O TRABALHO
DE FECHO DE CONTAS DE 2011

Coordenadação: – DR. JORGE MANUEL TEIXEIRA DA SILVA
REVISOR OFICIAL DE CONTAS

Este trabalho só foi possivel, em tempo útil, com a colaboração do meu sócio Dr. António Rodrigues Neto e dos meus colaboradores Davide Ribeiro, Celestino Araujo, Fábio Pinho, Ricardo Macias, João Pedro Rino, Rui Matos e João Santiago.

ÍNDICE

TRABALHO DE FECHO DE CONTAS DE 2011

1.ª PARTE
ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL E FISCAL RELACIONADOS COM O FECHO E A PRESTAÇÃO DE CONTAS.

1 – Introdução
2 – Obrigações dos Comerciantes
3 – Os Livros dos Comerciantes
4 – Os documentos de Prestação de Contas e dever de apresentação e relatar a Gestão
5- As Convocatórias das Assembleias Gerais
6 – Perda de metade do Capital
7 – Deliberações dos Sócios
8 – Deliberações sobre as Contas
9 – Órgãos de Administração e Fiscalização
10- Distribuição de Bens aos Sócios
11 – Lucros não distribuíveis
12 – Entidades sujeitas à Revisão Legal

2.ª PARTE
ASPECTOS CONTABILISTICOS E FISCAIS

Breves notas sobre:
1.1 - O Sistema de Normalização Contabilística
1.1.1 – A transição POC/SNC
1.1.2 – A Estrutura Conceptual

1.1.3 – As Bases p/ apresentação das Demonstrações Financeiras

1.1.4 – As NCRF, NCRF – PE, NCM e a N – ESNL

1.1.5 – Resumo das Demonstrações Financeiras a apresentar

1.2-O regime de preços de transferência

2 – O Trabalho de Fecho de Contas propriamente dito

2.1 – Meios Financeiros Líquidos

2.1 – Contas a receber e a pagar

2.3 – Pessoal

2.4 – Estado e Outros Entes Públicos

2.5 – Financiamentos Obtidos

2.6 – Sócios

2.7 – Acréscimos de Rendimentos, Acréscimos de Gastos e Diferimentos

2.8 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

2.9 – Inventários

2.10 – Ativos Biológicos

2.11 – Investimentos Financeiros

2.12 – Propriedades de Investimento, Depreciações e Perdas por Imparidade

2.13 – Activos Fixos Tangíveis, Depreciações e Perdas por Imparidade

2.14 – Activos Intangíveis, Depreciações e Perdas por Imparidade

2.15 – Activos Não Correntes Detidos p/Venda

2.16 – Rédito e Contratos de Construção

2.17 – Subsídios do Governo

2.18 – Programa de Trabalho p/Encerramento de Contas de 2011

2.19 – Anexos:

2.19.1- Criação líquida de Postos de Trabalho

2.19.2- Circular nº 24/91 da DGCI- Regime das rendas devidas pelo aluguer sem condutor das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

2.19.3- Esclarecimentos s/ Perdas de Imparidade em Clientes

2.19.4- Coeficientes de Desvalorização da Moeda a utilizar em 2011

2.19.5- Taxas de Câmbio a utilizar em 31-12-2011

2.19.6- Taxas de Derrama a aplicar relativamente a 2011

2.19.7- Lista de Países, Territórios e Regiões com regime de tributação claramente mais favorável

2.19.8- Circular nº 6/2011

2.19.9- Circular nº 7/2011

3.ª PARTE (A disponibilizar pela APECA)

3 - ASPECTOS FISCAIS DO FECHO DE CONTAS DE 2011

3.1 – Apuramento do Lucro Tributável

3.2 – A determinação da Matéria Coletável

3.3 – O Cálculo do Imposto

3.4 – Benefícios Fiscais

3.5 – Depreciações e Amortizações

3.6 – Provisões /Perdas por Imparidade

3.7 – Diferimentos

3.8 – Ajudas de Custo e Subsídios de Deslocações

3.9 – Dissolução Liquidação de Sociedades

3.10 – Declaração Mod.22 e seus anexos

4.ª PARTE

INVENTÁRIO PERMANENTE E SUAS IMPLICAÇÕES

1 – Critérios Valorimétricos Aplicáveis às Existências

1.1 – Plano Oficial de Contabilidade

I – Enquadramento

II – Valorimetria

1.2 – Código do IRC

1.2.1 – Aspectos Gerais

1.2.2. – Obras de Carácter Plurienal

2 – Do Dec. Lei nº 44/99 de 12 de Fevereiro e do Dec. Nº 77/03 de 23 de Abril ao DL nº158/09 de 13/07 (SNC)

3 – Consequências da não implementação do Sistema de Inventário Permanente

4 – Breves Noções de Contabilidade Analítica

4.1 – Custos, Gastos, Despesas, Pagamentos e Proveitos, Receitas e Recebimentos

4.2 – Custos e as Funções da Empresa
4.3 – Custos dos Produtos e Custos do Período
4.4 – O Custo e os Produtos
4.4.1 – Componentes do Custo Industrial
4.4.2 – A Hierarquia dos Custos
4.5 – Custos Fixos e Variáveis
4.6 – Métodos de Apuramento de Custos
I – Método Directo
II – Método Indirecto ou de Custos por Processos
4.7 – Sistemas de Custeio
4.7.1 – Momentos do Cálculo
4.7.2 – Tratamento de Custos
4.7.2.1 – Custeio por Absorção ou Custeio Racional
4.7.2.2 – Custeio Variável
4.8 – Determinação do Custo dos Resíduos, Sub-produtos e Co-produtos
4.8.1 – Custos dos Resíduos
4.8.2 – Sub-produtos
4.8.3 – Co-produtos
4.9 – Repartição e Imputação dos Custos
4.10 – Custos Reais, Custos Básicos?
5 – Custeio por Absorção versus Custeio Variável
5.1 – Descrição dos Sistemas
5.1.1 – Custeio por Absorção
5.1.2 – Custeio Variável
6 – Planificação Contabilística
6.1 – Formas de Articulação
I – Monista Radical
II – Sistema Único Diviso
III – Sistema Duplo Contabilístico
IV – Sistema Duplo Misto
6.2 – Plano de Contas Propostos
I – Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Empresas de Construção Civil
II – Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Outras

Empresas Industriais

7 – Exemplos Práticos em Sistema de Inventário Permanente

7.1- Empresa Comercial

7.2 – Exemplo Prático – Sistema Dualista

8 – Nota final

Bibliografia

5.ª PARTE

IMPOSTOS DIFERIDOS (ainda não disponivel-Em actualização)

1 – Relações entre Contabilidade e Fiscalidade

1.1 – Normas Contabilísticas e Normas Fiscais

1.2 – Diferenças entre o Lucro Tributável e o Lucro Contabilístico

1.3 – Diferenças Permanentes ou Definitivas

1.4 – Diferenças Temporárias

1.4.1- Diferenças Temporárias Tributáveis

1.4.2 – Diferenças Temporárias Dedutíveis

2 – Natureza do Imposto sobre Lucros. Os Métodos de Contabilização

2.1 – O Imposto s/ os Lucros – Gasto do Exercício ou Distribuição de Resultados

2.2 – Métodos de Contabilização

2.2.1 – Método do Imposto a Pagar

2.2.2. – Métodos de Contabilização dos Efeitos Tributários

2.2.2.1 – O Método do Diferimento

2.2.2.2 – Método da Dívida

2.2.2.2.1 – Método de Dívida Baseado na Demonstração de Resultados

2.2.2.2.2- Método da Dívida Baseado no Balanço

2.2.2.3 – O Método do Valor Líquido de Imposto

3 – Reconhecimento e Mensuração dos Ativos e Passivos por Impostos Diferidos

4 – Tratamento Contabilístico dos Impostos Diferidos

5 – Prejuízos Fiscais

5.1 – Regime Fiscal dos Prejuízos

5.2 – Tipos de Reporte de Prejuízos Fiscais

5.3 – Natureza de Direito de Compensação de Perdas Fiscais

5.4 – O Cálculo e Contabilização de Efeito Tributário da Compensação

6 – Apresentação e Divulgação e Regime Transitório

6.1 – Apresentação

6.2 – Divulgação

6.3 – Disposições Transitórias

7 – Conclusões

8 – Exemplos Práticos – Principais situações em Portugal

8.1 – Exemplo de Diferença Temporária Tributável

8.2 – Exemplos de Diferenças Temporárias Dedutíveis

8.3 – Ajustamentos de dívidas a receber

8.4 – Exemplos de diferenças temporárias tributáveis

8.5 – Regime Transitório

8.6 – Prejuízos Fiscais

9 - Bibliografia

1.ª PARTE

ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL RELACIONADA COM O TRABALHO DE FECHO DE CONTAS DE 2011

DR. JORGE MANUEL TEIXEIRA DA SILVA
REVISOR OFICIAL DE CONTAS

ASPECTOS DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL RELACIONADA COM O TRABALHO DE ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE 2011

1 - INTRODUÇÃO [1]

I) QUEM É COMERCIANTE

1.º As pessoas que tendo capacidade para praticar actos de comércio, fazem deste profissão, e

2.º As sociedades comerciais (Art.º 13º do Código Comercial).

Portanto, os requisitos para a qualificação são:

– No caso de Comerciantes Individuais:
  a) - Ter capacidade Comercial.
  b) - Exercer a profissão de comércio.
  d) - Exercer o comércio em nome próprio.

– No caso de Sociedades Comerciais, para que ela tenha a qualificação de comerciante é necessário:
  a) -Ter um objecto comercial: Prática de actos de comércio.
  b) -Adoptar um tipo de forma referido no n.º 2 do Art.º 1º do Código das Sociedades Comerciais:
    – Sociedade em nome colectivo.
    – Sociedade por quotas.
    – Sociedades anónimas.
    – Sociedades em comandita.
    – Sociedade unipessoal por quotas.

Quanto à responsabilidade dos sócios, as sociedades comerciais podem classificar-se em:

a) **Sociedades de responsabilidade ilimitada** (em nome colectivo);

b) **Sociedades de responsabilidade limitada** (anónimas e por quotas plurais e unipessoais);

c) **Sociedades de responsabilidade mista** (em comandita, simples e por acções).

[1] A exposição deste ponto 1) segue, na sua parte inicial, de perto a obra "Lições de Direito Comercial" 12ª Edição, Rei dos Livros.

“Esta classificação auxilia-nos a distinguir as sociedades comerciais umas das outras. Isto porque a responsabilidade dos sócios é uma característica fundamental a atender, e pode mesmo dizer-se que, à volta dela, gira toda a organização das sociedades.

Para comprovar este facto, basta-nos considerar que o nome pelo qual toda a sociedade é designada no exercício do comércio - a sua firma - deve dar sempre a conhecer a responsabilidade que os sócios tomam pelas obrigações assumidas pela sociedade. (sobre os requisitos da firma ver art.º 10º do C.S.C.)

Neste sentido, nas sociedades em nome colectivo, a firma deve incluir a expressão “e Companhia” ou qualquer outra que indique a existência de outros sócios, como seja “e Sucessores” (art.º 177º do C.S.C.); nas sociedades por quotas, a firma deve incluir, em todos os casos, as palavras “responsabilidade limitada” ou simplesmente “limitada (“Lda”), nos termos do art.º 200º do C.S.C. nas sociedades, anónimas, a firma deve incluir a expressão “Sociedade Anónima” ou simplesmente as iniciais S.A.”, de acordo com preceituado no art.º 275º do C.S.C.; nas sociedades em comandita, a firma é formada pelo nome ou firma de um, pelo menos, dos sócios comanditados e o aditamento “em Comandita” ou “Comandita”, “em Comandita por Acções” ou “Comandita por acções” (art.º 467º do C.S.C.)”.

O Decreto-Lei n.º 257/96 de 31 de Dezembro, veio permitir a criação de “sociedades unipessoais por quotas”, tendo aditado ao Código das Sociedades Comerciais os art.os 270º-A, 270º-B, 270º-C, 270º-D, 270º-E, 270º-F e 270º-G. (ver alterações introduzidas ao artº 270-D pelo Dec. Lei nº 36/2001 de 14/3)

A este tipo de sociedades aplicam-se as normas que regulam as sociedades por quotas, excepto as que pressupõem a pluralidade dos sócios.

A sociedade unipessoal por quotas é constituída por um único sócio, pessoa singular ou colectiva, que é titular da totalidade do capital social (n.º 1 do art.º 270º-A do C.S.C.).

A firma destas sociedades deve ser formada pela expressão “sociedade unipessoal” ou pela palavra “unipessoal limitada” ou “unipessoal Lda.”.

Pode tal tipo de sociedades resultar de:

- constituição inicial com um único sócio,
- transformação da sociedade por quotas com várias quotas cujo número de sócios se reduz a um,
- transformação de EIRL (Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada).

Por outro lado o sócio da sociedade unipessoal por quotas pode modificar esta sociedade em sociedade por quotas plural através de divisão e cessão de quota ou aumento de capital com entrada de novo sócio.

Importa referir ainda, outros aspectos caracterizadores deste novo "tipo" de sociedade:

- uma pessoa singular só pode ser sócia de uma única sociedade unipessoal por quotas;
- uma sociedade por quotas não pode ter como único sócio uma sociedade unipessoal por quotas;
- nas sociedades unipessoais por quotas é o sócio único que exerce as competências da assembleia geral, e as suas deliberações por si tomadas devem constar de acta por ele assinada;
- os negócios entre o sócio único e a sociedade unipessoal por quotas devem observar a forma escrita;
- os documentos de que constam os negócios jurídicos entre o sócio e a sociedade, devem ser patenteados conjuntamente com o relatório de gestão e os documentos de prestação de contas, podendo ser consultados por qualquer interessado na sede social;
- a violação das normas referidas sobre negócios entre o sócio e a sociedade, implica a sua nulidade e responsabiliza ilimitadamente o sócio.

De referir ainda que a sociedade unipessoal por quotas é uma pessoa colectiva, e portanto sujeita a tributação do rendimento em sede do IRC. O mesmo não acontece em relação ao EIRL (Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada), que sendo um património autónomo destacado do património particular do comerciante, está sujeito a tributação do rendimento em sede de IRS.

Depois desta breve referência às sociedades unipessoais por quotas, importa analisar a responsabilidade dos sócios nos diversos tipos de sociedades. Assim:

Sociedades em nome colectivo

"A responsabilidade de todos os sócios perante as dívidas da sociedade é **subsidiária, solidária** e **ilimitada.**

Diz-se subsidiária porque os sócios respondem pelas dívidas sociais depois de executado todo

o património da própria sociedade; só no caso de insuficiência patrimonial das sociedades é que os sócios são pessoalmente responsáveis.

É solidária porque os credores da sociedade, depois de executados os bens sociais, podem exigir a todos ou, a qualquer um dos sócios o pagamento das dívidas da sociedade. No caso do credor exigir o pagamento a um dos sócios, este terá direito de regresso contra os outros sócios.

A responsabilidade é ilimitada porque os sócios respondem, no caso de insuficiência patrimonial da sociedade, com todo o seu património pessoal, pelas dívidas sociais (art.º 175º C.S.C.).”

Sociedades por quotas

“A responsabilidade dos sócios perante as dívidas da sociedade é limitada ao valor das suas quotas mas poderá ser, igualmente, solidariamente responsáveis pelas entradas não realizadas.

Embora limitada, pode estabelecer-se no contrato social que um ou mais sócios respondem solidariamente com a sociedade até determinado montante para além da sua quota, ou estabelecer-se que determinado sócio responde, para além do valor da sua quota, até certo montante, mas subsidiariamente com a sociedade. Isto significa que poderá haver sócios que respondam em montante mais elevado que outros, mas, mesmo assim, a responsabilidade será sempre limitada (art.os 197º n.º 3 e 198º n.º 1 do C.S.C.).”

Sociedades unipessoais por quotas

A responsabilidade do sócio único é limitada ao capital subscrito. Contudo a não observância das regras sobre os negócios jurídicos entre o sócio e a sociedade unipessoal por quotas, implica a nulidade dos negócios e responsabiliza ilimitadamente o sócio (n.º 4 do art.º 270º-F do C.S.C.)

