquele imposto tivesse sido efectivamente liquidado e pago.

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

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

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

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

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

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

tributação coincidente com aquele em que se situe a data da produção de efeitos jurídicos da operação em causa.

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

ARTIGO 76.º - REGIME APLICÁVEL AOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES FUNDIDAS OU CINDIDAS

1 - Nos casos de fusão de sociedades a que seja aplicável o regime especial estabelecido no artigo 74.º, na operação de troca de partes de capital não são considerados para efeitos de tributação os ganhos ou perdas eventualmente apurados, desde que as partes de capital recebidas pelos sócios das sociedades fundidas sejam valorizadas, para efeitos fiscais, pelo valor que tinham as partes de capital entregues, determinado de acordo com o estabelecido neste Código.

2 - O disposto no número anterior não obsta à tributação dos sócios das sociedades fundidas relativamente às importâncias em dinheiro que eventualmente lhes sejam atribuídas em resultado da fusão.

3 - O preceituado nos números anteriores é aplicável aos sócios de sociedades objecto de cisão a que se aplique o regime especial estabelecido no artigo 74.º, devendo, neste caso, o valor, para efeitos fiscais, da participação detida ser repartido pelas partes de capital recebidas e pelas que continuem a ser detidas na sociedade cindida, com base na proporção entre o valor dos patrimónios destacados para cada uma das sociedades beneficiárias e o valor do património da sociedade cindida.

ARTIGO 77.º - REGIME ESPECIAL APLICÁVEL À PERMUTA DE PARTES SOCIAIS

1 - A atribuição, em resultado de uma permuta de partes sociais, tal como esta operação é definida no artigo 73.º, dos títulos representativos do capital social da

sociedade adquirente, aos sócios da sociedade adquirida, não dá lugar a qualquer tributação destes últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor atribuído às antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código.

2 -O disposto no número anterior apenas é aplicável desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) A sociedade adquirente e a sociedade adquirida sejam residentes em território português ou noutro Estado membro da União Europeia e preencham as condições estabelecidas na Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho;*
- b) Os sócios da sociedade adquirida sejam pessoas ou entidades residentes nos Estados membros da União Europeia ou em terceiros Estados, quando os títulos recebidos sejam representativos do capital social de uma entidade residente em território português.*

3 -O disposto no n.º 1 não obsta à tributação dos sócios relativamente às quantias em dinheiro que lhes sejam eventualmente atribuídas nos termos do n.º 5 do artigo 73.º

Campo 754 – Encargos com Publicidade

DESPESAS OU ENCARGOS DE PROECÇÃO ECONÓMICA PLURIANUAL CONTABILIZADOS COMO GASTO NA VIGÊNCIA DO POC E AINDA NÃO ACEITES FISCALMENTE [ART.º 22.O AL. F) DO D.R 25/2009, DE 14/9]

Exemplo - A deduzir: Os encargos com campanhas publicitárias, reconhecidos como gastos e ainda não aceites fiscalmente, concorrem igualmente para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado

ARTIGO 22.º - DECRETO REGULAMENTAR N.º 25/2009 DE 14/09/2009 (DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA)

Na aplicação do disposto no presente decreto regulamentar deve ter-se em conta o seguinte:

f) As despesas com a emissão de obrigações, os encargos financeiros com a aquisição ou produção de elementos do imobilizado, as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado e os encargos com campanhas publicitárias, reconhecidos como gastos e ainda não aceites fiscalmente, concorrem igualmente para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado.

Campo 771 – Dupla Tributação Económica

ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA DOS LUCROS DISTRIBUÍDOS (ART.º 51.º)

Exemplo - A deduzir: Não concorrem para a formação do lucro tributável os lucros distribuídos por entidade participadas

ARTIGO 51.º - ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA DE LUCROS DISTRIBUÍDOS

1 - Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos:

- a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direcção efectiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7.º;*
- b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;*
- c) A entidade beneficiária detenha directamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% ou com um custo de aquisição não inferior a € 20.000.000 e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.*

2 -O disposto no número anterior é aplicável, independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade, aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros e, bem assim, aos rendimentos das seguintes sociedades:

- a) Sociedades de desenvolvimento regional;*
- b) Sociedades de investimento;*
- c) Sociedades financeiras de corretagem.*

3 -Não obstante o disposto no n.º 1, o regime aí consagrado é aplicável, nos termos prescritos no número anterior, às agências gerais de seguradoras estrangeiras, bem como aos estabelecimentos estáveis de sociedades residentes noutro Estado membro da União Europeia e do espaço económico europeu que sejam equiparáveis às referidas no número anterior.

4 -O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável, verificando-se as condições nele referidas, ao valor atribuído na associação em participação, ao associado constituído como sociedade comercial ou civil sob forma comercial, cooperativa ou empresa pública, com sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do valor da sua contribuição relativamente aos rendimentos que tenham sido efectivamente tributados, distribuídos por associantes residentes no mesmo território.

5 -O disposto nos n.ºs 1 e 2 é também aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro da União Europeia, desde que ambas as entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho.

6 -O disposto nos n.ºs 1 e 5 é igualmente aplicável aos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos que sejam imputáveis a um estabelecimento estável, situado em território português, de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, que detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente num Estado membro, desde que ambas essas entidades preencham os requisitos e

condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, ou, no caso de entidades do espaço económico europeu, requisitos e condições equiparáveis.

7 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 5 e 6:

- a) A definição de entidade residente é a que resulta da legislação fiscal do Estado membro em causa, sem prejuízo do que se achar estabelecido nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação;*
- b) O critério de participação no capital referido no n.º 1 é substituído pelo da detenção de direitos de voto quando este estiver estabelecido em acordo bilateral.*

8 - A dedução a que se refere o n.º 1 é apenas de 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável correspondentes a:

- a) Lucros distribuídos, quando não esteja preenchido qualquer dos requisitos previstos nas alíneas b) e c) do mesmo número e, bem assim, relativamente aos rendimentos que o associado aufera da associação à quota, desde que se verifique, em qualquer dos casos, a condição da alínea a) do n.º 1;*
- b) Lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia quando a entidade cumpre as condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, e não esteja verificado qualquer dos requisitos previstos na alínea c) do n.º 1.*

9 - Se a detenção da participação mínima referida no n.º 1 deixar de se verificar antes de completado o período de um ano aí mencionado, deve corrigir-se a dedução em conformidade com o disposto no número anterior, sem prejuízo da consideração do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, de acordo com o disposto no artigo 91.º, respectivamente.