Sociedades anónimas

“ São caracterizadas por a responsabilidade de cada sócio (accionista) se limitar ao valor nominal das suas acções. Por outras palavras: só a sociedade é responsável pelas suas dívidas e cada sócio responde individual e exclusivamente para com a sociedade pelo valor da sua entrada (art.º 271.º do C.S.C.).”

Sociedades em comandita

“ No domínio da responsabilidade dos sócios, tem como características o facto de existirem dois tipos de sócios: os comanditados, que assumem a responsabilidade por dívidas nos mesmos termos dos sócios das sociedades em nome colectivo, e os comanditários, que respondem apenas pela sua entrada, mas não pelas dívidas da própria sociedade (art.º 465º do C.S.C.).

Estas sociedades compreendem dois tipos: as sociedades em comandita simples e as sociedades em comandita por acções (art.º 465º n.º 3 do C.S.C.).”

2 - OBRIGAÇÕES ESPECIAIS DOS COMERCIANTES

Nos termos do Art.º 18º do Código Comercial, os comerciantes são especialmente obrigados a:

1.º - A adoptar uma firma;

2.º - A ter escrituração mercantil;

3.º - A fazer inscrever no registo os actos a ele sujeitos;

4.º - A dar balanço e a prestar contas.

“Estas obrigações, que impendem sobre os comerciantes, são os meios de que a lei se serve para garantir o exercício do comércio em condições de equilíbrio e segurança.

Quais então os fins primários que se pretende atingir? São fundamentalmente três:

a) **distinguir claramente os comerciantes uns dos outros, bem como os seus estabelecimentos e os seus produtos;**
(Isto consegue-se pela regulamentação da firma, nome de estabelecimento, marcas, etc.).

b) **dar a conhecer, em qualquer altura, a situação económica e financeira do comerciante, e fazer a prova das suas operações;**
(Alcança-se este objectivo por meio da escrituração, balanço e prestação de contas).

c) **dar publicidade a certos actos importantes que podem influir na vida mercantil dos comerciantes.**
(O registo comercial satisfaz esta necessidade).”

Teceremos breves notas sobre estas obrigações especiais dos comerciantes já que elas servem de introdução aos temas abordados mais à frente.

FIRMA [2]

Caracteres da firma	**Obrigatoriedade**	– Todo o comerciante, singular ou sociedade, será designado, no exercício do seu comércio, sob um **nome comercial**, que constituirá a sua **firma.**
	Verdade ou **sinceridade**	– A firma deve dar a conhecer, não só a pessoa ou pessoas que exercem o comércio ou o negócio explorado, mas também a responsabilidade que essas pessoas tomam pelas suas obrigações mercantis. E, assim, os aditamentos obrigatórios: C.a, Ct.a, Lda., S.A.
	Exclusivismo	–Todo o comerciante, com legítimo direito ao uso da sua firma, pode impedir que outro adopte uma igual ou tão semelhante que se preste a confusão.

Modo de constituição da firma	**Comerciantes em nome individual** (ou "singulares"): o nome completo ou abreviado.	
	Sociedades Comerciais	**Firma** propriamente dita, ou **razão social:** nomes de todos os sócios, ou de um ou mais sócios, com o aditamento explicativo da espécie de sociedade - C.a, Ct.a, Lda. - conforme se trate de soc. em nome colectivo, em comandita, ou por quotas. **Denominação social ou particular:** uma palavra ou conjunto de palavras que dêem a conhecer, quanto possível, o objecto da sociedade, e o aditamento Lda. ou S.A., conforme se trate de sociedade por quotas ou anónimas.

Distinção da firma quanto a outras designações	**Firma**	– Nome com que o comerciante, em nome individual ou sociedade, exerce o seu comércio.	Individualiza o comerciante
	Nome de estabelecimento	–Serve para designar e tornar conhecido um estabelecimento.	Individualizam o estabelecimento.
	Insígnia de estabelecimento	– Serve também para identificar um estabelecimento e torná-lo conhecido.	
	Marcas	**Marcas industriais** - Servem para o industrial, o agricultor ou artífice assinalar os seus produtos, distinguindo-os de outros idênticos ou semelhantes. **Marcas comerciais** - Servem para o comerciante ou produtor assinalar os produtos do seu comércio ainda que seja o produtor.	Individualizam o produto

REGISTO COMERCIAL [4]

Importância do registo e suas vantagens	Características da **publicidade** - que se exprime principalmente numa garantia para todos que contratam com os comerciantes. Organização de um **cadastro** dos comerciantes - cadastro completo das sociedades comerciais, e dos comerciantes em nome individual, dado que o registo das suas firmas é obrigatório assim como dos factos mais importantes a eles respeitantes. **Conhecimento dos actos mais importantes** que podem condicionar a actividade mercantil - pois que é obrigatória a inscrição desses actos. **Efeito fundamental do registo** - Os factos jurídicos sujeitos a registo só produzirão efeitos contra terceiros desde a data do registo, e pela ordem por que este se ache feito.

[2] Extraído de pág. 114 e seguintes de "Lições de Direito Comercial".

[3] No caso das Sociedades Unipessoais por quotas, a firma deve ser formada pela expressão "Sociedade Unipessoal" ou pela palavra "Unipessoal" antes da palavra "Limitada" ou abreviatura "Lda."

[4] Extraído de pág. 114 e seguintes de "Lições de Direito Comercial"

Âmbito do registo – factos que abrange

1.º – Depósito de Documentos
2.º – Matricula, Inscrições, Averbamentos
3.º – Publicações legais

Modalidades do registo

Registo provisório - Só produz efeitos durante certo tempo (6 meses), no fim do qual caduca, se não for convertido em definitivo. Tem lugar este registo para os actos que só mais tarde venham a realizar-se, ou quando haja dúvidas sobre a legalidade dos documentos apresentados, e **também no caso de falta de quaisquer formalidades ou do pagamento de quaisquer impostos,** etc..

Registo definitivo - Realizado na generalidade dos casos, sempre que se não verifiquem as circunstâncias especiais que dão lugar ao registo provisório.

ESCRITURAÇÃO MERCANTIL [5]

Vantagens da escrituração

Registo das operações do comerciante - permitindo determinar em qualquer momento (e, como regra, no fim de cada ano) a sua situação económico-financeira e apurar os resultados (lucros ou prejuízos) do exercício.

Possibilidade de **fazer prova**, em tribunal, a favor ou contra o próprio comerciante, assim constituindo uma garantia da actividade mercantil.

Carácter obrigatório - que funciona, não só no interesse do próprio comerciante, como também das pessoas que com ele contratam, e, até, no interesse geral.

Livros comerciais

Livros obrigatórios - para as sociedades: obrigatório apenas o livros de actas (artº 31º do Cod. Comercial).

Livros facultativos - Ficam ao arbítrio do comerciante e podem revestir as mais variadas espécies, nomeadamente os livros: Caixa, Compras, Vendas, Armazém, Clientes, Fornecedores, Depósitos em Bancos, etc..

[5] Extraída de pág. 114 e seg. de "Lições de Direito Comercial".

Sigilo da escrituração – a regra e as excepções

O princípio do sigilo - "Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal pode mandar investigar se o comerciante tem ou não os seus livros devidamente arrumados" (salvo Finanças, casos do Art.º 43º do Código Comercial e violação do direito a informação dos sócios).

Excepções

Fiscalização para efeitos fiscais - por parte dos serviços de Finanças, que têm a faculdade de proceder a exames à escrita dos comerciantes, para averiguarem sobre a regularidade no pagamento dos vários impostos.

Prova nos tribunais que reveste duas formas:

Exibição (da escrita) - abrange os livros comerciais por inteiro, isto é, torna pública toda a escrituração do comerciante. É feita no tribunal e só admissível em casos especiais: falência, sucessão universal e comunhão ou sociedade.

Exame (à escrita) - É sempre parcial e diz respeito a pontos restritos que procuram esclarecer-se, designadamente os lançamentos efectuados em certa data e em certos livros. É feito sempre no escritório do próprio comerciante e na sua presença ou e quem represente (caso Peritagens).

Já que estamos a tratar, embora a título de introdução, de uma obrigação dos comerciantes, que é a de ter escrituração mercantil, parece pertinente aqui abordar quais os livros obrigatórios para os comerciantes e qual o período máximo de atraso em que tais livros podem estar.

3 - OS LIVROS DOS COMERCIANTES

Para além da escrituração auxiliar efectuada de forma manual ou informatizada os comerciantes são obrigados a possuir livros obrigatórios, não só pela legislação comercial mas também pela legislação fiscal.

Este é um dos pontos onde a legislação comercial é complementada pela legislação fiscal. Vejamos então, e utilizando também alguma terminologia fiscal, quais os livros obrigatórios para os comerciantes.

I) SUJEITOS PASSIVOS EM NOME SINGULAR

*Nos termos do artº **28º** do CIRS, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais faz-se:*

a)Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado; ou

b)Com base na contabilidade organizada.

Pela sua importância, pensamos não ser descabida a transcrição integral dos artº 28º e 31º do Código do IRS:

Artigo 28.º

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:]

a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;

b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150.000.

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.

4 - A opção a que se refere o número anterior deve ser formulada pelos sujeitos passivos:

a) Na declaração de início de actividade;

b) Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações.

5 - O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.

6 - A aplicação do regime simplificado cessa apenas quando o montante a que se refere o n.º 2 seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25%, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

7 - Os valores de base necessários para o apuramento do rendimento tributável são passíveis de correcção pela Direcção-Geral dos Impostos nos termos do artigo 39.º, aplicando-se o disposto no número anterior quando se verifiquem os pressupostos ali referidos.

8 - Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, excepto tratando-se de prestações de serviços efectuadas por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o sujeito passivo pode optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos.

9 - Sempre que da aplicação dos indicadores de base técnico-científica a que se refere o n.º 1 do artigo 31.º se determine um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 2 do mesmo artigo, pode o sujeito passivo, no exercício da entrada em vigor daqueles indicadores, optar, no prazo e nos termos previstos na alínea b) do n.º 4, pelo regime de contabilidade organizada, ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado.]

10 - No exercício de início de actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor anual de rendimentos estimado, constante da declaração de início de actividade, caso não seja exercida a opção a que se refere o n.º 3.

11 - Se, tendo havido cessação de actividade, esta for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado 12 meses, contados da data da cessação, o regime de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais a aplicar é o que vigorava à data da cessação.]

12 - O referido no número anterior não prejudica a possibilidade de a DGCI autorizar a alteração de regime, a requerimento dos sujeitos passivos, quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da actividade.

13 - Exceptuam-se do disposto no n.º 11 as situações em que o reinício de actividade venha a ocorrer depois de terminado o período mínimo de permanência.

_____

O Orçamento de Estado de 2010, substituiu os dois parâmetros de inclusão no regime simplificado em IRS, até então utilizados por apenas um – o rendimento.

"Artigo 31.º

1 - A determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica.

2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção.

3 - O rendimento colectável é objecto de englobamento e tributado nos termos gerais.

4 - Em lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças são determinados os indicadores a que se refere o n.º 1 e, na ausência daqueles indicadores, são estabelecidos, pela mesma forma, critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 2.

5 - Para os efeitos do disposto no n.º 2, aplica-se aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montante dos subsídios destinados à exploração, o coeficiente de 0,20 aí indicado.

6 - [Revogado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril - OE]

7 - Os subsídios ou subvenções não destinados à exploração serão considerados, para efeitos do disposto no n.ºs 1 e 2, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

8 - Cessando a aplicação do regime simplificado no decurso do período referido no número anterior, as fracções dos subsídios ainda não tributadas, serão imputadas, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

9 - Para efeitos do cálculo das mais-valias referidas na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º, são utilizadas as quotas mínimas de amortização, calculadas sobre o valor definitivo, se superior, considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas

de imóveis.

Também, para 2003 e seguintes aplica-se o princípio da especialização dos exercícios para todos os sujeitos passivos do IRS (por força do nº 6 do artº 3º do CIRS). Assim:

-Sujeitos passivos com rendimento apurado com base na contabilidade:

-aplica-se o disposto no artº 18º do CIRC;

-Sujeitos passivos de IRS – Regime simplificado:

-Os rendimentos ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se torna obrigatória, para efeitos de IVA, a emissão de factura ou documento equivalente, ou não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação á disposição dos respectivos titulares.

Para efeitos de apuramento do lucro tributável em IRS, no regime simplificado, os subsídios não destinados á exploração, serão considerados em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Caso, no decurso deste período, cesse a aplicação do regime simplificado, as fracções do subsídio ainda não tributadas, serão dadas a tributar no último exercício de aplicação do regime simplificado.

É ainda importante referir que por força do aditamento do artº 36-A ao CIRS, pelo Orçamento de Estado de 2003, quando o sujeito passivo tiver o seu lucro tributável determinado com base na contabilidade, e tiver subsídios não destinados á exploração, e passe ao regime simplificado, a parte dos subsídios ainda não tributados, será imputada na sua totalidade, ao último exercício de aplicação do regime da contabilidade.

I - a) SEM ESCRITA ORGANIZADA

Tendo sido revogado o artº 111º do CIRS, a questão dos registos a efectuar pelos sujeitos

passivos enquadrados no regime simplificado de IRS, foi tratada no artº 107 do CIRS. Dada a renumeração de foram objecto os códigos do IRS, IRC e EBF, tal matéria vem tratada no art 116º do código do IRS, que reza:

Artigo 116.º

Livros de registo

TRABALHADORES INDEPENDENTES - LIVROS DE REGISTO - ESCRITURAÇÃO

1 - Os titulares dos rendimentos da categoria B são obrigados:

a) A escriturar os livros a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 50.º do Código do IVA, no caso de não possuírem contabilidade organizada; e

b) A evidenciar em separado no respectivo livro de registo as importâncias respeitantes a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente, as quais, quando devidamente documentadas, não influenciam a determinação do rendimento, quando não possuam contabilidade organizada.

2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, os sujeitos passivos que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias devem possuir ainda os seguintes elementos de escrita:

a) Livro de registo do movimento de produtos, gado e materiais;

b) Livro de registo de imobilizações.

3 - Os livros referidos no número anterior podem ser substituídos pelos livros e demais elementos de escrita exigidos pelo sistema adoptado na Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA) ou pelas listagens do Sistema Gestagro, independentemente de os sujeitos passivos estarem integrados na referida rede.

4 - A escrituração dos livros referidos na alínea a) do n.º 1 obedece às seguintes regras:

a) Os lançamentos deverão ser efectuados no prazo máximo de 60 dias;

b) As importâncias recebidas a título de provisão, adiantamentos ou qualquer outra destinada a custear despesas da responsabilidade dos clientes devem ser registadas em conta corrente e escrituradas no respectivo livro, sendo consideradas como receita no ano posterior ao da sua recepção, sem contudo exceder a apresentação da conta final relativa ao trabalho prestado;

c) Os lançamentos devem ser sempre suportados por documentos comprovativos.

5 - Os titulares dos rendimentos referidos nas alíneas h) e i) do n.º 2 do artigo 3.º ficam dispensados do cumprimento das obrigações previstas no n.º 1.

6 - Os titulares de rendimentos da categoria B que, não sendo obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam, no entanto, um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não utilizar os livros referidos no presente artigo.]

Estes livros são:

a) O livro de registo de compras de mercadorias e ou o livro de registo de matérias-primas e de consumo,

b) Livro de registo de vendas de mercadorias e ou o livro de registo de produtos fabricados;

c) Livro de registo de serviços prestados.

Contudo não podemos ignorar que uma coisa é o IRS outra é o IVA. Assim sendo, para os sujeitos passivos de IRS que sejam simultâneamente sujeitos passivos de IVA, mantêm-se a obrigatoriedade de escrituração dos livros referidos no código do IVA.