10 - A dedução a que se refere o n.º 1 é reduzida a 50% quando os rendimentos provenham de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efectiva, excepto quando a beneficiária seja uma sociedade gestora de participações sociais.

11 - O disposto nos n.ºs 1, 2 e 8 é igualmente aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, desde que

ambas essas entidades preenchem condições equiparáveis, com as necessárias adaptações, às estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho.

12 - Para efeitos do disposto no n.º 5, na alínea b) do n.º 8 e no n.º 11, o sujeito passivo deve provar que a entidade participada e, no caso do n.º 6, também a entidade beneficiária cumprem as condições estabelecidas no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho, ou, no caso de entidades do espaço económico europeu, condições equiparáveis, mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu de que é residente.

Campo 751 e 774 – Benefícios Fiscais

ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS

Exemplo - A deduzir: Donativos e Criação de emprego

A acrescentar:

Os donativos a entidade acima do limite 8/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados

Os donativos atribuídos a entidade sem fins lucrativos não reconhecidos

Pela sua importância destacamos alguns artigos do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF):

ARTIGO 19.º DO EBF - CRIAÇÃO DE EMPREGO

1 - Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150% do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício.

2 -Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se:

- a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;
- b) 'Desempregados de longa duração' os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;
- c) «Encargos» os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador, a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;
- d) «Criação líquida de postos de trabalho» a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

3 -O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

4 -Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho, não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.

5 -A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, não sendo cumulável, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.

6 -O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador, qualquer que seja a entidade patronal.

ARTIGO 32.º DO EBF - SOCIEDADES GESTORAS DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS (SGPS), SOCIEDADES DE CAPITAL DE RISCO (SCR) E INVESTIDORES DE CAPITAL DE RISCO (ICR)

- 1 - Às SGPS, às SCR e aos ICR é aplicável o disposto nos n.ºs 1 e 5 do artigo 46.º do Código do IRC, sem dependência dos requisitos aí exigidos quanto à percentagem ou ao valor da participação.
- 2 - As mais-valias e as menos-valias realizadas pelas SGPS, pelas SCR e pelos ICR de partes de capital de que sejam titulares, desde que detidas por período não inferior a um ano, e, bem assim, os encargos financeiros suportados com a sua aquisição não concorrem para a formação do lucro tributável destas sociedades.
- 3 - O disposto no número anterior não é aplicável relativamente às mais-valias realizadas e aos encargos financeiros suportados quando as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC, ou a entidades com domicílio, sede ou direcção efectiva em território sujeito a um regime fiscal mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, e desde que tenham sido detidas, pela alienante, por período inferior a três anos e, bem assim, quando a alienante tenha resultado de transformação de sociedade à qual não fosse aplicável o regime previsto naquele número, relativamente às mais-valias das partes de capital objecto de transmissão, desde que, neste último caso, tenham decorrido menos de três anos entre a data da transformação e a data da transmissão.
- 4 - As SCR podem deduzir ao montante apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, uma importância correspondente ao limite da soma das colectas de IRC dos cinco exercícios anteriores àquele a que respeita o benefício, desde que seja utilizada na realização de investimentos em sociedades com potencial de crescimento e valorização.
- 5 - A dedução a que se refere o número anterior é feita nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 83.º do Código do IRC, na liquidação do IRC respeitante ao exercício em que foram realizados os investimentos ou, quando o não possa ser integralmente, a importância ainda não deduzida poderá sê-lo, nas mesmas condições, na liquidação dos cinco exercícios seguintes.

6 - Os sócios das sociedades por quotas unipessoais ICR, os investidores informais das sociedades veículo de investimento em empresas com potencial de crescimento, certificadas no âmbito do Programa COMPETE, e os investidores informais em capital de risco a título individual certificados pelo IAPMEI, no âmbito do Programa FINICIA, podem deduzir à sua colecta em IRS do próprio ano, até ao limite de 15% desta, um montante correspondente a 20% do valor investido por si ou pela sociedade por quotas unipessoais ICR de que sejam sócios.

7 - A dedução à colecta referida no número anterior não se aplica aos seguintes casos:

- a) Investimentos em sociedades cotadas em bolsa de valores e em sociedades cujo capital seja controlado maioritariamente por outras sociedades, exceptuados os investimentos efectuados em SCR e em fundos de capital de risco;
- b) Investimentos em sociedades sujeitas a regulação pelo Banco de Portugal ou pelo Instituto dos Seguros de Portugal.

8 - Por valor investido entende-se a entrada de capitais em dinheiro destinados à subscrição ou aquisição de quotas ou acções ou à realização de prestações acessórias ou suplementares de capital em sociedades que usem efectivamente essas entradas de capital na realização de investimentos com potencial de crescimento e valorização.

9 - O disposto nos n.ºs 1 a 3 é igualmente aplicável a sociedades cuja sede ou direcção efectiva esteja situada em território português, constituídas segundo o direito de outro Estado membro da União Europeia, que tenham por único objecto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, desde que preencham os demais requisitos a que se encontram sujeitas as sociedades regidas pelo Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro.

ARTIGO 43.º DO EBF - BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS À INTERIORIDADE

1 - Às empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas áreas do interior, adiante designadas «áreas beneficiárias», são concedidos os benefícios fiscais seguintes:

- a) *É reduzida a 15% a taxa de IRC, prevista no n.º 1 do artigo 80.º do respectivo Código, para as entidades cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias;*
- b) *No caso de instalação de novas entidades, cuja actividade principal se situe nas áreas beneficiárias, a taxa referida no número anterior é reduzida a 10% durante os primeiros cinco exercícios de actividade;*
- c) *As reintegrações e amortizações relativas a despesas de investimentos até € 500.000, com exclusão das respeitantes à aquisição de terrenos e de veículos ligeiros de passageiros, dos sujeitos passivos de IRC que exerçam a sua actividade principal nas áreas beneficiárias podem ser deduzidas, para efeitos da determinação do lucro tributável, com a majoração de 30%;*
- d) *Os encargos sociais obrigatórios suportados pela entidade empregadora relativos à criação líquida de postos de trabalho, por tempo indeterminado, nas áreas beneficiárias são deduzidos, para efeitos da determinação do lucro tributável, com uma majoração de 50%, uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais, nos termos do artigo 58.º do Código do IRC;*
- e) *Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício nos termos do Código do IRC são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos sete exercícios posteriores.*