Vejamos então:

LIVROS OBRIGATÓRIOS
(IVA)
SUJEITOS PASSIVOS EM NOME SINGULAR

IVA
N.º 1 do art.º 50º

REGIME NORMAL

a)	Livro de registo de compras de mercadorias	Mod. 1
	Livro de registo de compras de matérias-primas e de consumo	Mod. 2
b)	Livro de registo de vendas de mercadorias	Mod. 3
	Livro de registo de produtos fabricados	Mod. 4
c)	Livro de registo de serviços prestados	Mod. 5
d)	Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento	Mod. 6
e)	Livro de registo de mercadorias, matérias-primas e consumo, de produtos fabricados e outras existências à data de 31 de Dezembro de cada ano	Mod. 7

PEQUENOS RETALHISTAS

N.º 2 do art.º 65º do CIVA e CIRC. n.º 29/90 da D.G.C. Impostos

a) Livro de registo de compras, vendas e serviços prestados — Mod.10

b) Livro de registo de despesas gerais e operações ligadas a bens de investimentos — Mod.11

N.º 1 do art.º 50º

c) -Livro de registo de existências de mercadorias, etc — Mod. 7

REGIME ESPECIAL DE ISENÇÃO

Pensamos que no caso de sujeitos passivos sujeitos ao regime especial de isenção os livros exigidos são os exigidos pelo artº 116 do CIRS, ou seja, os livros mod. Nºos 1, 2, 3, 4 e 5 para efeitos de IVA.

Nos termos do artº 50º no nº 3 do código do IVA, é permitido aos sujeitos passivos não obrigados a possuir contabilidade organizada que, no entanto, disponham de um sistema de contabilidade que possibilite o correcto apuramento e fiscalização do imposto, a substituição por este dos livros de registo previstos para efeitos de IVA. Esta possibilidade de substituição dos livros de registo é também válida para efeitos de IRS.

Tal possibilidade está já prevista, como vimos na redacção do artº 116º, nº 6º do código do IRS, dada pelo Orçamento de Estado de 2002 (Lei nº 109-B/2001 de 27/12).

I - b) COMERCIANTES EM NOME INDIVIDUAL

C/ ESCRITA ORGANIZADA

São obrigados a possuir contabilidade organizada segundo o Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, e nos termos da lei comercial, que permita o apuramento e o controlo do seu rendimento tributável:

- Aqueles que exerçam a titulo individual qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola, e que na média dos três últimos anos, hajam realizado um volume de negócios superior a 150.000 euros (art.º 3º e art.º 10º do Decreto-lei nº 158/2009);

- Os sujeitos passivos que por ela tenham optado;

- O sujeitos passivos de IRS que nos dois períodos de tributação imediatamente anteriores

tenham ultrapassado, na sua actividade, o volume de rendimentos de 150.000 euros ou, num único exercício, em montante superior a 25% daquele montante (artº 28º do CIRS).

Para os sujeitos passivos de IRS com escrita organizada, recente alteração introduzida ao Código Comercial, pelo Dec. Lei n.º 76-A/2006 de 29/3, não existe os livros obrigatórios para os comerciantes em nome individual com escrita organizada.

II - SOCIEDADES COMERCIAIS

ii - a) O Regime Simplificado

O art.º 72º do OE/2009 (Lei nº 64-A/2008 de 31-12-2009), veio criar um regime de suspensão do regime simplificado de IRC, que se traduz, no seguinte:

1 - Não é permitido aos sujeitos passivos de IRC optar pela tributação com base no regime simplificado previsto no artº 53º do código do IRC, a partir de 1 de Janeiro de 2009.

2 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável, cujo período de validade ainda esteja em curso no primeiro dia do período de tributação referido no numero anterior, podem optar por uma das alternativas seguintes:

a) Renunciar ao regime pelo qual estavam abrangidos, passando a ser tributados pelo regime geral de determinação do lucro tributável a partir do período de tributação que se inicie em 2009, inclusive;

b) Manter-se no regime simplificado de determinação do lucro tributável até ao final do período de três exercícios ainda a decorrer, excepto se deixarem de verificar os respectivos pressupostos, ou se ocorrer aluma das situações previstas no nº 10º do artº 53º do CIRC, caso em que cessa definitavente a aplicação daquele regime nos termos aí contemplados.

A renúncia a que se refere a línea a) do nº anterior deve ser manifestada na declaração periódica de rendimentos (Mod 22), relativa ao período que se inicie no ano de 2009, mediante indicação do regime geral.

Posteriormente, o artigo 92.º da Lei 3-B/2010, de 28 de Abril que aprovou o OE/2010, revogou o art.º 58.º (anterior 53.º) do CIRC produzindo, esta revogação, efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2011.

Assim sendo, em relação ao exercicio de 2011, não existe regime simplificado de IRC.

ii – b) - Livros Obrigatórios

Os livros obrigatórios para as **sociedades por quotas, em nome colectivo e em comandita simples, fruto de** recente alteração introduzida ao artº 31º do código comercial, pelo Dec. Lei nº 76-A/2006 de 29/3**, ficaram reduzidos apenas ao livro de actas.**

Para as Sociedades Anónimas, são obrigatórios:

- Registo de emissão de valores mobiliários (art. 43º do código de valores mobiliários e Portª 290/2001 de 25/5-não selado)
- Livro de registo de obrigações
- Livros de actas para:
  - Assembleia-Geral
  - Conselho de Administração
  - Conselho fiscal

De acordo com o nº 2 do artº 31º do código comercial, "os livros de actas podem ser constituídos por folhas soltas, numeradas sequencialmente e rubricadas pela administração, ou pelos membros do órgão social a que respeitam, ou quando, existam pelo secretário da sociedade ou pelo presidente da mesa da assembleia-geral da sociedade, que lavram igualmente os termos de abertura e de encerramento, devendo as folhas soltas ser encadernadas depois de utilizadas".

Nota: a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril – OE/2010 revogou o artigo 59.º e a verba 13 da tabela anexa ao Código do Imposto do Selo pelo que, a partir daquela data, os livros de actas deixaram de ser obrigatoriamente selados.

ATRASO NA ESCRITURAÇÃO MERCANTIL

Para efeitos de IVA, os registos devem ser efectuados após a emissão dos respectivos documentos e até à apresentação das declarações periódicas se enviadas dentro do prazo legal ou até ao fim desse prazo, se essa obrigação não tiver sido cumprida (art.º 48º CIVA).

Assim os sujeitos passivos do regime normal mensal apenas poderão ter a sua escrituração atrasada cerca de 40 dias, enquanto que os sujeitos passivos do regime normal trimestral, apenas podem ter a sua escrituração atrasada, até à apresentação da respectiva declaração periódica.

Se se tratar de sujeitos passivos do regime especial dos pequenos retalhistas, a sua escrituração não pode andar atrasada mais que 30 dias (n.º 1 art.º 65º CIVA).

Vejamos agora a situação perante os impostos sobre o rendimento:

– **I.R.S.**

– **Sujeitos passivos sem contabilidade organizada:**

Nos termos da alinea a) do nº 4 do art.º 116º do CIRS, não são permitidos atrasos superiores a sessenta dias no registo das receitas. Assim o prazo previsto no Código do IVA, não é válido para o IRS.

– **Sujeitos passivos com contabilidade organizada:**

O regime aplicável é o das entidades sujeitas a IRC.

Nos termos do n.º 3 do art.º 123.º do CIRC, não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a noventa dias, contados do último dia do mês a que respeitam as operações.

Nestes casos, para os sujeitos passivos de IVA, os noventa dias não funcionam porque, os prazos para efeitos de IVA são diferentes, como já vimos. Os sujeitos passivos com contabilidade organizada, do regime normal mensal do IVA, não podem manter a escrita atrasada mais de 40 dias (termo do prazo legal para envio ao SIVA da declaração periódica).

Para evitar toda esta confusão, deveriam ser harmonizadas as respectivas legislações que regulam o atraso da escrituração, o que até agora não aconteceu.

O regime das penalidades aplicáveis ao "atraso na escrituração" vem referido no art.º 121º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) aprovado pelo Dec. Lei nº 15/2001 de 5/7.

Assim, a não organização da contabilidade de harmonia com as regras da normalização contabilística, bem como o atraso na execução da contabilidade, na escrituração dos livros ou na elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por periodo superior ao previsto na lei fiscal, quando não sejam punidos como crime ou contra-ordenação mais grave, são punidos:

	Pessoas singulares	**Pessoas colectivas**
Coima atraso de escrituração	75 euros a 2750 euros	150 a 5 500 euros

4) OS DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS E O DEVER DE RELATAR A GESTÃO E APRESENTAR CONTAS

Nos termos do Artigo 8.º, nº 1, do CIRC, o IRC, salvo o disposto no n.º 10, é devido por cada período de tributação, que coincide com o ano civil, sem prejuízo das excepções previstas neste artigo.

Contudo, as pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português que, nos termos da legislação aplicável, estejam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, bem como as pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas a IRC que não tenham sede nem direcção efectiva neste território e nele disponham de estabelecimento estável, podem adoptar um período anual de imposto diferente do estabelecido no número anterior, o qual deve ser mantido durante, pelo menos, os cinco períodos de tributação imediatos, salvo se o sujeito passivo passar a integrar um grupo de sociedades obrigado a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, em que a empresa mãe adopte um período de tributação diferente daquele adoptado pelo sujeito passivo.

Nos termo do nº 3 do referido artigo, o Ministro das Finanças pode, a requerimento dos interessados, a apresentar com a antecedência mínima de 60 dias contados da data do início do período anual de imposto pretendido, tornar extensiva a outras entidades a faculdade prevista no número anterior, e nas condições dele constantes, quando razões de interesse económico o justifiquem.

O período de tributação pode ser inferior a um ano, nas seguintes situações:

a) No ano do início de tributação, em que é constituído pelo período decorrido entre a data em que se iniciam actividades ou se começam a obter rendimentos que dão origem a sujeição a imposto e o fim do período de tributação;

b) No ano da cessação da actividade, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do período de tributação e a data da cessação da actividade;

c) Quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de verificar-se no mesmo período de tributação, em que é constituído pelo período efectivamente decorrido;

d) No ano em que, de acordo com o n.º 3, seja adoptado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido nos termos gerais, em que é constituído pelo período decorrido entre o início do ano civil e o dia imediatamente anterior ao do início do novo período.

O relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas devem ser apresentados ao órgão competente e por este apreciados, salvo nos casos previstos na lei, no prazo de três meses a contar da data de 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.

De acordo com o artigo 11.º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho:

As entidades sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

a) Balanço;

b) Demonstração dos resultados por naturezas;

c) Demonstração das alterações no capital próprio;

d) Demonstração dos fluxos de caixa pelo método directo;

e) Anexo.

Nota: a apresentação da demonstração dos resultados por funções, nos termos do n.º 3 do artigo 11º do Decreto-lei n.º 158/2009, passou a ser opcional.

No entanto, as pequenas entidades, se manifestarem a opção pela NCRF-PE, *são dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras*.

As entidades abrangidas pelo SNC, nos termos do artigo 3º do Decreto-lei 158/2009, excluindo as situações dos artigos 4.º (aplicação das normas internacionais de contabilidade) e 5.º (entidades sujeitas à supervisão do BdP, ISP e CMVM), que não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas:

a) Total de balanço: € 1.500.000; [Redacção dada pela Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto]

b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 3.000.000; [Redacção dada pela Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto]

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50. [Redacção dada pela Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto]

Além destas condições, é também necessário que a pequena entidade não integre o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas.

Os limites previstos para o exercício da opção pela aplicação da NCRF-PE operam da seguinte forma:

a) Para as entidades constituídas até 2008, os limites reportam-se às demonstrações financeiras do exercício de 2008, produzindo efeitos a partir do exercício de 2010;

b) Para as entidades que se constituam no ano de 2009, os limites reportam-se às previsões para esse ano e produzem efeitos a partir do exercício de 2010;

c) Para as entidades que se constituam nos anos de 2010 e seguintes, os limites reportam-se às previsões para o ano da constituição e produzem efeitos imediatos;

d) Sempre que os limites sejam ultrapassados num determinado exercício, a opção deixa de poder ser exercida a partir do segundo exercício seguinte, inclusive;

e) Sempre que os limites deixem de ser ultrapassados num determinado exercício, a entidade pode exercer a opção a partir do segundo exercício seguinte, inclusive.

O Dec. Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, através do artigo 12.º mantém obrigatoriamente a adopção do sistema de inventário permanente na contabilização das existências, e a realização de contagens físicas com vista ao inventário das existências para as entidades a quem seja aplicável o SNC.

Esta obrigação aplica-se às entidades que ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, passando a obrigação a produzir efeitos no exercício seguinte ao termo daquele período.

Cessa a obrigação a que se refere o n.º 1, sempre que as entidades nele referidas deixem de ultrapassar, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites referidos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, produzindo esta cessação efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.

As contas anuais devem ser elaboradas com um objectivo prioritário que é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

Em traços muito largos consegue-se obter tal objectivo quando na elaboração das contas são observados os pressupostos subjacentes à sua preparação e as características qualitativas que tornam a informação financeira útil para os seus utilizadores.

São diversos os utilizadores das Demonstrações Financeiras, nomeadamente, Investidores, Fisco, Bancos e outras instituições financeiras, Credores, Clientes, Público em Geral, etc.
Assim sendo, vejamos quais os documentos a elaborar em relação ao exercício de 2011 para dar satisfação aos pedidos de alguns utilizadores das contas:

DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES

E IMPOSTOS:

DECLARAÇÃO PERIÓDICA DE RENDIMENTOS - Mod. 22 do IRC

A declaração Mod. 22 do IRC, servirá apenas para efectuar a liquidação do imposto e terá um anexo A para cálculo da derrama (que a partir de 2007 incide sobre o lucro tributável e não sobre a colecta como anteriormente), e um anexo B para cálculo do lucro tributável no caso

do regime simplificado de determinação do lucro tributável dos periodos de 2010 e anteriores, um anexo C, que visa o apuramento do impostos relacionado com rendimentos imputáveis ás Regiões autónomas e um anexo D relativo a Beneficios fiscais. Este anexo D á modelo 22 do IRC, vem substituir o anexo F da IES, a partir do exercicio de 2011.

De acordo com o artº 120.º do Código de IRC:

1 - A declaração periódica de rendimentos a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º (Mod. 22 de IRC) deve ser enviada, anualmente, por transmissão electrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

2 - Relativamente aos sujeitos passivos que, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 8.º, adoptem um período de tributação diferente do ano civil, a declaração deve ser enviada até ao último dia do 5.º mês seguinte à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, prazo que é igualmente aplicável relativamente ao período mencionado na alínea d) do n.º 4 do artigo 8.º

3 - No caso de cessação de actividade nos termos do n.º 5 do artigo 8.º, a declaração de rendimentos relativa ao período de tributação em que a mesma se verificou deve ser enviada até ao 30.º dia seguinte ao da data da cessação, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, aplicando-se igualmente este prazo ao envio da declaração relativa ao período de tributação imediatamente anterior, quando ainda não tenham decorrido os prazos mencionados no n.ºs 1 e 2.

4 - As entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, e que neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, são igualmente obrigadas a enviar a declaração mencionada no n.º 1, desde que relativamente aos mesmos não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.

5 - Nos casos previstos no número anterior, a declaração deve ser enviada:

a) Relativamente a rendimentos derivados de imóveis, exceptuados os ganhos resultantes da sua transmissão onerosa, a ganhos mencionados na alínea b) do n.º 3 do artigo 4.º, e a rendimentos mencionados nos n.ºs 3) e 8) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º, até ao último dia do mês de Maio do ano seguinte àquele a que os mesmos respeitam, ou até ao 30.º dia posterior à data em que tenha cessado a obtenção dos rendimentos, independentemente de

esse dia ser útil ou não útil;

b) *Relativamente a ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis, até ao 30.º dia posterior à data da transmissão, independentemente de esse dia ser útil ou não útil;*

c) *Relativamente a incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito, até ao 30.º dia posterior à data da aquisição, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.*

6 - *Quando for aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades:*

a) *A sociedade dominante deve enviar a declaração periódica de rendimentos relativa ao lucro tributável do grupo apurado nos termos do artigo 70.º;*

b) *Cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve enviar a sua declaração periódica de rendimentos na qual seja determinado o imposto como se aquele regime não fosse aplicável.*

7 - *Nos casos previstos no n.ºs 5 e 6 do artigo 51.º, o sujeito passivo deve integrar, no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º, a declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente a entidade que distribui os lucros de que esta se encontra nas condições de que depende a aplicação do que nele se dispõe.*

8 - *A correcção a que se refere o n.º 9 do artigo 51.º deve ser efectuada através do envio da declaração de substituição, no prazo de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou, independentemente de esse dia ser útil ou não útil, relativa a cada um dos períodos de tributação em que já tenha decorrido o prazo de envio da declaração periódica de rendimentos.*

9 - *Sempre que não se verifique o requisito temporal estabelecido na parte final do n.º 11 do artigo 88.º, para efeitos da tributação autónoma aí prevista, o sujeito passivo deve enviar a declaração de rendimentos no prazo de 60 dias a contar da data da verificação do facto que a determinou, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.*

10 - *Os elementos constantes das declarações periódicas devem, sempre que for caso disso, concordar exactamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso.*

INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA

A publicação no Diário da República, no dia 17 de Janeiro de 2007, do Dec.-Lei nº 8/2007, veio criar a Informação Empresarial Simplificada (I.E.S.), uma medida interministerial do Simplex, promovida pelo Ministério da Justiça.