2 - São condições para usufruir dos benefícios fiscais previstos no número anterior:

- a) *A determinação do lucro tributável ser efectuada com recurso a métodos directos de avaliação;*
- b) *Terem situação tributária regularizada;*
- c) *Não terem salários em atraso;*
- d) *Não resultarem de cisão efectuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios.*

3 - Ficam isentas do pagamento de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis as aquisições seguintes:

- a) *Por jovens, com idade compreendida entre os 18 e os 35 anos, de prédio ou fracção autónoma de prédio urbano situado nas áreas beneficiárias, destinado exclusivamente a primeira habitação própria e permanente, desde que o valor sobre*

o qual incidiria o imposto não ultrapasse os valores máximos de habitação a custos controlados, acrescidos de 50%;

b) De prédios ou fracções autónomas de prédios urbanos, desde que situados nas áreas beneficiárias e afectos duradouramente à actividade das empresas.

4 -As isenções previstas no número anterior só se verificam se as aquisições forem devidamente participadas ao serviço de finanças da área onde estiverem situados os imóveis a adquirir, mediante declaração de que conste não ter o declarante aproveitado anteriormente de idêntico benefício.

5 -As isenções previstas no n.º 3 ficam dependentes de autorização do órgão deliberativo do respectivo município.

6 -Para efeitos do presente artigo, as áreas beneficiárias são delimitadas de acordo com critérios que atendam, especialmente, à baixa densidade populacional, ao índice de compensação ou carência fiscal e à desigualdade de oportunidades sociais, económicas e culturais.

7 -A definição dos critérios e a delimitação das áreas territoriais beneficiárias, nos termos do número anterior, bem como todas as normas regulamentares necessárias à boa execução do presente artigo, são estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças.

8 -Os benefícios fiscais previstos no presente artigo não são cumulativos com outros benefícios de idêntica natureza, não prejudicando a opção por outro mais favorável.

ARTIGO 61.º DO EBF - NOÇÃO DE DONATIVO

Para efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas, previstas nos artigos seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

ARTIGO 62.º - DEDUÇÃO PARA EFEITOS DA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL DAS EMPRESAS

1 - São considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, os donativos concedidos às seguintes entidades:

- a) Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais e qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;*
- b) Associações de municípios e de freguesias;*
- c) Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;*
- d) Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial, nas condições previstas no n.º 9.*

2 - Os donativos referidos no número anterior são considerados custos em valor correspondente a 140% do respectivo total, quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social, a 120%, se destinados exclusivamente a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional, ou a 130% do respectivo total, quando forem atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos, que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias, e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

3 - São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 (1) do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

- a) Instituições particulares de solidariedade social, bem como pessoas colectivas legalmente equiparadas;*
- b) Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;*
- c) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social no âmbito daquelas entidades;*
- d) Organizações não governamentais cujo objecto estatutário se destine essencialmente à promoção dos valores da cidadania, da defesa dos direitos*

humanos, dos direitos das mulheres e da igualdade de género, nos termos legais aplicáveis;

- e) Organizações não governamentais para o desenvolvimento;*
- f) Outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária, em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade internacional, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto do Ministro das Finanças e do Ministro dos Negócios Estrangeiros.*

4 - Os donativos referidos no número anterior são levados a custos em valor correspondente a 130% do respectivo total ou a 140% no caso de se destinarem a custear as seguintes medidas:

- a) Apoio à infância ou à terceira idade;*
- b) Apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos;*
- c) Promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.*

5 - São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 150% do respectivo total, os donativos concedidos às entidades referidas nos números anteriores, que se destinem a custear as seguintes medidas:

- a) Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;*
- b) Apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;*
- c) Apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras;*
- d) Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;*

e) Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação sócio-económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança;

f) Apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.

6 - São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados, os donativos atribuídos às seguintes entidades:

a) Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de investigação, excepto as de natureza científica, de cultura e de defesa do património histórico-cultural e do ambiente e, bem assim, outras entidades sem fins lucrativos que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, audiovisual e literária;

b) Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;

c) Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);

d) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal e pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva;

e) Associações promotoras do desporto e associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional;

f) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do Instituto Nacional de Aproveitamento dos Tempos Livres dos Trabalhadores (INATEL), com excepção dos donativos abrangidos pela alínea c) do n.º 3;

g) Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas, creches, lactários e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo ministério competente;

h) Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros;

i) *Organismos públicos de produção artística responsáveis pela promoção de projectos relevantes de serviço público nas áreas do teatro, música, ópera e bailado.*

7 - *Os donativos previstos no número anterior são levados a custos, em valor correspondente a:*

a) *120% do respectivo total;*

b) *130%, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos;*

c) *140%, quando atribuídos às creches, lactários e jardins-de-infância previstos na alínea g) e para as entidades referidas na alínea i) do número anterior.*

8 - *São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 1/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados no exercício da actividade comercial, industrial ou agrícola, as importâncias atribuídas pelos associados aos respectivos organismos associativos a que pertençam, com vista à satisfação dos seus fins estatutários.*

9 - *Estão sujeitos a reconhecimento, a efectuar por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela, os donativos concedidos para a dotação inicial de fundações de iniciativa exclusivamente privada, desde que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, e os respectivos estatutos prevejam que, no caso de extinção, os bens revertam para o Estado ou, em alternativa, sejam cedidos às entidades abrangidas pelo artigo 10.º do Código do IRC.*

10 - *As entidades a que se referem as alíneas a), e) e g) do n.º 6 devem obter junto do ministro da respectiva tutela, previamente à obtenção dos donativos, a declaração do seu enquadramento no presente capítulo e do interesse cultural, ambiental, desportivo ou educacional das actividades prosseguidas ou das acções a desenvolver.*

11 - *No caso de donativos em espécie, o valor a considerar, para efeitos do cálculo da dedução ao lucro tributável, é o valor fiscal que os bens tiverem no exercício em que forem doados, deduzido, quando for caso disso, das reintegrações ou provisões efectivamente praticadas e aceites como custo fiscal ao abrigo da legislação aplicável.*

12 - *A dedução a efectuar nos termos dos n.ºs 3 a 8, bem como do artigo 64.º, não pode ultrapassar na sua globalidade 8/1000 (1) do volume de vendas ou dos serviços prestados realizados pela empresa no exercício.*

Artigo 65.º do EBF – Mecenato para a Sociedade de Informação

1 - *São considerados custos ou perdas do exercício, até ao limite de 8/1000 do volume de vendas ou de serviços prestados, em valor correspondente a 130% do respectivo total, para efeitos de IRC, os donativos de equipamento informático, programas de computadores, formação e consultadoria na área da informática, concedidos às entidades referidas nos n.ºs 1 e 3 e nas alíneas b), d), e), f) e g) do n.º 6 do artigo 61.º*

2 - *Os donativos previstos no número anterior são levados a custos em valor correspondente a 140% do respectivo quantitativo, quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais, que fixem objectivos a atingir pelas entidades beneficiárias e os bens e serviços a atribuir pelos sujeitos passivos.*

3 - *O período de amortização de equipamento informático pelos sujeitos passivos referidos no n.º 1 é de dois anos, ou pelo valor residual se ocorrer após dois anos, no caso de doação do mesmo às entidades referidas naquele número.*

4 - *Não relevam para os efeitos do número anterior as doações feitas a entidades em que os doadores sejam associados ou em que participem nos respectivos órgãos sociais.*

5 - *Os sujeitos passivos que utilizem o regime de amortização previsto no n.º 3 comunicam ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior as doações que o justificaram.*

6 - *Para os efeitos do disposto no presente artigo, consideram-se equipamentos informáticos os computadores, modems, placas RDIS e aparelhos de terminal, incluindo impressoras, digitalizadores e set-top-boxes.*

Campo 716 – Gastos não Documentados

GASTOS NÃO DOCUMENTADOS (ART.º 23.º N.º 1)

Exemplo - A acrescentar: Pagamento de despesas sem que o beneficiário esteja devidamente identificado

ARTIGO 23.º - GASTOS

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

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;*
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;*
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;*
- d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;*
- e) Os relativos a análises, racionalização, investigação e consulta;*
- f) De natureza fiscal e parafiscal;*
- g) Depreciações e amortizações;*
- h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;*
- i) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;*

- j) *Gastos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;*
- l) *Menos-valias realizadas;*
- m) *Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.*

Campo 717 – Transmissão Onerosa de Partes de Capital

GASTOS SUPORTADOS COM A TRANSMISSÃO ONEROSA DE PARTES DE CAPITAL (ART.º 23.º N.º 3, 4 E 5)

Exemplo - A acrescentar: quando detidas por período inferior a 3 anos e as partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais

ARTIGO 23.º - GASTOS

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

- a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;*
- b) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.*

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

5 - Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que

se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste artigo.

Campo 720 – Efeitos da Revalorização Fiscal

40% DO AUMENTO DAS DEPRECIAÇÕES DOS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS EM RESULTADO DE REAVALIAÇÃO FISCAL (ART.º 15.º, N.º 2 DO D.R. 25/2009, DE 14/9)

Exemplo - A acrescer: 40% do aumento das depreciações decorrentes das revalorizações fiscais até 31.12.98

ARTIGO 15.º DO D.R. 25/2009, DE 14/09 - DEPRECIAÇÕES DE BENS REAVALIADOS

2 -Relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte:

- a) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações;*
- b) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, a parte do valor depreciável dos bens que tenham sofrido desvalorizações excepcionais nos termos do artigo 38.º do Código do IRC que corresponda à reavaliação efectuada.*

3 -Exceptuam-se do disposto no número anterior as reavaliações efectuadas ao abrigo da Portaria n.º 20258, de 28 de Dezembro de 1963, e do Decreto-Lei n.º 126/77, de 2 de Abril, desde que efectuadas nos termos previstos nessa legislação e, na parte aplicável, com observância das disposições do presente decreto regulamentar, caso em que o aumento das depreciações resultante da reavaliação é aceite na totalidade como gasto para efeitos fiscais.

Campo 723 – Realizações de Utilidade Social

REALIZAÇÕES DE UTILIDADE SOCIAL NÃO DEDUTÍVEIS (ART.º 43.º)

Exemplo - A acrescentar: Gastos com seguros de vida e outros acima do limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações

ARTIGO 43.º - REALIZAÇÕES DE UTILIDADE SOCIAL

- 1 - São também dedutíveis os gastos do período de tributação, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, relativos à manutenção facultativa de creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela Direcção-Geral dos Impostos, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respectivos familiares, desde que tenham carácter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.*
- 2 - São igualmente considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal escrituradas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com contratos de seguros de doença e de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis 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.*
- 3 - O limite estabelecido no número anterior é elevado para 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.*
- 4 - Aplica-se o disposto nos n.ºs 2 e 3 desde que se verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições, à excepção das alíneas d) e e), quando se trate de seguros de doença, de acidentes pessoais ou de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte ou invalidez:*

- a) *Os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito de instrumento de regulamentação colectiva de trabalho para as classes profissionais onde os trabalhadores se inserem;*
- 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) *Sem prejuízo do disposto no n.º 6, a totalidade dos prémios e contribuições previstos nos n.ºs 2 e 3 deste artigo em conjunto com os rendimentos da categoria A isentos nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais não devem exceder, anualmente, os limites naqueles estabelecidos ao caso aplicáveis, não sendo o excedente considerado gasto do período de tributação;*
- d) *Sejam efectivamente pagos sob a forma de prestação pecuniária mensal vitalícia pelo menos dois terços dos benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência, sem prejuízo da remição de rendas vitalícias em pagamento que não tenham sido fixadas judicialmente, nos termos e condições estabelecidos em norma regulamentar emitida pela respectiva entidade de supervisão, e desde que seja apresentada prova dos respectivos pressupostos pelo sujeito passivo;*
- e) *As disposições de regime legal da pré-reforma e do regime geral de segurança social sejam acompanhadas, no que se refere à idade e aos titulares do direito às correspondentes prestações, sem prejuízo de regime especial de segurança social, de regime previsto em instrumento de regulamentação colectiva de trabalho ou de outro regime legal especial, ao caso aplicáveis;*
- f) *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, e 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.