O IES é uma nova forma de entrega electrónica e desmaterializada de informações de natureza contabilística, fiscal, e estatística, que as empresas devem entregar a quatro entidades distintas.

Assim as empresas estavam sujeitas á prestação anual sa seguinte informação:

1 - A prestação de contas junto da Conservatória do Registo Comercial;

2 - Entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal, junto da Administração Tributária;

3 - A entrega e elementos estatísticos relacionados com as contas anuais, junto do Instituto Nacional de Estatística;

4 - A entrega de informação estatística ao Banco de Portugal.

Com a IES, as empresas passam a cumprir estas quatro obrigações num único momento, já não em formato de papel, mas através da Internet, por via do preenchimento de formulários electrónicos únicos. A IES será, assim, entregue no site das declarações electrónicas.

Do mesmo modo, para os sujeitos passivos de IRS, devem ser igualmente ser entregues as seguintes declarações:

- A declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista no artº 113º do código do IRS, quando respeitem a pessoas singulares que não sejam titulares de EIRL;

- A declaração anual de informação contabilística e fiscal e os mapas recapitulativos de clientes e fornecedores para efeitos de IVA;

- A declaração anual de informação sobre o imposto do selo.

A IES é apresentada anualmente, até ao dia 15 de Julho do ano seguinte, considerando-se como data de apresentação a da respectiva submissão por via electrónica.

Sempre que a IES, constitua, por força de obrigação legal, o registo de prestação de contas, será cobrada uma taxa do montante de 85 euros (artº 13-E da Portaria 1416-A/2006 de 19.12, alterada pela portaria nº 562/2007 de 30/7).

Só a partir do momento em que este pagamento seja efectuado, se considera realizada a prestação das contas.

Os anexos que dele fazem parte integrante do modelo declarativo da informação empresarial simplificada (IES), são:

-Folha de Rosto-IES-declaração anual;

Anexo A – IRC - informação empresarial simplificada (entidades residentes que exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável);

Anexo A1-IRC- Informação empresarial simplificada (entidades residentes que exercem a titulo principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola-contas consolidadas modelo não oficial)

Anexo B - IRC - informação empresarial simplificada (empresas do sector financeiro — Decreto – Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro);

Anexo B1- IRC- Informação empresarial simplificada (empresas do sector financeiro-Dec.Lei nº 298/92 de 31/12-contas consolidadas modelo não oficial);

Anexo C - IRC - informação empresarial simplificada (empresas do sector segurador — Decreto – Lei n.º 94 -B/98, de 17 de Abril);

Anexo C1 - IRC- Informação empresarial simplificada s (empresas do sector segurador-Dec. Lei nº 94-B/98 de 17/4-contas consolidadas modelo não oficial);

Anexo D - IRC - informação empresarial simplificada (entidades residentes que não exercem, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola);

Anexo E - Elementos contabilisticos e fiscais (entidades não residentes sem estabelecimento estável);

Anexo G - IRC - regimes especiais (sociedades e outras entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal);

Anexo H – IRC - Operações com não residentes;

Anexo I – IRS - informação empresarial simplificada (sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada);

Para controlo de IVA:

Anexo L - IVA - Elementos contabilisticos e fiscais;

Anexo M – IVA - Operações realizadas em espaço diferente da sede,

Anexo N – IVA - Regimes especiais;

Anexo O – IVA - Mapa recapitulativo de clientes;

Anexo P – IVA-Mapa recapitulativo de fornecedores.

Para controlo do imposto de selo:

Anexo Q – Imposto do selo- Elementos contabilísticos e fiscais

Informação estatística:

Anexo R - Informação estatística- Informação empresarial simplificada (entidades residentes que exerçam a titulo principal, actividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e EIRL);

Anexo S - Informação estatística- Informação empresarial simplificada (empresas do sector financeiro-Dec. Lei nº 298/92 de 31/12);

Anexo T - Informação estatística- Informação empresarial simplificada (empresas do sector segurador-Dec. Lei nº 94-B/98 de 17/4);

Em relação ao IES referente ao exercicio de 2011, pela Portª 26/2012 de 27/1, foram alterados as folhas de rosto e anexo Q - Imp. Selo, mantem-se em vigor os restantes anexos.

O Anexo F - Beneficios fiscais - apenas deve ser utilizado para o periodo de 2010 e exercicios anteriores, já que, como referimos foi criado um novo anexo D á declaração modelo 22 do IRC, que substitui este anexo F da IES relativemnte ao exercicio de 2011 e anteriores.

As Micro entidades que aplicam a Norma contabilistica para as Micro entidades estão dispensadas de apresentar os anexos L (IVA), M (op. Em espaço difernte da sede) , e Q (IS).

No que toca ao IRS, e de acordo com a Portaria nº 1632/2007 de 31 de Dezembro, ficam obrigados ao envio da declaração MOd. 3 por via electrónica:

1. Os sujeitos passivos da categoria B, cujos rendimentos são determinados com base na

contabilidade;

2. Os Sujeitos passivos da categoria B, no regime simplificado, quando o montante ilíquido dos rendimentos seja superior a 10.000,00 €, e não resulte da prática de actos isolados.

São em ambos os casos, obrigados a apresentar a Declaração Modelo 3 dos anos 2001 e seguintes por internet.

Para os restantes sujeitos passivos de IRS, o envio por internet é facultativo.

Se as declarações forem enviadas por internet, cada declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob condição de correcção de eventuais erros no prazo de 30 dias. Findo este prazo, se não forem corrigidos os erros detectados, a declaração é considerada sem efeito.
- Ficam obrigados ao envio, por transmissão electrónica de dados, da declaração Mod. 10:

- todos os sujeitos passivos de IRC, ainda que isentos, subjectiva ou objectivamente;
- sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos empresariais ou profissionais.

As pessoas singulares, que não tendo auferido rendimentos empresariais ou profisssionais, estejam obrigados a cumprir esta obrigação declarativa poderão optar pelo envio através de Internet ou em suporte de papel.

No que toca ao IVA e a título meramente informativo, a declaração periódica deve ser enviada por transmissão electrónica de dados, nos seguintes prazos:

a) Até ao dia 10 do 2.º mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a € 650.000 no ano civil anterior;

b) Até ao dia 15 do 2.º mês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a € 650.000 no ano civil anterior.

No entanto, nos termos do artº 29º do CIVA, para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º são obrigados, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a:

1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º são obrigados, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a:

a) Entregar, segundo as modalidades e formas prescritas na lei, uma declaração de início, de alteração ou de cessação da sua actividade;

b) Emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;

c) Enviar mensalmente uma declaração relativa às operações efectuadas no exercício da sua actividade no decurso do segundo mês precedente, com a indicação do imposto devido ou do crédito existente e dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo;

d) Entregar uma declaração de informação contabilística e fiscal e anexos respeitantes à aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto, e dos regimes especiais previstos em legislação complementar a este diploma, relativos às operações efectuadas no ano anterior, os quais fazem parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRC e do IRS;

e) Entregar um mapa recapitulativo com identificação dos sujeitos passivos seus clientes, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC;

f) Entregar um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos seus fornecedores, donde conste o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25.000, o qual é parte integrante da declaração anual a que se referem os Códigos do IRS e do IRC;

g) Dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto;

h) Enviar, por transmissão electrónica de dados, a declaração, os anexos e os mapas recapitulativos a que se referem as alíneas d), e) e f) até ao dia 15 de Julho ou, em caso de adopção de um período de tributação em sede de IRC diferente do ano civil, até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou

não útil. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro]

i) Indicar na declaração recapitulativa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, nos prazos e nas condições previstos no artigo 30.º desse Regime, as prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos que tenham noutro Estado membro da Comunidade a sede, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, quando tais operações não sejam tributáveis em território nacional em resultado da aplicação do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 134/2010, de 27 de Dezembro]

2 - A obrigação de declaração periódica prevista no número anterior subsiste mesmo que não haja, no período correspondente, operações tributáveis.

3 - Estão dispensados das obrigações referidas nas alíneas b), c), d) e g) do n.º 1 os sujeitos passivos que pratiquem exclusivamente operações isentas de imposto, excepto quando essas operações dêem direito a dedução nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º

4 - Se, por motivos de alteração da actividade, o sujeito passivo passar a praticar exclusivamente operações isentas que não conferem direito à dedução, a dispensa do envio da declaração referida na alínea c) do n.º 1 produz efeitos a partir de 1 de Janeiro do ano civil seguinte àquele em que é apresentada a respectiva declaração.

5 - O disposto no n.º 3 não se aplica aos sujeitos passivos que, embora passando a praticar exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, tenham de efectuar as regularizações previstas nos artigos 24.º e 26.º, os quais, no entanto, só ficam obrigados à apresentação de uma declaração com referência ao último período de imposto anual.

6 - Quando o julgue conveniente, o sujeito passivo pode recorrer ao processamento de facturas globais, respeitantes a cada mês ou a períodos inferiores, desde que por cada transacção seja emitida guia ou nota de remessa e do conjunto dos dois documentos resultem os elementos referidos no n.º 5 do artigo 36.º

7 - Deve ainda ser emitida factura ou documento equivalente quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexactidão.

8 - As transmissões de bens e as prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados ou, não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo adquirente dos

bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhes irá ser dado.

9 - A falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.

10 - O mapa recapitulativo a que se refere a alínea e) do n.º 1 não inclui, em qualquer caso, os clientes que efectuem despesas com bens e serviços previstos nas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 21.º (*)

11 - O Ministro das Finanças pode dispensar a obrigação da apresentação dos mapas recapitulativos referidos nas alíneas e) e f) do n.º 1 relativamente a operações em que seja especialmente difícil o seu cumprimento. (*)

12 - São regulamentados por portaria do Ministro das Finanças o âmbito de obrigatoriedade, os suportes, o início de vigência e os procedimentos do envio de declarações por transmissão electrónica de dados.

13 - Consideram-se documentos equivalentes a facturas os documentos e, no caso da facturação electrónica, as mensagens que, contendo os requisitos exigidos para as facturas, visem alterar a factura inicial e para ela façam remissão.

14 - Para cumprimento do disposto na alínea b) do n.º 1, as facturas ou documentos equivalentes podem ser elaborados pelo próprio adquirente dos bens ou serviços ou por um terceiro, em nome e por conta do sujeito passivo.

15 - Os sujeitos passivos referidos na alínea i) do n.º 1 do artigo 2.º são obrigados a emitir uma factura por cada aquisição de bens ou de serviços aí mencionados quando o respectivo transmitente ou prestador não seja um sujeito passivo, não se aplicando, nesse caso, os condicionalismos previstos no n.º 11 do artigo 36.º

16 - Ficam dispensados de apresentar a declaração, os anexos e os mapas recapitulativos a que se referem as alíneas d), e) e f) do n.º 1 os sujeitos passivos que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 136-A/2009, de 5 de Junho]

17 - No preenchimento da declaração recapitulativa a que se refere a alínea i) do n.º 1 deve atender-se ao seguinte: [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto]

a) A obrigação declarativa só se verifica relativamente aos períodos em que sejam realizadas as prestações de serviços aí referidas; [Aditada pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto]

b) As prestações de serviços a declarar são as efectuadas no período a que diz respeito a declaração, em conformidade com as regras previstas no artigo 7.º; [Aditada pelo Decreto-

Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto]

c) Podem não ser incluídas as prestações de serviços que sejam isentas do imposto no Estado membro em que as operações são tributáveis. [Aditada pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto]

18 - Os sujeitos passivos a que seja aplicável o regime de normalização contabilística para microentidades ficam dispensados da obrigação de entrega da declaração de informação contabilística e fiscal e anexos respeitantes à aplicação do Decreto-Lei n.º 347/85, de 23 de Agosto. [Aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro - OE]

Nos termos do artº 30º do RITI, na sua redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto

1 - A declaração recapitulativa referida na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, nos seguintes prazos:

a) Até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, no caso dos sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA;

b) Até ao dia 20 do mês seguinte ao final do trimestre civil a que respeitam as operações, no caso dos sujeitos passivos abrangidos pela alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º do Código do IVA.

2 - Não obstante o disposto na alínea b) do n.º 1, os sujeitos passivos aí referidos devem enviar a declaração recapitulativa até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, quando o montante total das operações referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º, durante o trimestre civil em curso ou em qualquer dos quatro trimestres civis anteriores, seja superior a € 100.000.

3 - As transmissões de bens isentas de imposto nos termos das alíneas d) a m) e v) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA não devem constar da declaração recapitulativa a que se refere o n.º 1, quando o adquirente dos bens seja um sujeito passivo registado para efeitos de IVA em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição, ainda que os bens sejam expedidos ou transportados para outro Estado membro.

4 - A obrigação declarativa a que se refere o n.º 1 só se verifica relativamente aos

períodos em que ocorram as operações referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º

"O DOSSIER FISCAL"

Em termos de apresentação de documentos, não são entregues com as declarações referidas quaisquer documentos (excepto para as empresas objecto de acompanhamento pela Inspecção Tributária, que integrem um cadastro especial ou estejam sujeitos ao regime de tributação dos grupos de sociedades).

Contudo, por força do 130º do Código do IRC, são os sujeitos passivos obrigados a organizar um processo de documentação fiscal, até ao termo do prazo para apresentação da declaração anual e que deverão conservar em boa ordem durante 10 (dez) anos. A este processo chama-se vulgarmente "Dossier Fiscal.

A Portaria nº 92-A/2011 de 28/2, veio revogar a Portaria nº 359/2000de 20 de Junho, no que toca a, definindo novas regras sobre o processo de documentação fiscal, já aplicáveis ao exercicio de 2011. Vejamos:

1 – Constituição do dossier fiscal

- Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos (Já não é necessário anexo ao balanço e á dem de resultados, acta de aprovação das contas e balancetes sintécticos antes e após o apuramento de resultados)

- Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis

- Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários

- Mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias

- Mapas, de modelo oficial, das depreciações e amortizações
- Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal

- Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação

- Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC)

- Mapa de controlo das correcções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade

- Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos
- a) Dos artigos 38.º, 49.º, 63.º, 64.º, 66.º, 67.º, 78.º e 120.º do Código do IRC;
- b) Do artigo 78.º do Código do IVA;
- c) Do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho;
- d) Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

- Estes artigos referem-se a:

Do CIRC:

– 38.º Desvalorizações excepcionais
– 49.º Instrumentos financeiros derivados
– 63.º Preços de transferência
– 64.º Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis
– 66.º Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado
– 67.º Subcapitalização
– 78.º Origações acessórias relacionadas com fusões, cisões e peruta de acções.

120.º -Declaração periódica de rendimentos (MOd. 22) e respectiva justificação para acréscimos e deduções no Q 07, e justificação de todos elementos que culminraram na liquidação e apuramento final do IRC a pagar/recuperar.

- Do CIVA:
  - -artº 78º -Regularizações de Iva em créditos incobráveis.

- Do artº 5º Dec. Lei nº 159/2009 de 13/7
  - Regime transitório POC/SNC

- Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

  - -Separação do terreno e valor de construção
  - Separação do valor do terreno de exploração sujeita a deperecimento e parte não sujeita.