5 - Para os efeitos dos limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3, não são considerados os valores actuais dos encargos com pensionistas já existentes na empresa à data da celebração do contrato de seguro ou da integração em esquemas complementares de prestações de segurança social previstos na respectiva legislação, devendo esse valor, calculado actuarialmente, ser certificado pelas seguradoras ou outras entidades competentes.

6 - As contribuições destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões previstas no n.º 2 do pessoal no activo em 31 de Dezembro do ano anterior ao da celebração dos contratos de seguro ou da entrada para fundos de pensões, por tempo de serviço anterior a essa data, são igualmente aceites como gastos nos termos e condições estabelecidos nos n.ºs 2, 3 e 4, podendo, no caso de aquelas responsabilidades ultrapassarem os limites estabelecidos naqueles dois primeiros números, mas não o dobro dos mesmos, o montante do excesso ser também aceite como gasto, anualmente, por uma importância correspondente, no máximo, a um sétimo daquele excesso, sem prejuízo da consideração deste naqueles limites, devendo o valor actual daquelas responsabilidades ser certificado por seguradoras, sociedades gestoras de fundos de pensões ou outras entidades competentes.

7 - As contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com benefícios de reforma, quando efectuadas em consequência de alteração dos pressupostos actuariais em que se basearam os cálculos iniciais daquelas responsabilidades e desde que devidamente certificadas pelas entidades competentes, podem também ser aceites como gastos nos seguintes termos:

a) No período de tributação em que sejam efectuadas, num prazo máximo de cinco, contado daquele em que se verificou a alteração dos pressupostos actuariais;

b) Na parte em que não excedam o montante acumulado das diferenças entre os valores dos limites previstos nos n.ºs 2 ou 3 relativos ao período constituído pelos 10 períodos de tributação imediatamente anteriores ou, se inferior, ao período contado desde o período de tributação da transferência das responsabilidades ou da última alteração dos pressupostos actuariais e os valores das contribuições efectuadas e aceites como gastos em cada um desses períodos de tributação.

- 8 - *Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, não são consideradas as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades com pensionistas, não devendo igualmente ser tidas em conta para o cálculo daquelas diferenças as eventuais contribuições efectuadas para a cobertura de responsabilidades passadas nos termos do n.º 6.*
- 9 - *Os gastos referidos no n.º 1, quando respeitem a creches, lactários e jardins-de-infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%.*
- 10 - *No caso de incumprimento das condições estabelecidas nos n.ºs 2, 3 e 4, à excepção das referidas nas alíneas c) e g) deste último número, ao valor do IRC liquidado relativamente a esse período de tributação deve ser adicionado o IRC correspondente aos prémios e contribuições considerados como gasto em cada um dos períodos de tributação anteriores, nos termos deste artigo, agravado de uma importância que resulta da aplicação ao IRC correspondente a cada um daqueles períodos de tributação do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde a data em que cada um daqueles prémios e contribuições foram considerados como gastos, não sendo, em caso de resgate em benefício da entidade patronal, considerado como rendimento do período de tributação a parte do valor do resgate correspondente ao capital aplicado.*
- 11 - *No caso de resgate em benefício da entidade patronal, não se aplica o disposto no número anterior se, para a transferência de responsabilidades, forem celebrados contratos de seguro de vida com outros seguradores, 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, ou se forem efectuadas contribuições para fundos de pensões 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, em que, simultaneamente, seja aplicada a totalidade do valor do resgate e se continuem a observar as condições estabelecidas neste artigo.*
- 12 - *No caso de resgate em benefício da entidade patronal, o disposto no n.º 10 pode igualmente não se aplicar, se for demonstrada a existência de excesso de*

fundos originada por cessação de contratos de trabalho, previamente aceite pela Direcção-Geral dos Impostos.

13 - *Não concorrem para os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 as contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem da aplicação:*

a) Das normas internacionais de contabilidade por determinação do Banco de Portugal às entidades sujeitas à sua supervisão, sendo consideradas como gastos durante o período transitório fixado por esta instituição;

b) Do Plano de Contas para as Empresas de Seguros em vigor, aprovado pelo Instituto de Seguros de Portugal, sendo consideradas como gastos, de acordo com um plano de amortização de prestações uniformes anuais, por um período transitório de cinco anos contado a partir do exercício de 2008;

c) Das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia ou do SNC, consoante os casos, sendo consideradas como gastos, em partes iguais, no período de tributação em que se aplique pela primeira vez um destes novos referenciais contabilísticos e nos quatro períodos de tributação subsequentes.

14 - *A Direcção-Geral dos Impostos pode autorizar que a condição a que se refere a alínea b) do n.º 4 deixe de verificar-se, designadamente, em caso de entidades sujeitas a processos de reestruturação empresarial, mediante requerimento, a apresentar até ao final do período de tributação da ocorrência das alterações, em que seja demonstrado que a diferenciação introduzida tem por base critérios objectivos.*

15 - *Consideram-se incluídos no n.º 1 os gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo, verificados os requisitos aí exigidos.*

Campo 726 a 735 – Encargos não Dedutíveis

ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS FISCAIS (ART.º 45.º)

Exemplo - A acrescentar:

Doc. emitidos por sp com nif inexistente ou inválido (...)

Impostos (...) que incidam sobre terceiros que o sp não esteja legalmente autorizado a suportar

Multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, incluindo os juros compensatórios

As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável

Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador

Encargos não devidamente documentados

Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor

Encargos com combustíveis

Juros de suprimentos

Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais

ARTIGO 45.º - ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS FISCAIS

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

b) Os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;

c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar;

d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;

- e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;*
- f) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;*
- g) Os encargos não devidamente documentados;*
- h) Os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos;*
- i) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;*
- j) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante;*
- l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, excepto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciável nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;*
- m) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias não sejam pagas*

ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;

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

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

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

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

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

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

Campo 744, 746 a 749 – Preços de Transferência

CORRECÇÕES PARA EFEITOS DA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL (ART.º 63.º, 65.º, 66.º, 67.º E 68.º)

Exemplo - A acrescentar:

Correcções relativas a preços de transferência

Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

Subcapitalização

Correcções nos casos de crédito de imposto e retenção na fonte

ARTIGO 63.º - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

1 - Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

2 - O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características

relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco.