2 - O dossier fiscal pode ainda integrar o ficheiro SAF-T (PT) relativo à contabilidade, extraído após o encerramento de contas, gravado em suporte digital não regravável e assinado através de aplicação informática disponibilizada para o efeito no sítio da Direcção-Geral dos Impostos, na Internet.

3 - Conservação e acesso

Os documentos que integram o dossier fiscal são mantidos em suporte papel ou em suporte digital.

A entrega do dossier fiscal, por imposição legal ou a pedido da administração fiscal, pode igualmente efectuar-se em suporte papel ou em suporte digital.

4 - O ficheiro SAF-T (PT) e os mapas de modelo oficial quando processados informaticamente devem ser remetidos em suporte digital.

5 - A documentação relacionada com os preços de transferência é considerada como parte integante do dossier fiscal. Pela sua importância aconselhamos a leitura dos artºs 13º a 16º da Portª 1446-C/2001 de 21 de Dezembro, que definem o conteudo deste dossier:

[1]A documentação relacionada com os preços de transferência é parte integrante. Pela sua importância transcrevemos o conteúdo dos artºs 13º a 16º da Portª 1446-C/2001 de 21 de Dezembro:

CAPÍTULO IV - Das obrigações acessórias dos sujeitos passivos

Artigo 13.º

Processo de documentação fiscal

1 - O sujeito passivo deve dispor, nos termos do n.º 6 do artigo 58.º do Código do IRC, de informação e documentação respeitantes à política adoptada na determinação dos preços de transferência e manter, de forma organizada, elementos aptos a provar:

a) A paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efectuadas com entidades relacionadas;

b) A selecção e utilização do método ou métodos mais apropriados de determinação dos preços de transferência que proporcionem uma maior aproximação aos termos e condições praticados por entidades independentes e que assegurem o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efectuadas com outras substancialmente idênticas realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado.

2 - O processo de documentação fiscal referido no número anterior rege-se também pelo disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 121.º do Código do IRC.

3 - Fica dispensado do cumprimento do disposto no n.º 1 o sujeito passivo que, no exercício anterior, tenha atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a

€ 3 000 000.

Artigo 14.º

Informação relevante

Para dar cumprimento à obrigação referida no artigo anterior, o sujeito passivo deve obter ou produzir e manter elementos informativos, designadamente quanto aos seguintes aspectos:

a) Descrição e caracterização da situação de relações especiais em conformidade com o disposto no n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC que seja aplicável às entidades com as quais realiza operações comerciais, financeiras ou de outra natureza, bem como da evolução da relação societária do vínculo que constitua a origem da relação especial, incluindo, se for caso, o contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente, ou, bem assim, elementos demonstrativos da situação de dependência a que se refere a alínea g) do n.º 4 do mesmo artigo;

b) Caracterização da actividade exercida pelo sujeito passivo e pelas entidades relacionadas com as quais realiza operações e, em relação a cada uma destas, indicação discriminada, por natureza das operações, dos valores das mesmas registados pelo sujeito passivo nos últimos três anos, ou pelo período em que estas tenham tido lugar, se inferior, bem como, nos casos em que se justifique, a disponibilização das contas sociais daquelas entidades;

c) Identificação detalhada dos bens, direitos ou serviços que são objecto das operações vinculadas, e dos termos e condições estabelecidos, quando tal informação não resulte dos contratos celebrados;

d) Descrição das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, quer pelo sujeito passivo, quer pelas entidades relacionadas envolvidas nas operações vinculadas;

e) Estudos técnicos com incidência em áreas essenciais do negócio, nomeadamente nas de investimento, financiamento, investigação e desenvolvimento, mercado e reestruturação e reorganização das actividades, bem como previsões e orçamentos respeitantes à actividade global e à actividade por divisão ou produto;

f) Directrizes relativas à aplicação da política adoptada em matéria de preços de transferência, independentemente da forma ou designação que lhes seja atribuída, que contenham instruções nomeadamente sobre as metodologias a utilizar, os procedimentos de recolha de informação, em especial de dados comparáveis internos e externos, as análises a efectuar para avaliar da comparabilidade das operações e as políticas de custeio e de margens de lucro praticadas;

g) Contratos e outros actos jurídicos praticados tanto com entidades relacionadas como com entidades independentes, com as modificações que ocorram e com informação histórica sobre o respectivo cumprimento, devendo ainda ser fornecidos, quando não constem expressamente dos instrumentos jurídicos existentes ou quando a prática seguida se afaste do neles acordado, os elementos seguintes:

1) Definição do âmbito de intervenção das partes envolvidas;

2) Condições de entrega dos produtos e actividades acessórias envolvidas, designadamente serviços pós-venda, assistência técnica e garantias;

3) Preço e, se necessário, respectiva forma de cálculo, e, ainda, se esta estiver associada a pressupostos, a indicação dos mesmos e das circunstâncias em que ficam sujeitos a revisão, bem como a discriminação das respectivas regras e a explicação detalhada dos

ajustamentos plurianuais de preços, apontando, nomeadamente, os efeitos quantitativos decorrentes de factores ligados aos ciclos económicos;

4) Duração acordada ou prevista e modalidades de extinção admitidas;

5) Penalidades e o respectivo procedimento de cálculo para a mora no cumprimento ou o incumprimento, qualquer que seja a sua forma de manifestação, incluindo designadamente juros de mora;

h) Explicação sobre a aplicação do método ou métodos adoptados para a determinação do preço de plena concorrência em relação a cada operação e indicação das razões justificativas da selecção do método considerado mais apropriado;

i) Informação sobre os dados comparáveis utilizados, evidenciando, no caso de recurso a entidade externa expecializada em estudos de mercado, a justificação da selecção, nos casos em que se justifique, a ficha técnica dos estudos e, bem assim, uma análise de sensibilidade e segurança estatística ou, sendo interna a fonte dos dados, a respectiva ficha técnica;

j) Detalhes sobre as análises efectuadas para avaliar o grau de comparabilidade entre operações vinculadas e operações não vinculadas e entre as empresas nelas envolvidas, incluindo as análises funcionais e financeiras, e sobre os eventuais ajustamentos efectuados para eliminar as diferenças existentes;

l) Estratégias e políticas do negócio, nomeadamente quanto ao risco, que sejam susceptíveis de influenciar a determinação dos preços de transferência ou a repartição dos lucros ou perdas das operações;

m) Quaisquer outras informações, dados ou documentos considerados relevantes para a determinação do preço de plena concorrência, da comparabilidade das operações ou dos ajustamentos realizados.

Artigo 15.º

Documentação de suporte à informação relevante

1 - As informações referidas nos artigos anteriores devem ter como suporte documentos produzidos pelo sujeito passivo ou por terceiros e reportar-se ao exercício da realização das operações, podendo consistir em:

a) Publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados elaborados por entidades públicas ou privadas;

b) Relatórios sobre estudos de mercado realizados por instituições nacionais ou estrangeiras reconhecidas;

c) Listas de preços ou de cotações divulgadas por bolsas de valores mobiliários e bolsas de mercadorias;

d) Contratos ou outros actos jurídicos praticados quer com entidades relacionadas, quer com entidades independentes, bem como documentação prévia à sua elaboração e os textos de modificação ou aditamento aos mesmos;

e) Consultas ao mercado, cartas e outra correspondência que contenham referências aos termos e condições praticados entre o sujeito passivo e entidades relacionadas;

f) Outros documentos emitidos relativamente às operações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos das regras fiscais e comerciais aplicáveis.

2 - Quando se trate de operações de carácter continuado, com início em exercícios anteriores, devem os sujeitos passivos proceder à actualização da informação a que se refere o número anterior, caso os factos e as circunstâncias associados às operações tenham sido substancialmente alterados.

3 - Os documentos que contenham informação em língua estrangeira, quando solicitada a sua apresentação pelos serviços da Direcção-Geral dos Impostos, devem ser traduzidos previamente para a língua portuguesa, sem prejuízo de esta poder, a requerimento do obrigado à apresentação, dispensar a tradução por se mostrar acessível o conhecimento do conteúdo desses documentos na língua original.

Artigo 16.º

Documentação relativa a acordos de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo

1 - *A documentação relativa a acordos de partilha de custos deve conter, entre outros, os seguintes elementos informativos:*

a) Identificação dos participantes e de outras entidades relacionadas que participarão na actividade objecto do acordo ou que poderão vir a explorar ou utilizar os resultados daquela actividade;

b) Natureza e tipo de actividades desenvolvidas no âmbito do acordo;

c) Identificação e bases de avaliação da quota-parte de cada participante nas vantagens ou benefícios esperados;

d) Processo de prestação de contas e métodos utilizados para repartição dos custos, incluindo os cálculos a efectuar para determinar a contribuição de cada participante;

e) Pressupostos assumidos nas projecções dos benefícios esperados, periodicidade de revisão das estimativas e previsão de ajustamentos resultantes de alterações no funcionamento do acordo ou de outros factos;

f) Descrição do método utilizado para efectuar ajustamentos nas contribuições dos participantes motivadas por alterações nos pressupostos que serviram de bases ao acordo ou por modificações substanciais nele introduzidas posteriormente;

g) Duração prevista para o acordo;

h) Afectação antecipada de responsabilidades e tarefas associadas à actividade do acordo entre os participantes e outras empresas;

i) Procedimentos de adesão e exclusão de um participante do âmbito do acordo, bem como os procedimentos destinados a pôr-lhe termo e, em qualquer dos casos, as respectivas consequências;

j) Disposições sobre pagamentos compensatórios.

2 - A documentação relativa a acordos de prestação de serviços intragrupo deve conter os seguintes elementos informativos:

a) Cópia do contrato;

b) Descrição dos serviços objecto do contrato;

c) Identificação das entidades beneficiárias dos serviços;

d) Identificação dos encargos que são imputáveis aos serviços e critérios utilizados para a respectiva repartição.

SAF-T-FICHEIRO DE AUDITORIA INFORMÁTICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS

A Portaria nº 321-A/2007 de 26 de Março, vem obrigar, os sujeitos passivos de IRC, que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, e que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos, a disponibilizar á Administração Tributária, um ficheiro de formato normalizado (O SAF-T-Standard Audit File for Tax Purposes), de acordo com a estrutura de dados constantes da referida Portaria.

Este ficheiro será disponibilizado Á Administração Fiscal, sempre que solicitado pelos Serviços de Inspecção Tributária, e deve abranger a informação constante dos sistemas de facturação, relativamente ás operações realizadas a aprtir de 1 de Janeiro de 2008, e no que se refere á contabilidade, deve abranger os registos correspondentes ao exercício de 2008 e seguintes.
A inexistência do modelo de exportação de ficheiros é punível com coima de € 225 e € 22.500., de acordo com o previsto no artº 120º do RGIT.

PRESTAÇÃO DE CONTAS AO PÚBLICO (REGISTO COMERCIAL)

Como referimos, o registo da prestação de contas, que anteriormente era efectuado na Conservatória de Registo Comercial, passa a ser efectuado através de comunicação electrónica da Informação Empresarial Simplificada (IES), até ao 15º dia do sétimo mês posterior ao termo do exercício económico.

Nos termos do artº 70º do código das sociedades comerciais, com a redacção que lhe foi dada pelo Dec. Lei nº 8/2007 de 17/1, a "informação respeitante ás contas do exercício e aos demais documentos de prestação de contas, devidamente aprovados, está sujeita a registo comercial, nos termos da lei respectiva", devendo a sociedade pôr á disposição dos interessados, no respectivo sitio da Internet, e na sua sede, cópia integral dos seguintes documentos:

a) relatório de gestão;

b) certificação legal das contas;

c) parecer do órgão de fiscalização quando exista.

Note-se que esta exigência de colocação á disposição dos utentes interessados, deriva do facto de no cumprimento da obrigação de Informação Empresarial Simplificada, apenas existir algumas referências áqueles documentos, os quais não são enviados integralmente.

Estão sujeitos a registo, os documentos de prestação de contas das seguintes entidades:

- Sociedades por quotas, anónimas e em comandita por acções (artº 3º, n1, al. n) do 1 do Código do Registo comercial;

- As sociedades em nome colectivo e as sociedades em comandita simples só estão sujeitas ao registo da prestação de contas, quando:

a) Todos os sócios de responsabilidade ilimitada sejam sociedades de responsabilidade limitada ou sociedades não sujeitas à legislação de um Estado membro da União Europeia, mas cuja forma jurídica seja igual ou equiparável à das sociedades de responsabilidade limitada;

b) Todos os sócios de responsabilidade ilimitada se encontrem eles próprios organizados sob a forma de sociedade de responsabilidade limitada ou segundo uma das formas previstas na alínea anterior, e se, as referidas sociedades ultrapassarem dois dos limites fixados pelo n.º 2 do artigo 262.º do código das sociedade comerciais (artº 70-A do C.S.C.);

- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (alínea e) do artº 8º do C.R.C.)

-Sociedades com sede no estrangeiro e representação permanente em Portugal (alínea d) do artº 10º do C.R.C.)

Como referimos, o pedido de registo de prestação de contas de sociedades e de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada deve ser efectuado até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo do exercício económico. (nº 4 do artº 15º do C.R.C., redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro)

Os documentos que devem ser depositados, por transmissão electrónica de dados são, nos termos do Código do Registo Comercial, os seguintes (art.º 42º do Código Registo Comercial), na sua nova redacção dada pelo Dec. Lei nº 8/2007 de 17/1):
– Cópia da acta de aprovação de contas do exercício e da aplicação dos resultados;
– Balanço, demonstração de resultados e o anexo ao balanço e demonstração de resultados,
– Certificação legal de contas; emitida pelo Revisor Oficial de Contas, quando legalmente exigidas (ver art. 262º do Código das Sociedades comerciais),
– Parecer do órgão de fiscalização, quando exista,

O registo das contas consolidadas é regulado pelo art.º 42º, n.º 2 do Código Registo Comercial, com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro, que exige o depósito dos seguintes elementos:

- Acta da deliberação de aprovação das contas consolidadas do exercício, de onde conste montante dos resultados consolidados;
- Balanço consolidado, demonstração dos resultados consolidada dos resultados e anexo;
- Certificação legal das contas consolidadas;
- Parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

Nos termos do artº 30º do código do registo comercial, tem legitimidade para solicitar o registo dos documentos de prestação de contas:

- Aqueles que tenham poderes de representação para intervir no respectivo título;
- Mandatário com poderes de representação bastante
- Advogados e solicitadores
- Revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas.

De acordo com Artigo 17.º do código de registo comercial, o incumprimento da obrigação de registar, é penalizado nos seguintes termos:

1- Os titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as cooperativas e as sociedades com capital não superior a € 5000 que não requeiram, dentro do prazo legal, o registo dos factos sujeitos a registo obrigatório são punidos com coima no mínimo de € 100 e no máximo de € 500. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

2- As sociedades com capital superior a € 5000, os agrupamentos complementares de empresas, os agrupamentos europeus de interesse económico e as empresas públicas que não cumpram igual obrigação são punidos com coima no mínimo de € 150 e no máximo de € 750. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

3- As partes nos actos de unificação, divisão, transmissão e usufruto de quotas que não requeiram no prazo legal o respectivo registo são solidariamente punidas com coima com iguais limites. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

4- São competentes para conhecer das contra-ordenações previstas nos números anteriores e aplicar as respectivas coimas o conservador do registo comercial onde é apresentado o pedido de registo, ou no caso de omissão desse pedido, da sede de entidade, o Instituto dos Registos e do Notariado, I.P., e o Registo Nacional de Pessoas Colectivas. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2008, de 16 de Abril]

5 - Se as entidades referidas nos n.ºs 1 e 2 não procederem à promoção do registo no prazo de 15 dias após a notificação da instauração do procedimento contra-ordenacional, os valores mínimos e máximos das coimas previstas são elevados para o seu dobro. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

6 - O produto das coimas reverte em partes iguais para o Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça e para a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

6 - O produto das coimas reverte em partes iguais para o Cofre dos Conservadores, Notários e Funcionários de Justiça e para o Instituto dos Registos e do Notariado, I.P. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 73/2008, de 16 de Abril]

7 - O incumprimento, por negligência, da obrigação de registar factos sujeitos a registo obrigatório dentro do prazo legal, é punível nos termos do presente artigo, reduzindo-se o montante máximo da coima aplicável a metade do previsto nos n.ºs 1 e 2. [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 73/2008, de 16 de Abril]

8 - As notificações no âmbito do procedimento contra-ordenacional previsto nos números anteriores podem ser efectuadas electronicamente, nos termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça, de acordo com os requisitos exigíveis pelo Sistema de Certificação Electrónica do Estado - Infra-Estrutura de Chaves Públicas. [Aditado pelo Decreto-Lei n.º 73/2008, de 16 de Abril]

Falemos agora sobre o conteúdo do relatório de gestão

Nos termos do n.º 1 do art.º 65º do Código das Sociedades Comerciais, os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade, o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício.

Nas sociedades sujeitas a revisão legal devem ser submetidos também á apreciação do mesmo orgão, a Certificação Legal das contas, o relatórios e parecer do conselho fiscal ou do fiscal único, e se o órgão de gestão o entender, o Relatório anual sobre a fiscalização efectuada.

E o art.º 66º do mesmo código, vem referir que:

"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.

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.

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.

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.

5 - O relatório deve indicar, em especial:

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."

Sobre o conteúdo do relatório de gestão, deve ainda ser observado o disposto em:

- art.os 220º e 324º do C.S.C., sobre o regime das acções próprias;
- art.º 397º do C.S.C., sobre negócios entre os Administradores e a sociedade;
- art.º 447º do sobre publicidade de participação dos membros dos órgãos de administração e fiscalização. (em anexo ao relatório de gestão)
- art.º 448º, sobre publicidade de participação de accionistas
- art.º 508º-A, sobre obrigação da consolidação de contas

– art.º 508º-C, sobre o relatório consolidado de gestão
– art.º 2º do Dec-Lei n.º 534/80 de 7/11 - Divulgação dos débitos em mora ao sector Público Estatal,
– art.º 21º do Dec-Lei n.º 411/91 de 17/10 - Divulgação da situação perante a segurança social.
- artº 35º do código das sociedades comerciais (perda de metade do capital)

Além disso, e a partir dos exercícios que comecem em, ou após 1 de Janeiro de 2010, o artº 66-A (Artigo aditado pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto), vem impor novas divulgações ao nivel do anexo ás contas, referindo:

1 - As sociedades devem prestar informação, no anexo às contas:

a) 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;

b) 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.

Idênticas divulgações são exigidas, para as contas consolidadadas, por força do artº 508-F do código das sociedades comerciais.

O disposto nos artigos 66.º-A e 508.º-F do Código das Sociedades Comerciais, na redacção dada pelo presente decreto-lei, é aplicável, também, às entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e do Instituto de Seguros de Portugal. (Artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto)
Produz efeitos a partir dos exercícios económicos que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010. (Artigo 14.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto)

Além disso, e por força do Regulamento 7/2001 da CMVM, e do artº 245-A do Código de Valores Mobiliários[6], as sociedades emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado, situado ou a funcionar em Portugal, divulgam, em capitulo do relatório anual de gestão especialmente elaborado para o efeito ou em anexo a este um relatório detalhado sobre a estrutura e as práticas de governo societário, sujeitas a lei pessoal portuguesa, devem publicar, em capitulo, elaborado especificamente para o efeito, **do relatório anual de gestão ou em anexo a esse relatório**, um relatório sobre práticas de governo societário de onde constam:

a) Modo e grau de adesão, no exercício em causa, ás recomendações constantes dos capítulos I a IV das Recomendações da CMVM sobre o Governo das Sociedades Cotadas;
b) Organigramas ou mapas funcionais relativos à repartição de competências entre vários órgãos e departamentos da sociedade no quadro do processo de decisão empresarial;
c) Indicação do número de membros que compõe o órgão de administração, distinguindo os administradores executivos e não executivos e indicação das funções exercidas por aqueles em outras sociedades;
d) Indicação da remuneração auferida no exercício em causa pelo conjunto dos membros do órgão de administração, distinguindo os administradores executivos dos não executivos e distinguindo a parte fixa e a parte variável da remuneração;
e) Descrição da evolução da cotação das acções da sociedade, com indicação dos factos relevantes para o efeito, designadamente as emissões de acções ou de outros valores

mobiliários que dêem direito à subscrição ou aquisição de acções, o anúncio de resultados e o pagamento de dividendos;

f) Descrição da política de distribuição de dividendos adoptada pela sociedade;

g) Descrição das principais características dos planos de atribuição de acções e dos planos de atribuição de opções de aquisição de acções, adoptados ou vigentes no exercício em causa, e indicação:

- Do número de acções necessárias para fazer face ao exercício de opções atribuídas e do número de acções necessárias para fazer face ao exercício de opções exercitáveis, por referência ao princípio e ao fim do ano;

- Do número de opções atribuídas exercitáveis e extintas durante o ano.

O esquema de relatório sobre o governo da sociedade consta do anexo I ao Regulamento referido (artigo 1º, nº1 do Regulamento 7/2001, CMVM).

COMISSÃO DE MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS

De acordo com o artº 245º [6] do Código de Valores Mobiliários (aprovado pelo D.L. nº 486/99 de 13/11), "os emitentes de valores mobiliários admitidos á negociação em bolsa publicam, logo que possivel e o mais tardar até 30 dias após a sua aprovação:

a) o relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal das contas e demais documentos de prestação de contas exigidos por lei ou por regulamento;

[6] Artigo 245.º -¨ ¨ Relatório e contas anuais
1 - Os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado publicam, logo que possível e o mais tardar até 30 dias após a sua aprovação:
a) O relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal de contas e demais documentos de prestação de contas exigidos por lei ou regulamento;
b) Relatório elaborado por auditor registado na CMVM.
2 - O relatório referido na alínea b) do n.º 1 inclui:
a) Opinião relativa às previsões sobre a evolução dos negócios e da situação económica e financeira contidas nos documentos a que se refere a alínea a) do n.º 1;
b) Elementos correspondentes à certificação legal de contas, se esta não for exigida por outra norma legal ou se não tiver sido elaborada por auditor registado na CMVM.
3 - Os documentos referidos no n.º 1 são elaborados em base individual e consolidada, conforme seja exigido por lei ou regulamento.
4 - Se o relatório e contas anuais não derem uma imagem exacta do património, da situação financeira e dos resultados da sociedade, pode a CMVM ordenar a publicação de informações complementares.
5 - Os documentos que integram o relatório e as contas anuais são enviados à CMVM e à entidade gestora de mercado regulamentado logo que sejam colocados à disposição dos accionistas.

b) o relatório elaborado por auditor registado na Comissão de Mercado de Valores Mobiliários.

O regulamento nº 4/2004 da CMVM, vem referir, no seu artº 8º, que em relação ás contas anuais, "Os relatórios e contas anuais devem incluir, além dos constantes das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 245.º do Código dos Valores Mobiliários, os seguintes documentos:

a) Proposta de aplicação de resultados, balanço, demonstração de resultados, anexos ao relatório de gestão e ao balanço e às demonstrações de resultados;

b) Demonstração dos fluxos de caixa, elaborado pelo método directo, e respectivo anexo;

c) Parecer do órgão de fiscalização;

d) Extracto de acta da assembleia-geral anual relativa à aprovação das contas e, sendo o caso, à aplicação de resultados;

e) Lista dos titulares de participações qualificadas, com indicação do número de acções detidas e percentagem de direitos de voto correspondentes, calculada nos termos do artigo 20.º do Código dos Valores Mobiliários."

Por outro lado, e no que toca á informação semestral, no seu artº 9º, o mesmo regulamento, diz

"-Além dos elementos e documentos constantes no n.º 1 do artigo 246.º do Código dos Valores Mobiliários[7] a informação semestral deve incluir:

a) O relatório de gestão;

b) A indicação do número de valores mobiliários emitidos pela sociedade e por sociedades

[7] Artigo 246.º -¨ Informação semestral
1 - Os emitentes de acções admitidas à negociação publicam, até três meses após o termo do 1.º semestre do exercício, informação relativa à actividade e resultados desse semestre, contendo pelo menos os seguintes elementos:
a) O montante líquido do volume de negócios;
b) O resultado antes ou após dedução de impostos;
c) [Revogada].
2 - A informação exigida no n.º 1 contém os elementos necessários para que os investidores formem um juízo fundamentado sobre a evolução da actividade e dos resultados da sociedade desde o termo do exercício anterior, bem como, se possível, a evolução previsível no exercício em curso, em particular:
a) Qualquer factor específico que tenha influenciado a sua actividade e resultados;
b) Comparação dos elementos apresentados com os correspondentes ao exercício anterior.
3 - Se a sociedade estiver obrigada a elaborar contas consolidadas, a informação referida no número anterior é também publicada sob forma consolidada.

com as quais esteja em relação de domínio ou de grupo detidos por titulares dos órgãos sociais e todas as aquisições, onerações ou transmissões durante o período considerado;

c) O balanço e demonstração de resultados e respectivos anexos;

d) A lista dos titulares de participações qualificadas, com indicação do número de acções detidas e percentagem de direitos de voto correspondentes, calculada nos termos do artigo 20.º do Código dos Valores Mobiliários.

2 - Para efeitos da alínea c) do n.º 1 do artigo 246.º do Código dos Valores Mobiliários, o auditor pode elaborar um relatório de revisão limitada, com base numa segurança moderada, expressando a sua opinião de forma negativa.

3 - O relatório referido no número anterior deve ser expressamente designado como "Relatório de revisão limitada elaborado por auditor registado na CMVM sobre informação semestral".

4 - Se o primeiro exercício económico dos emitentes que adoptem um exercício anual diferente do correspondente ao ano civil tiver uma duração superior a 12 meses, devem aquelas publicar também informação semestral referente ao 2.º semestre do exercício, aplicando-se, com as devidas adaptações, o disposto nos números anteriores."

Além disso, o art.º 10º do mesmo regulamento da CMVM, refere, quanto á informação trimestral, que:

"1 - Os emitentes de acções admitidas à negociação no mercado de cotações oficiais devem elaborar e divulgar, no prazo de 60 dias contados do termo do 1.º, 3.º e, se for o caso, 5.º trimestres de cada exercício contabilístico a que se reporte, informação referente à sua actividade, resultados e situação económica e financeira.

2 - O conteúdo mínimo obrigatório da informação trimestral referida no número anterior depende do plano de contas aplicável a cada entidade, que consta dos modelos anexos ao presente regulamento.

3 - Sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 250.º do Código dos Valores Mobiliários, os emitentes que estejam obrigados à elaboração de contas sob a forma consolidada devem, além da informação trimestral que individualmente lhes corresponda, elaborar e publicar informação trimestral consolidada, utilizando os modelos anexos ao presente regulamento."

Por outro lado, o regulamento nº 6/2000 da Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), vem obrigar a que seja auditada por Auditor Registado, a informação financeira contida nos seguintes documentos de prestação de contas (artº 1º):

a) Relatório de gestão
b) Balanço, demonstrações de resultados e respectivos anexos;
c) Demonstração de fluxos de caixa e respectivos anexos.

Tal obrigação aplica-se à informação financeira elaborada sob a forma consolidada quando a entidade a tal esteja legalmente obrigada.

DEMAIS DOCUMENTOS DE PRESTAÇÕES DE CONTAS

Nas sociedades por quotas sujeitas a revisão legal nos termos do artigo 262.º, n.º 2, os documentos de prestação de contas e o relatório de gestão devem ser submetidos a deliberação dos sócios, acompanhados de certificação legal das contas e do relatório do revisor oficial de contas (artº 263º do C.S.C).

No que toca ás sociedades anónimas, quando se trate da assembleia geral anual prevista no n.º 1 do artigo 376.º, devem ainda ser facultados à consulta dos accionistas, na sede da sociedade, o relatório de gestão, as contas do exercício, demais documentos de prestação de contas, incluindo a certificação legal das contas e o parecer do conselho fiscal, da comissão de auditoria, do conselho geral e de supervisão ou da comissão para as matérias financeiras, conforme o caso, e ainda o relatório anual do conselho fiscal, da comissão de auditoria, do conselho geral e de supervisão e da comissão para as matérias financeiras.
Se a sociedade tiver sítio na Internet, os documentos referidos devem também aí estar disponíveis, a partir da mesma data e durante um ano. (artº 289º C.S.C.).

5) CONVOCATÓRIAS DAS ASSEMBLEIAS GERAIS

Poderemos classificar as Assembleias-Gerais em dois tipos:

- Assembleias-Gerais “expontâneas”, e
- Regularmente convocadas.

As Assembleia Gerais “expontâneas” caracterizam-se pelo facto de não existir qualquer convocatória. Não há, portanto, formalidades prévias á Assembleia.

Estão todos os sócios presentes, e todos manifestam a intenção de que a assembleia se constitua para deliberar sobre uma determinada ordem de trabalhos.

Portanto se todos os sócios estiverem presentes (ou representados, estando o representante expressamente mandatado para deliberar sobre a constituição da assembleia e sobre o assunto ou assuntos a constar da ordem de trabalhos), e todos, sem excepção, deliberarem que a assembleia se constitua para tomar decisões sobre uma “ordem de trabalhos” unanimemente aceite, então a assembleia considera-se constituída para todos os efeitos legais.

Assim sendo, pode deliberar validamente sobre a ordem de trabalhos unanimemente aceite.

Outra forma, de se chegar á constituição duma assembleia-geral, é através de convocatória dos sócios ou accionistas para o efeito.

De tal convocatória, quer publicada, quer enviada por carta ou por correio electrónico, deve constar, pelo menos:

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.

No caso de sociedades por quotas, é necessário a menção de que o relatório de gestão e os documentos de prestação de contas estão patentes aos sócios na sede da sociedade e durante as horas de expediente.

(art. 377º e 248º do CSC)

No caso de publicação, as publicações obrigatórias devem ser feitas, a expensas da sociedade, em sítio na Internet de acesso público, regulado por portaria do Ministro da Justiça, no qual a informação objecto de publicidade possa ser acedida, designadamente por ordem cronológica (artº 167 do CSC).

Fazem-se através do sítio na Internet de acesso público com o endereço electrónico www.mj.gov.pt/publicacoes, mantido pela Direcção Geral de Registos e Notariado.
Vejamos no que toca às sociedades por quotas e anónimas, alguns aspectos relacionados com as convocatórias:

Sociedades por quotas (artº 247 e ss do CSC)

Além das deliberações em assembleia, podem os sócios tomar deliberações por voto escrito, nas condições referidas no art.º 247º do Código das Sociedades Comerciais

A convocação de assembleia compete a qualquer dos gerentes e deve ser efectuada por carta registada, enviada com a antecedência mínima de 15 dias em relação á data de Assembleia, a não ser que a lei ou o contrato de sociedade estabeleçam prazo mais longo.

A presidência da assembleia, salvo disposição diversa do contrato de sociedade é assumida pelo sócio que nela possuir ou representar maior fracção de capital, e, em igualdade de circunstâncias, ao sócio mais velho.

Nenhum sócio pode ser impedido de participar na assembleia, ainda que esteja impedido de

exercer o direito de voto.

Como é óbvio, as deliberações dos sócios só podem ser provadas pelas actas da assembleia gerais, as quais devem ser assinadas por todos os sócios que nela participaram.
Salvo a excepção prevista no n.º 2 do art.º 250º do CSC, por cada cêntimo de euro conta-se um voto, e à excepção de disposição diversa da Lei ou do contrato de sociedade, as deliberações consideram-se tomadas se obtiverem a maioria dos votos, não se tendo em conta as abstenções.

Sociedades Anónimas (artº 377º do CSC)

Também é possível nas sociedades anónimas que as assembleias gerais resultem da vontade de todos os accionistas que estão presentes ou representados, ou que sejam regularmente convocados.

A regra geral nas assembleias gerais das sociedades anónimas é a publicação da convocatória, podendo esta regra ser derrogada pelo contrato de sociedade quando sejam nominativas todas as acções de sociedade. 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.

Quando forem nominativas todas as acções e o contrato de sociedade o permita, a convocatória pode ser efectuada por carta registada expedida, ou, em relação aos accionistas que comuniquem previamente o seu consentimento, por correio electrónico com recibo de leitura
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 e a data da reunião, pelo menos, 21 dias.