3 - Os métodos utilizados devem ser:

- a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado;*
- b) O método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.*

4 - Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre:

- a) Uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;*
- b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respectivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto;*
- c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes;*
- d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha recta;*
- e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente;*

- f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas;*
- g) Entidades entre as quais, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas entre elas, directa ou indirectamente estabelecidas ou praticadas, se verifica situação de dependência no exercício da respectiva actividade, nomeadamente quando ocorre entre si qualquer das seguintes situações:*
- 1) O exercício da actividade de uma depende substancialmente da cedência de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de know-how detidos pela outra;*
 - 2) O aprovisionamento em matérias-primas ou o acesso a canais de venda dos produtos, mercadorias ou serviços por parte de uma dependem substancialmente da outra;*
 - 3) Uma parte substancial da actividade de uma só pode realizar-se com a outra ou depende de decisões desta;*
 - 4) O direito de fixação dos preços, ou condições de efeito económico equivalente, relativos a bens ou serviços transaccionados, prestados ou adquiridos por uma encontra-se, por imposição constante de acto jurídico, na titularidade da outra;*
 - 5) Pelos termos e condições do seu relacionamento comercial ou jurídico, uma pode condicionar as decisões de gestão da outra, em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional.*
- h) Uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.*
- 5 - Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital ou nos direitos de voto a que se refere o número anterior, nas situações em que não haja regras especiais definidas, são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais.*
- 6 - O sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º, a documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência, incluindo as directrizes*

ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros actos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respectivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a selecção do método ou métodos utilizados.

7 - O sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 121.º, a existência ou inexistência, no período de tributação a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência:

- a) Identificar as entidades em causa;*
- b) Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma;*
- c) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados.*

8 - Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 120.º, as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.

9 - Nas operações realizadas entre entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis daquela situados fora deste território, aplicam-se as regras constantes dos números anteriores.

10 - O disposto nos números anteriores aplica-se igualmente às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC.

11 - Quando a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS, na determinação do lucro tributável deste último

devem ser efectuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro.

12 - Pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder igualmente ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos.

13 - A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações, o tipo, a natureza e o conteúdo da documentação referida no n.º 6 e os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças.

ARTIGO 65.º - PAGAMENTOS A ENTIDADES NÃO RESIDENTES SUJEITAS A UM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

1 - Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

2 - Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem possuir e, quando solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse

residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

4 -A prova a que se refere o n.º 1 deve ter lugar após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.

ARTIGO 66.º - IMPUTAÇÃO DE LUCROS DE SOCIEDADES NÃO RESIDENTES SUJEITAS A UM REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

1 -São imputados aos sócios residentes em território português, na proporção da sua participação social e independentemente de distribuição, os lucros obtidos por sociedades residentes fora desse território e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, desde que o sócio detenha, directa ou indirectamente, uma participação social de, pelo menos, 25%, ou, no caso de a sociedade não residente ser detida, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por sócios residentes, uma participação social de, pelo menos, 10%.

2 -A imputação a que se refere o número anterior é feita na base tributável relativa ao período de tributação do sujeito passivo que integrar o termo do período de tributação da sociedade não residente e corresponde ao lucro obtido por esta, depois de deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa sociedade.

3 -Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se que uma sociedade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou ainda quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60% do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português.

4 -Excluem-se do disposto no n.º 1 as sociedades residentes fora do território português quando se verificarem cumulativamente as seguintes condições:

a) Os respectivos lucros provenham em, pelo menos, 75% do exercício de uma actividade agrícola ou industrial no território onde estão situadas ou do exercício de uma actividade comercial que não tenha como intervenientes residentes em

território português ou, tendo-os, esteja dirigida predominantemente ao mercado do território em que se situa;

b) A actividade principal da sociedade não residente não consista na realização das seguintes operações:

- 1) Operações próprias da actividade bancária, mesmo que não exercida por instituições de crédito;*
- 2) Operações relativas à actividade seguradora, quando os respectivos rendimentos resultem predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território;*
- 3) Operações relativas a partes de capital ou outros valores mobiliários, a direitos da propriedade intelectual ou industrial, à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico ou à prestação de assistência técnica;*
- 4) Locação de bens, excepto de bens imóveis situados no território de residência.*

5 - Quando ao sócio residente sejam distribuídos lucros relativos à sua participação em sociedade não residente a que tenha sido aplicável o disposto no n.º 1, são deduzidos na base tributável relativa ao período de tributação em que esses rendimentos sejam obtidos, até à sua concorrência, os valores que o sujeito passivo prove que já foram imputados para efeitos de determinação do lucro tributável de períodos de tributação anteriores, sem prejuízo de aplicação nesse período de tributação do crédito de imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º e do artigo 91.º

6 - A dedução que se refere na parte final do número anterior é feita até à concorrência do montante de IRC apurado no período de tributação de imputação dos lucros, após as deduções mencionadas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 90.º, podendo, quando não seja possível efectuar essa dedução por insuficiência de colecta no período de tributação em que os lucros foram obtidos, o remanescente ser deduzido até ao fim dos cinco períodos de tributação seguintes.

7 - Para efeitos do disposto no n.º 1, o sócio residente deve integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º os seguintes elementos:

- a) *As contas devidamente aprovadas pelos órgãos sociais competentes das sociedades não residentes a que respeita o lucro a imputar;*
 - b) *A cadeia de participações directas e indirectas existentes entre entidades residentes e a sociedade não residente;*
 - c) *A demonstração do imposto pago pela sociedade não residente e dos cálculos efectuados para a determinação do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.*
- 8 - *Quando o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1, esteja sujeito a um regime especial de tributação, a imputação que lhe seria efectuada, nos termos aí estabelecidos, é feita directamente às primeiras entidades, que se encontrem na cadeia de participação, residentes nesse território e sujeitas ao regime geral de tributação, independentemente da sua percentagem de participação efectiva no capital da sociedade não residente, sendo aplicável o disposto nos n.ºs 2 e seguintes, com as necessárias adaptações.*

ARTIGO 67.º - SUBCAPITALIZAÇÃO

- 1 - *Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade que não seja residente em território português ou em outro Estado -membro da União Europeia com a qual existam relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º, com as devidas adaptações, for excessivo, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.*
- 2 - *É equiparada à existência de relações especiais a situação de endividamento do sujeito passivo para com um terceiro que não seja residente em território português ou em outro Estado-membro da União Europeia, em que tenha havido prestação de aval ou garantia por parte de uma das entidades referidas no n.º 4 do artigo 63.º*
- 3 - *Existe excesso de endividamento quando o valor das dívidas em relação a cada uma das entidades referidas nos números anteriores, com referência a qualquer data do período de tributação, seja superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio do sujeito passivo.*

- 4 -*Para o cálculo do endividamento são consideradas todas as formas de crédito, em numerário ou em espécie, qualquer que seja o tipo de remuneração acordada, concedido pela entidade com a qual existem relações especiais, incluindo os créditos resultantes de operações comerciais quando decorridos mais de seis meses após a data do respectivo vencimento.*
- 5 -*Para o cálculo do capital próprio adiciona-se o capital social subscrito e realizado com as demais rubricas como tal qualificadas pela regulamentação contabilística em vigor, excepto as que traduzem mais-valias ou menos-valias potenciais ou latentes, designadamente as resultantes de reavaliações não autorizadas por diploma fiscal ou da aplicação do método da equivalência patrimonial.*
- 6 -*Com excepção dos casos de endividamento perante entidade residente em país, território ou região com regime fiscal claramente mais favorável que conste de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, não é aplicável o disposto no n.º 1 se, encontrando-se excedido o coeficiente estabelecido no n.º 3, o sujeito passivo demonstrar, tendo em conta o tipo de actividade, o sector em que se insere, a dimensão e outros critérios pertinentes, e tomando em conta um perfil de risco da operação que não pressuponha o envolvimento das entidades com as quais tem relações especiais, que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.*
- 7 -*A prova mencionada no número anterior deve integrar o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º*

ARTIGO 68.º - CORRECÇÕES NOS CASOS DE CRÉDITO DE IMPOSTO E RETENÇÃO NA FONTE

- 1 -*Na determinação da matéria colectável sujeita a imposto, quando houver rendimentos obtidos no estrangeiro que dêem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos termos do artigo 91.º, esses rendimentos devem ser considerados, para efeitos de tributação, pelas respectivas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.*
- 2 -*Sempre que tenha havido lugar a retenção na fonte de IRC relativamente a rendimentos englobados para efeitos de tributação, o montante a considerar na determinação da matéria colectável é a respectiva importância ilíquida do imposto retido na fonte.*

Campo 347 e 349 – Taxas Gerais e Autónomas

TAXAS (ART.º 87.º)

ARTIGO 87.º - TAXAS

1 - As taxas do imposto, com excepção dos casos previstos nos n.ºs 4 e seguintes, são as constantes da tabela seguinte:

<i>Matéria colectável (em euros)</i>	<i>Taxas (em percentagens)</i>
<i>Até 12 500</i>	<i>12,5 %</i>
<i>Superior a 12 500</i>	<i>25,0 %</i>

2 - O quantitativo da matéria colectável, quando superior a € 12.500, é dividido em duas partes: uma, igual ao limite do 1.º escalão, à qual se aplica a taxa correspondente; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa do escalão superior.

4 - Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos:

- a) Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico e bem assim da assistência técnica, em que a taxa é de 15%;*
- b) Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, em que a taxa é de 15%;*
- c) Rendimentos de títulos de dívida e outros rendimentos de capitais não expressamente tributados a taxa diferente, em que a taxa é de 20%;*
- d) Prémios de rifas, totoloto, jogo de loto, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, em que a taxa é de 35%;*

e) Comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de prestações de serviços referidos no n.º 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º, em que a taxa é de 15%.

f) Rendimentos prediais em que a taxa é de 15%.

g) Juros e royalties, cujo beneficiário efectivo seja uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro Estado membro, em que a taxa é de 10% durante os primeiros quatro anos contados da data de aplicação da Directiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de Junho, e de 5% durante os quatro anos seguintes, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na referida directiva, sem prejuízo do disposto nas convenções bilaterais em vigor.

5 -Relativamente ao rendimento global de entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, a taxa é de 20%.

6 -As taxas previstas na alínea g) do n.º 4 não são aplicáveis:

a) Aos juros e royalties obtidos em território português por uma sociedade de outro Estado membro ou por um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, quando a maioria do capital ou a maioria dos direitos de voto dessa sociedade são detidos, directa ou indirectamente, por um ou vários residentes de países terceiros, excepto quando seja feita prova de que a cadeia de participações não tem como objectivo principal ou como um dos objectivos principais beneficiar da redução da taxa de retenção na fonte;

b) Em caso de existência de relações especiais, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 63.º, entre o pagador ou o devedor e o beneficiário efectivo dos juros ou royalties, ou entre ambos e um terceiro, ao excesso sobre o montante dos juros ou royalties que, na ausência de tais relações, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efectivo.

7 -A taxa prevista no primeiro escalão da tabela prevista no n.º 1 não é aplicável, sujeitando-se a totalidade da matéria colectável à taxa de 25% quando:

- a) *Em consequência de operação de cisão ou outra operação de reorganização ou reestruturação empresarial efectuada depois de 31 de Dezembro de 2008, uma ou mais sociedades envolvidas venham a determinar matéria colectável não superior a € 12.500;*
- b) *O capital de uma entidade seja realizado, no todo ou em parte, através da transmissão dos elementos patrimoniais, incluindo activos intangíveis, afectos ao exercício de uma actividade empresarial ou profissional por uma pessoa singular e a actividade exercida por aquela seja substancialmente idêntica à que era exercida a título individual.*

TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS (ART.º 88.º)

ARTIGO 88.º - TAXAS DE TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

- *As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º*
- 2 - *A taxa referida no número anterior é elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.*
- 3 - *São tributados autonomamente, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica:*
 - a) *À taxa de 10%, os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e os relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motociclos, efectuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;*
 - b) *À taxa de 5%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujos níveis homologados de emissão de CO₂ sejam inferiores a 120 g/Km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/Km, no caso de serem movidos a gasóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade.*

- 4 - São tributados autonomamente, à taxa de 20%, os encargos dedutíveis, suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º, quando os sujeitos passivos apresentem prejuízos fiscais nos dois períodos de tributação anteriores àquele a que os referidos encargos digam respeito.
- 5 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, nomeadamente, depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.
- 6 - Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afectos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.
- 7 - Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, as suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades
- 8 - São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respectivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.
- 9 - São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.