Durante os 15 dias anteriores á data de assembleia geral, devem ser facultados á consulta na sede de sociedade, o relatório de gestão e os documentos de prestação de contas, incluindo o parecer do Conselho Fiscal e o relatório do Revisor Oficial de Contas. Estes documentos se o accionista detiver mais de 1% do capital social, e o requerer, deverão ser-lhe enviados no

prazo de 8 dias, o mesmo acontecendo, através de correio electrónico, aos titulares de acções que o requeiram, se a sociedade não os divulgar no respectivo sítio da Internet.

De cada assembleia-geral, deve ser lavrada uma acta, que deve ser redigida e assinada por quem nela tenha servido como presidente e secretário.

As assembleias são efectuadas:

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

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.

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.

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.

Informações preparatórias da assembleia-geral (artº 289º do CSC)

1- Durante os 15 dias anteriores à data da assembleia geral, devem ser facultados à consulta dos accionistas, na sede da sociedade:

a) Os nomes completos dos membros dos órgãos de administração e de fiscalização, bem como da mesa da assembleia-geral;

b) A indicação de outras sociedades em que os membros dos órgãos sociais exerçam cargos sociais, com excepção das sociedades de profissionais;

c) As propostas de deliberação a apresentar à assembleia pelo órgão de administração, bem como os relatórios ou justificação que as devam acompanhar;

d) Quando estiver incluída na ordem do dia a eleição de membros dos órgãos sociais, os nomes das pessoas a propor, as suas qualificações profissionais, a indicação das actividades profissionais exercidas nos últimos cinco anos, designadamente no que respeita a funções exercidas noutras empresas ou na própria sociedade, e do número de acções da sociedade de que são titulares;

e) Quando se trate da assembleia geral anual prevista no n.º 1 do artigo 376.º, o relatório de gestão, as contas do exercício, demais documentos de prestação de contas, incluindo a certificação legal das contas e o parecer do conselho fiscal, da comissão de auditoria, do conselho geral e de supervisão ou da comissão para as matérias financeiras, conforme o caso, e ainda o relatório anual do conselho fiscal, da comissão de auditoria, do conselho geral e de supervisão e da comissão para as matérias financeiras.

2- Devem igualmente ser facultados à consulta dos accionistas, na sede da sociedade, os requerimentos de inclusão de assuntos na ordem do dia, previstos no artigo 378.º

3- Os documentos antes descritos devem ser enviados, no prazo de oito dias:

a) Através de carta, aos titulares de acções correspondentes a, pelo menos, 1% do capital social, que o requeiram;

b) Através de correio electrónico, aos titulares de acções que o requeiram, se a sociedade não os divulgar no respectivo sítio na Internet.

Se a sociedade tiver sítio na Internet, os documentos previstos nos n.ºs 1 e 2 devem também aí estar disponíveis, a partir da mesma data e durante um ano, no caso do previsto nas alíneas c),

d) e e) do n.º 1 e no n.º 2, e permanentemente, nos demais casos, salvo se tal for proibido pelos estatutos.

Actas das Assembleias Gerais

As actas são relatos escritos que provam o conteúdo das deliberações dos sócios.

Podem ser lavradas em livro ou folhas soltas. No caso de deliberação que conste de escritura pública, deve o órgão de administração inscrever no livro ou folhas, a menção de existência dessa deliberação.

A acta deve ser assinada por todos os sócios que participaram na assembleia. Caso algum sócio se recuse a fazê-lo, deve a sociedade notificá-lo judicialmente, para no prazo de 8 dias proceder a tal assinatura. Caso o sócio faltoso não assine a acta, esta tem força probatória se for assinada pela maioria dos sócios. Pode no entanto, um sócio que não assine a acta invocar em juízo a sua falsidade.

Nenhum sócio é obrigado a assinar actas que não estejam inscritas no respectivo livro ou nas folhas soltas, devidamente numeradas e rubricadas.

A acta deve conter, no mínimo (n.º 2 do art.º 63º do CSC):

a) A identificação de sociedade, o lugar, o dia e a hora da assembleia;
b) O nome do presidente e dos secretários, se os houver;
c) Os nomes dos sócios presentes ou representados e o valor nominal das partes sociais, quotas ou acções de cada um, ou a menção da existência de respectiva lista de presenças, que deve ser anexada á acta;
d) A ordem do dia constante da convocatória, salvo quando esta seja anexada á acta, ou a ordem do dia acordada unanimemente, no caso de assembleia geral expontânea;
e) Referências aos documentos e relatórios submetidos á apreciação da assembleia;
f) O teor das votações tomadas;
g) O resultado das votações;
h) O sentido das declarações dos sócios se estes o solicitarem.

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.

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.

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.

As actas apenas constantes de documentos particulares avulsos constituem princípio de prova, embora estejam assinadas por todos os sócios que participaram na assembleia.

Nas assembleias das sociedades anónimas, o presidente de mesa de assembleia geral deve mandar organizar a lista dos accionistas que estiveram presentes e representados no início da reunião, lista essa que deve ser rubricada pelos presentes, e que deve ficar arquivada na sociedade.

A lista de presenças deve indicar (art.º 382 n.º 2 do CSC)

a) O nome e domicílio de cada um dos accionistas presentes;
b) O nome e 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.

Nas sociedades anónimas, o Presidente da mesa da assembleia geral e o respectivo secretário assim as actas, sendo o garante da verdade das deliberações dos sócios.

No caso de sociedades por quotas, e de acordo com o nº 2 do artº 263 do código das sociedades comerciais, excepto no caso de sociedades sujeitas á revisão legal das contas, ou que tenham conselho fiscal, "é desnecessária outra forma de apreciação ou deliberação quando todos os sócios sejam gerentes e todos eles assinem, sem reservas, o relatório de gestão, as contas e a proposta sobre aplicação de lucros e tratamento de perdas"

6) PERDA DE METADE DO CAPITAL

O código das sociedades foi aprovado pelo Dec. Lei nº 282/86 de 2/9, e entrou em vigor no dia 1 de Novembro de 1986, excepto no que respeita ao seu artº 35º, cuja entrada em vigor, "será fixada em diploma legal" (artº 2º do Dec.Lei nº282/96).

Após dezena e meia de anos, o Dec. Lei nº 237/2001 de 30 de Agosto, o Dec. Lei nº 162/2002 de 11 de Julho, colocaram o artº 35º do código das sociedades comerciais em vigor, a partir do dia imediato ao da publicação do DL nº 162/02.

No entanto, para efeitos de relevância da dissolução imediata, o ano de 2004 seria o primeiro ano a ter em conta, pelo que a dissolução imediata prevista no nº 4 do artº 35º só ocorrereria a partir do momento da aprovação das contas de 2004, ou seja, em 2005.

Falámos no condicional, porque através do Dec. Lei nº 19/2005 de 18 de Janeiro, foram alterados os artº 35º (novamente), o artº 141º e o artº 171º do código das sociedades comerciais.

Assim, ao artº 35º do código das sociedades foi dada nova redacção, a qual passa a ser a seguinte:

O artº 35º do código das sociedades comerciais, intitulado "Perda de metade do capital", reza:

"1 - Resultando das contas do exercício ou de contas intercalares, tal como elaboradas pelo órgão de administração, que metade do capital se encontra perdido, ou havendo em qualquer momento fundadas razões para admitir que essa perda se verifica, devem os gerentes convocar de imediato a assembleia geral ou administradores ou os directores requerer

prontamente a convocação da mesma, a fim de nelas se informar os sócios e de estes tomarem as medidas julgadas convenientes.

2 - Considera-se estar perdida metade do capital social quando o capital próprio da sociedade for igual ou inferior a metade do capital social.

3- Do aviso convocatório da assembleia geral constarão pelo menos, os seguintes assuntos para deliberação dos sócios:

a) a dissolução da sociedade;

b) a redução do capital social para montante não inferior ao capital próprio da sociedade, com respeito, se for o caso, do disposto no nº 1 do artº 96º.

c) a realização pelos sócios de entradas para reforço da cobertura do capital.

Com as referidas alterações, nomeadamente a eliminação do nº 4 do artº 35º do CSC, deixa de estar prevista a sanção da dissolução automática para as sociedades cujo capital próprio se mantenha, durante dois exercícios consecutivos, num nível abaixo da metade do capital social.

Esta cominação foi substituída por um elenco de medidas (dissolução da sociedade, redução do capital social, reforço da cobertura do capital), a titulo exemplificativo, que os sócios podem adoptar na assembleia geral que deve ser convocada para o efeito.

Foi assim alterado o artº 141º do código das sociedades comerciais (casos de dissolução automática), sendo revogada a alínea f) do nº 1, e alterado o seu nº 2.

Por força da alteração do nº nº do artº 171º do CSC, a situação de perda de metade do capital social passa a ser obrigatoriamente publicitada, facto este que constitui uma das menções obrigatórias destas sociedades em actos externos.

Por outro lado, o artº 523º do código das sociedades comerciais, estabelece a responsabilidade criminal da violação do dever de propor a dissolução da sociedade ou a redução do capital:

“O gerente, administrador ou director de sociedade que, verificando pelas contas do exercicio estar perdida metade do capital social, não der cumprimento ao disposto no artº 35º nº 1 e 2, será punido com prisão até três meses e multa até 90 dias.

As obrigações decorrentes deste artº 35º, aplicam-se a todos os tipos de sociedades comerciais (sociedades em nome colectivo, por quotas plurais e unipessoais, comandita simples e por acções e anónimas). Na verdade quando o código das sociedades comerciais se refere aos

“membros da administração”, está a referir-se, tal como veio a referir no artº 523º a “Gerente, Administrador ou Director”.

As medidas que os gerentes, adminstradores ou directores devem propor aos sócios, deverão ser pelo menos:

-a dissolução da sociedade, ou

-a redução do capital social, e/ou

-A realização de entradas para reforço da cobertura do capital social.

Sobre os assuntos constantes do aviso convocatório, os sócios tomarão as medidas que julgarem convenientes.

Na prática, uma sociedade que esteja em situação de perda de metade do capital, pode eternizar-se, caso os sócios não deliberem qualquer das medidas previstas no artº 35º do CSC.

Que tipo de entradas?

Tal como decorre da alínea b) do nº 1 do artº 35º do CSC, as entradas poderão ser em dinheiro ou em espécie. Poderão ser a título prestações suplementares de capital, no caso das sociedades por quotas, ou aumento de capital? Pensamos que sim. E no caso das sociedades anónimas, em que não existe a figura juridica das prestações suplementares? Terão de ser entradas a título de aumento de capital.

Note-se que as prestações suplementares de capital para serem exigíveis devem ser permitidas pelo contrato de sociedade, nos termos do artº 210º do código das sociedades comerciais.

A dissolução é o primeiro passo para a “morte “ da sociedade, e é regulada pelos artº 141º e seguintes do código das sociedades comerciais. Á dissolução segue-se a liquidação (venda dos activos para pagar os passivos) e a partilha do remanescentes pelos sócios. A liquidação deve estar encerrada e a partilha aprovada no prazo de três anos a contar da data em que a sociedade se considere dissolvida, sem prejuízo de prazo inferior estabelecido no contrato ou fixado por deliberação dos sócios.

A cessação de actividade, ocorre na data do encerramento da liquidação, que será a data em que, após se aprovarem as contas do liquidatário e o mapa de partilha, se proceda á ultima entrega dos bens partilhados pelos aos sócios. Só após esta data, se estará em condições de requerer o registo do encerramento da liquidação, situação a partis da qual a sociedade se

considera extinta.

Para efeitos fiscais (oficio-circulado nº 20063, de 5.3.2002, da DSIRC da DGCI) a cessação de actividade deverá reportar-se á data do registo do encerramento da liquidação, por ser esse o momento em que se considera extinta a sociedade, conforme o disposto no nº 2 do artº 160º do CSC.

A redução do capital, vem regulada nos artº 94º e seguintes do código das sociedades comerciais.

Pode ter como finalidades, entre outras, a cobertura de prejuizos ou a libertação de capital excessivo.

À excepção da cobertura de perdas a redução do capital é passivel de autorização judicial. A deliberação de redução de capital para cobertura de perdas, deve constar da acta respectiva e deve ser registada e publicada, para que os credores possam exerceu os seus direitos. Só depois se poderá lavrar a escritura respectiva.

No caso concreto do art. 35º do código das sociedades comerciais, havendo prejuizos, uma forma de dar satisfação a esta disposição legal, seria a existência de uma redução do capital para eliminar prejuizos, seguida do aumento de capital de igual montante (principio do harmónio).

A redução de capital, não prejudica a dedução dos prejuízos fiscais a que se tenha direito, nem é considerada como variação patrimonial negativa.

O lançamento contabilístico será a débito da conta de capital e a crédito de conta de resultado transitados.

Entre as formas de "contornar" a perda de metade de capital, contam-se, a cobertura de prejuizos com empréstimos de sócios e a efectivação de revalorizações livres.

A cobertura de prejuizos com empréstimos de sócios, não é considerada como variação patrimonial positiva, razão pela qual não é tributada em IRC. Também não prejudica a recuperação de prejuízos fiscais a que a empresa tenha direito.

Tal medida terá de ser objecto de deliberação dos sócios, e contabilisticamente, debitar-se-á a conta de "Empréstimos de sócios", creditando-se a conta de "Resultados transitados". Tem de haver contudo o cuidado de cada sócio, efectuar a cobertura dos prejuizos na proporção da sua participação no capital social. Se por exemplo, só um sócio faz a cobertura dos prejuizos, beneficiando os outros de tal procedimento, esta situação estará sujeita a Imposto do Selo.

A deliberação de cobertura de prejuízos pelos sócios deve ser tomada por unanimidade

A revalorização livre poderá efectuar-se sempre que a empresa possua activos, cujos valores contabilisticos, sejam manifestamente inferiores ao seu valor real. A avaliação deverá ser efectuada por uma entidade idónea, e respeitar o disposto na NCRF 7.

Dado que o excedente de revalorização, no ano da sua constituição, é capital próprio potencial, e portanto não realizado, pode por-se a questão sobre se deve ou não ser considerada como medida que satisfaça os objectivos deste artº 35º do código das sociedades comerciais.

Em minha opinião sim, desde que observados todos os requisitos previstos na NCRF 7. É que o nº 2 do artº 35º manda comparar o capital social com o capital próprio constante do balanço do exercício, e portanto, se o capital próprio constante do balanço for determinado de acordo com a normalização contabilística, a questão da realização da reserva não se põe. Para tal, a lei deveria referir-se a capital próprio realizado, o que não aconteceu.

Note-se que, o Orçamento de Estado de 2005 (Lei nº 55-B de 2004 de 30/12) autorizou o Governo no sentido de dar a possibilidade aos sujeitos passivos de IRC de procederem a reavaliação do activo, de acordo com taxas a fixar por portaria do Ministro das Finanças e da Administração Pública, sendo o aumento das reintegrações dedutíveis até 60%, para efeitos de, designadamente, reforço dos capitais próprios para cumprimento do disposto no artº 35º do código das sociedades comerciais. No entanto, tal autorização nunca foi utilizada.

No que respeita às **responsabilidades do TOC e ROC**, importa salientar o seguinte:

- O incumprimento do regime estabelecido pelo artº 35º do código das sociedades comerciais, constitui um **crime público,** punido pelo artº 523 do CSC.

Assim sendo, o ROC, além de ter o dever de accionar mecanismos de "prevenção e vigilância" (previstos no artº 262-A e 420-A do C.S.C.), tem o dever de alertar para a existência da situação, verificar se foram tomadas as medidas adequadas e se foi respeitada a obrigatoriedade de publicitação, quando for caso disso. É este o entendimento da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas na sua Interpretação Técnica nº 14.

O Tecnico Oficial de Contas, tem o dever de alertar o orgão de administração para o cumprimento do artº 35º do código das sociedades comerciais. Caso o orgão de administração não dê cumprimento ao disposto no artº 35º do CSC, deve contactar a Câmara dos Técnicos

Oficiais de Contas no sentido de esta esclarecer sobre que atitude tomar.