- 11 - *São tributados autonomamente, à taxa de 20%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.*
- 12 - *Ao montante do imposto determinado, de acordo com o disposto no número anterior, é deduzido o imposto que eventualmente tenha sido retido na fonte, não podendo nesse caso o imposto retido ser deduzido ao abrigo do n.º 2 do artigo 90.º*
- 13 - *São tributados autonomamente, à taxa de 35%:*
- a) *Os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objectivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente, bem como os gastos relativos à parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato, quando se trate de rescisão de um contrato antes do termo, qualquer que seja a modalidade de pagamento, quer este seja efectuado directamente pelo sujeito passivo quer haja transferência das responsabilidades inerentes para uma outra entidade;*
 - b) *Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a € 27.500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.*

Conclusão

Concretizada a nossa proposta de leitura, resta sublinhar que o conhecimento desta temática visa capacitar os técnicos oficiais de contas para uma aplicação prática da mesma, contribuindo assim para uma melhor utilidade da informação.

Tendo em vista favorecer a interligação da teoria com a prática, o manual foi apresentado numa perspectiva técnico-metodológica que compatibiliza uma abordagem conceptual com o estudo de alguns casos práticos.

Em suma, o presente manual pretende que os técnicos oficiais de contas se sensibilizem com esta temática e consolidem no terreno as alterações agora introduzidas com o novo Sistema de Normalização Contabilística e com as constantes mutações fiscais.

O futuro é inevitável e devemos moldar-nos para melhor o enfrentarmos, assim terminamos na esperança de poder ter dado um contributo para a formação de técnicos oficiais de contas bem preparados e que aqui consigam encontrar um incentivo para continuar numa profissão cada vez mais exigente, mas cada vez, também, mais entusiasmante quer do ponto de vista profissional, quer do ponto de vista pessoal.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Maria do Céu, ALBUQUERQUE, Fábio de, “A adopção pela primeira vez do novo normativo (SNC)”, Chaves Ferreira Edições, 2009

ALMEIDA, Rui, e out, "SNC Explicado", ATF-Edições técnicas, 2009

ANTÃO, Avelino Azevedo, “Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades”, Revista da OTOC, Janeiro 2010

BELKAOUI, Ahmed R., Accounting Theory, Academic Press, London, 3rd Edition 1992

BELLOSTAS, Pérez-Grueso, “La Herramienta de Normalizacion Contable del Siglo XXI: El Marco Conceptual en España”, ICAC, Madrid, 1997

BORGES, António; RODRIGUES, José Azevedo; RODRIGUES, José Miguel e RODRIGUES, Rogério, “As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade”, Áreas Editora, 2.^a Edição., 2007;

BULLEN Halsey G., CROOK Kimberley, “A New Conceptual Framework Project”, IASB, Maio de 2005, disponível em www.iasb.org

CASCAIS, Domingos, FARINHA, José Pedro, "SNC e as PME - Casos Práticos", Texto-Leya, 2010

CIPRIANO, João Amaro Santos, "SNC – Adopção pela primeira vez das NCRF", sebenta de apoio à formação à distância, CTOC, 2009

CRAVO, Domingos, GRENHA, Carlos, BAPTISTA, Luís, PONTES, Sérgio, "SNC Comentado", Texto-Leya, 2009

CRAVO, Domingos, GRENHA, Carlos, BAPTISTA, Luís, PONTES, Sérgio. "Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística" OTOC, 2010

EPSTEIN, Barry Jay, JERMAKOWICZ, Eva, Wiley IFRS 2008 : interpretation and application of international financial reporting standards, Hoboken (N. J.) : Wiley, 2008.

FARINHA, José Pedro, "SNC – oportunidades e desafios na mudança: estaremos preparados?", Revista da OTOC, Outubro 2009

FARINHA, José Pedro, "A Contabilidade e a crise: qual a relação?", Revista da OTOC, Abril 2010

FRANCO, Paula, "POC vs SNC explicado" OTOC, 2010

FRANCO, Paula, ROQUE Pedro, “O novo sistema de normalização contabilística”, Revista “Especial SNC” da OTOC, Janeiro 2010

FRANCO, Paula, AMÂNDIO Silva, “Gratificações de balanço no Sistema de Normalização Contabilística”, Revista da OTOC, Janeiro 2010

IASB, “Accounting Standards for Small and Medium-Sized Entities”, Revised - 1 October 2004, disponível em www.iasb.org

IASB, “Conceptual Framework”, Joint IASB/FASB meeting, Norwalk, October 2004, disponível em www.iasb.org

IASB, “Preliminary views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities”, June 2004, disponível em www.iasb.org

IASB, IASB/NSS Meeting: “Conceptual Framework” – Draft Project Plan, 20 April 2005, London, disponível em www.iasb.org

JOHNSON, L. Todd, “The Project to Revisit the Conceptual Framework”, The FASB Report, December 28, 2004

KIESO, Donald E., WEYGANDT Jerry J., WARFIELD, Terry D., “Intermediate Accounting”, Tenth edition, Wiley & sons, 2001

OROC, IASB, “Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRSs)”

OROC, Manual do Revisor Oficial de Contas (CD - versão 41)

PIRES DA SILVA, Eusébio, e out, "Contabilidade Financeira - casos práticos", Rei dos livros, 2010

POC (Plano Oficial de Contabilidade), 23.^a edição, Porto Editora, 2005

RODRIGUES, João, "Sistema de Normalização Contabilística Explicado", Porto Editora, 2009

TUA PEREDA, Jorge, "El Soporte Teórico de la Norma Contable", VII Encuentro AECA, Palma de Mallorca, 1996

SITES:

- Accounting Standards Board - www.accountancyfoundation.com/ash;
- Com. de Normalização Contabilística – <http://www.cnc.min-financas.pt>;
- Financial Accounting Standards Board - www.fasb.org;
- Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – www.otoc.pt.