7) DELIBERAÇÕES DOS SÓCIOS

7.1) FORMAS DE DELIBERAÇÃO

1 - Para todos os tipos de sociedade podem ser tomadas deliberações:

a) Unânimes por escrito (art.º 54º do CSC).

b) Em assembleia Geral (art.º 54º do CSC).

– Regularmente convocada;

– Sem observância de formalidades desde que todos estejam presentes e manifestem vontade de deliberar sobre determinado assunto.

2 - Nas sociedades por quotas:

a) Em assembleia geral (art.º 54º do CSC).

– Regularmente convocada;

– Sem observância de formalidades desde que todos estejam presentes e manifestem vontade de deliberar sobre determinado assunto.

b) Voto escrito, que deverá obedecer ao seguinte (art.º 247º do CSC):

– Por carta registada os gerentes consultam os sócios sobre a admissibilidade desta forma de deliberações, indicando o respectivo objecto;

– Avisam de que a falta de resposta, em 15 dias contados da expedição, equivale ao consentimento da dispensa da assembleia;

– Quando, face a consulta se possa proceder a votação por escrito os gerentes:

– Enviam aos sócios a proposta de deliberação fixando para o voto prazo não inferior a 10 dias;

– A deliberação considera-se tomada:

– No fim do prazo fixado ou

– No dia do recebimento da ultima resposta.

– Depois disto o gerente lavra a acta que envia a todos os sócios.

3 - Nas sociedades anónimas (art.º 373º do CSC).

(Forma e âmbito das deliberações)

3.1 - Os accionistas deliberam ou nos termos do artigo 54.º ou em assembleias gerais

regularmente convocadas.

3.2 - Os accionistas deliberam sobre as matérias que lhes são especialmente atribuídas pela lei ou pelo contrato e sobre as que não estejam compreendidas nas atribuições de outros órgãos da sociedade.

3.3 - Sobre matérias de gestão da sociedade, os accionistas só podem deliberar a pedido do órgão de administração.

7.2 - VOTAÇÕES NECESSÁRIAS

A - SOCIEDADES EM NOME COLECTIVO

– Por Unanimidade:

- Admissão de novo sócio (art.º 194º, n.º 2)
- Nomeação de gerentes estranhos à sociedade (art.º 191º, n.º 2)
- Alterações do contrato fusão, cisão, transformação e dissolução, salvo disposição diversa do contrato (Art.º 194º, n.º 1);

– 75% dos votos de todos os sócios:

- Quando o contrato assim dispõe relativamente a suas alterações, a fusão, cisão, transformação e dissolução da sociedade (Art.º 194º, n.º 1).

– Maioria simples dos votos expressos (Art.º 189º, n.º 2):

- Restantes deliberações (v.g. aprovação de contas).
  A cada sócio cabe 1 voto e o sócio de indústria disporá de votos em número igual, pelo menos, ao menor dos atribuídos a sócios de capital.

B - SOCIEDADES POR QUOTAS - Capital Mínimo: 5.000 EUROS

– 75% dos votos correspondentes ao capital social:

- Alterações do contrato, deliberação de fusão, de cisão, de transformação e dissolução da sociedade (Art.º 265º e 270º)

– Maioria dos votos emitidos não se contando como tal as abstenções (Art.º 250º, n.º 3):

- Outras deliberações.

– Quorum constitutivo:

– Qualquer que seja o número de sócios presentes ou representados, salvo nos casos em que a lei exige maioria qualificada (Art.º 383º, n.º 1, aplicável face ao que dispõe o n.º 1 do Art.º 248º).

– A cada cêntimo[8] do valor nominal da quota corresponde 1 voto (Art.º 250º, n.º 1).
É, no entanto, permitido que o contrato de sociedade atribua, como direito especial, dois votos por cada cêntimo de valor nominal da quota ou quotas de sócios que, no total, não correspondam a mais de 20% do capital. (o art.º 250º, n.º 1 e 2 foi alterado pelo D.L. 357/96 de 31/12 e pelo DL 343/98 de 6/11)

– Qualquer sócio pode convocar a Assembleia Geral (Art.º 248º, n.º 2).

C - SOCIEDADES ANÓNIMAS - Capital Mínimo: 50.000 EUROS

1 - Quorum constitutivo (Art.º 383º):

– Em primeira convocação:
  – Alterações do contrato, fusão, cisão, transformação, dissolução - 1/3 do capital;
  – Outras - qualquer que seja o número de accionistas presentes ou representados.

– Em segunda convocação:
  – Quaisquer deliberações - qualquer que seja o número de accionistas presentes ou representados.

2 - Maioria necessária:

– Alterações ao contrato, fusão, cisão, transformação, dissolução - 2/3 dos votos emitidos, quer em 1.ª, quer em 2.ª convocação (Art.º 386º, n.º 3);

– Outras - maioria dos votos emitidos (Art.º 386º, n.º 1);

– Designação de órgãos sociais ou de ROC:
  – Fará vencimento a proposta que obtiver maior número de votos (Art.º 386º, n.º 2).

3 - As assembleias gerais de Accionistas devem ser convocadas sempre que a lei o determine (caso da Assembleia Geral anual - Art.º 376º CSC), 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 (Art.º 375º, n.º 1 CSC).

[8] Subdivisão do EURO. A introdução do Euro originou alterações ao Código das Sociedades Comerciais, Código Civil, Código de Mercado de Valores Mobiliários, Código Cooperativo. Ver Dec. Lei. nº 343/98 de 6/11

– A Assembleia Geral deve ser convocada quando o requeiram um ou mais accionistas que possuam acções correspondentes, a pelo menos, 5% do Capital Social (n.º 2 do Art.º 375º CSC).

4 - Na falta de diferente cláusula contratual, a cada acção corresponde um voto (n.º 1 do Art.º 384º do CSC).

8) DELIBERAÇÕES SOBRE AS CONTAS

8.1) A APRESENTAÇÃO DAS CONTAS

Como foi já referido, os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório da gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício dentro dos prazos previstos no n.º 2 do art.º 65º do C.S.C..

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 derrogar, essas disposições legais.

O relatório de gestão e as contas do exercício devem ser assinadas 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.

O relatório de gestão e as contas do exercício são elaborados e assinados pelos gerentes, administradores ou directores que estiverem em funções ao tempo da apresentação, mas os antigos membros da administração devem prestar todas as informações que para esse efeito lhes foram solicitadas, relativamente ao período em que exerceram aquelas funções. (Art.º 65º do CSC)

Sobre o conteúdo do Relatório de Gestão escrevemos também, sendo tal matéria referida no Art.º 66º do CSC.

8.2) DELIBERAÇÃO SOBRE AS CONTAS

Quando for intenção dos administradores ou da gerência restringir o direito aos lucros previsto nos art.os 217º e 294º do C.S.C., deve constar da convocatória para a Assembleia

Geral anual, essa intenção de derrogação dos art.os 217º e 294º.

Por sua vez qualquer limitação do direito ao lucros deve ser objecto de deliberação autónoma tomada na assembleia geral respectiva.

Vejamos então em relação, apenas às Sociedades por Quotas e Anónimas, os aspectos mais importantes ligados à apreciação anual da situação da Sociedade.

A - SOCIEDADES POR QUOTAS (Art.º 263º do CSC)

- O Relatório de Gestão e as contas devem estar patentes aos sócios na sede da sociedade e durante as horas normais de expediente;
- Os sócios serão avisados desse facto na convocatória.
- A consulta da escrituração, livros e documentos deve ser feita pessoalmente pelo sócio, que pode fazer-se assistir de um R.O.C., bem como tirar cópias ou usar outros meios de reprodução de coisas ou documentos (Art.º 214º n.º 4 do Código das Sociedades Comerciais).
- Verificando-se empate na votação sobre aprovação de contas ou sobre a atribuição dos lucros, pode qualquer sócio requerer a convocação judicial de Assembleia, que será presidida de preferência por um R.O.C. e que terá o poder de desempatar.
- Nas Sociedades sujeitas a revisão legal de contas nos termos do Art.º 262º n.º 2, os documentos de prestação de contas e o relatório de gestão devem ser submetidos a deliberação conjuntamente com a certificação legal de contas e com o relatório do Revisor Oficial de Contas elaborado de acordo com o Art.º 451º do CSC para as Sociedades Anónimas.

B - SOCIEDADES ANÓNIMAS (Art.os 451º a 456º do CSC)

- A apreciação geral da administração e fiscalização da sociedade é feita pela Assembleia Geral anual de accionistas ou pelo Conselho geral, consoante o tipo de estrutura da sociedade anónima.
- A assembleia geral dos accionistas deve reunir nos três primeiros meses de cada ano a contar da data de encerramento do exercício ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devem apresentar contas consolidadas ou

apliquem o método da equivalência patrimonial para:

a) Deliberar sobre o relatório de gestão e as contas do exercício, quando a assembleia seja o órgão competente para isso;

b) Deliberar sobre a proposta de aplicação de resultados;

c) Proceder à apreciação geral da administração 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;

d) Proceder às eleições que sejam da sua competência (Art.º 376º, n.º 1).

– 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. (Art.º 376º, n.º 2).

– A violação do dever estabelecido pelo número anterior não impede a convocação posterior da assembleia, mas sujeita os infractores às sanções cominadas na lei (Art.º 376º, n.º 3).

8.3) FALTA DE APRESENTAÇÃO DAS CONTAS (até ao final dos dois meses seguintes ao termo do prazo fixado no artº 65º- (Art.º 67º, n.º 1 a 3 do CSC):

– Qualquer sócio pode requerer ao tribunal que se proceda a inquérito;

– O juiz pode:
  – Fixar novo prazo;
  – Nomear um dos membros do órgão de administração para as apresentar a aprovação;
  – Em caso de não aprovação o juiz decide.

8.4) FALTA DE DELIBERAÇÃO SOBRE AS CONTAS (Art.º 67º, n.º 4 e 5)

– Quando sem culpa dos gerentes, administradores ou directores nada tenha sido deliberado até final de Maio (excepto nos casos de consolidação de contas ou de aplicação do método da equivalência patrimonial):
  – Qualquer dos membros do órgão da administração ou qualquer sócio requer a convocação de A.G. pelo tribunal;
  – Se nesta A.G. as contas não forem aprovadas nem rejeitadas, qualquer interessado pode requerer ao juiz que sejam examinados por um R.O.C.;

- Face ao relatório do R.O.C. e de outros elementos o juiz aprova as contas ou recusa a sua aprovação.

8.5) RECUSA DE APROVAÇÃO DAS CONTAS (Art.º 68º)

- Em caso de recusa a A.G. ou o Conselho Geral deve deliberar que:
  - Se elaborem novas contas, ou;
  - Se proceda à reforma das apresentadas.

8.6) INVALIDADE DAS DELIBERAÇÕES

- ***SÃO NULAS*** *AS DELIBERAÇÕES DOS SÓCIOS (ENTRE OUTRAS):*
- Tomadas em assembleia geral não convocadas, salvo se todos os sócios estiverem presentes e todos manifestem vontade de que a assembleia se constitua e delibere sobre determinado assunto (Art.os 54º e 56º do CSC).
- Tomadas mediante voto escrito sem que todos os sócios tenham sido convidados a exercer esse direito (Art.º 56º CSC).
- Tomadas com violação dos preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da Reserva Legal (Art.º 69º do CSC).
- Tomadas sobre contas e relatório de gestão, sem a intervenção de Revisor Oficial de Contas, quando imposta por lei (Art.º 69º, n.º 3 do CSC).

A nulidade é invocável a todo o tempo por qualquer interessado e pode ser declarada oficiosamente pelo tribunal (Art.º 286º do Código Civil).

- ***SÃO ANULÁVEIS*** *AS DELIBERAÇÕES QUE:*
- Violem disposições da lei ou do contrato de sociedade (Art.º 58º, n.º 1).
- Sejam apropriados por um dos sócios, para através do exercício do direito de voto conseguir vantagens especiais para si ou terceiros em prejuízo da sociedade ou dos sócios (Art.º 58º, n.º 2).
- Não tenham sido precedidos do fornecimento ao sócio de elementos mínimos de informação.

Só têm legitimidade para arguir a anulabilidade as pessoas em cujo interesse a lei a estabelece, e só dentro do ano subsequente à cessação do vício que lhe serve de fundamento (Art.º 287º do Código Civil).

8.7- O EXAME DAS CONTAS NAS SOCIEDADES ANÓNIMAS

- Sociedades com conselho fiscal e com comissão de auditoria

De acordo com o artº 451º do código das sociedades comerciais:

"1 - Até 30 dias antes da data da assembleia geral convocada para apreciar os documentos de prestação de contas, o conselho de administração deve apresentar ao conselho fiscal e ao revisor oficial de contas o relatório da gestão e as contas do exercício.

2 - O membro do conselho fiscal que for revisor oficial de contas ou, no caso das sociedades que adoptem as modalidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 278.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 413.º, o revisor oficial de contas deve apreciar o relatório de gestão e completar o exame das contas com vista à sua certificação legal.

3 - Em consequência do exame das contas, o revisor oficial de contas deve emitir documento de certificação legal das contas, o qual deve incluir:

a) Uma introdução que identifique, pelo menos, as contas do exercício que são objecto da revisão legal, bem como a estrutura de relato financeiro utilizada na sua elaboração;

b) Uma descrição do âmbito da revisão legal das contas que identifique, pelo menos, as normas segundo as quais a revisão foi realizada;

c) Um parecer sobre se as contas do exercício dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura do relato financeiro e, quando apropriado, se as contas do exercício estão em conformidade com os requisitos legais aplicáveis, sendo que o parecer de revisão pode traduzir uma opinião sem ou com reservas, uma opinião adversa ou, se o revisor oficial de contas não estiver em condições de expressar uma opinião, revestir a forma de escusa de opinião;

d) Uma referência a quaisquer questões para as quais o revisor oficial de contas chame a atenção mediante ênfases, sem qualificar a opinião de revisão;

e) Um parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício;

f) Data e assinatura do revisor oficial de contas."

Uma vez emitidos os documentos pelo Revisor Oficial de Contas, passa-se á fase de preciação pelo conselho fiscal e pela comissão de auditoria, conforme artº 452º do código das sociedades comerciais:

"1 - O conselho fiscal e a comissão de auditoria devem apreciar o relatório de gestão, as contas do exercício, a certificação legal das contas ou de impossibilidade de certificação.

2 - Se o conselho fiscal ou a comissão de auditoria concordar com a certificação legal das contas ou com a declaração de impossibilidade de certificação, deve declará-lo expressamente no seu parecer.

3 - Se discordar do documento do revisor oficial de contas referido no número anterior, o conselho fiscal ou a comissão de auditoria deve consignar no relatório as razões da sua discordância, sem prejuízo do declarado pelo revisor oficial de contas.

4 - O relatório e parecer do conselho fiscal e da comissão de auditoria devem ser remetidos ao conselho de administração, no prazo de 15 dias a contar da data em que tiver recebido os referidos elementos de prestação de contas. "

Exame das contas nas sociedades com conselho geral e de supervisão (art.453 CSC)

1 - Até 30 dias antes da data da assembleia geral convocada para apreciar os documentos de prestação de contas, o conselho de administração executivo deve apresentar ao revisor oficial de contas o relatório de gestão e as contas do exercício, para os efeitos referidos nos números seguintes, e ao conselho geral e de supervisão.

2 - O revisor oficial de contas deve apreciar o relatório de gestão e completar o exame das contas com vista à sua certificação legal.

3 - O revisor oficial de contas deve apreciar o relatório de gestão e completar o exame das contas com vista à sua certificação legal.

4 - Em consequência do exame das contas, o revisor oficial de contas deve emitir documento de certificação legal das contas, o qual deve incluir:

a) Uma introdução que identifique, pelo menos, as contas do exercício que são objecto da revisão legal, bem como a estrutura de relato financeiro utilizada na sua elaboração;

b) Uma descrição do âmbito da revisão legal das contas que identifique, pelo menos, as

normas segundo as quais a revisão foi realizada;

c) Um parecer sobre se as contas do exercício dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura do relato financeiro e, quando apropriado, se as contas do exercício estão em conformidade com os requisitos legais aplicáveis, sendo que o parecer de revisão pode traduzir uma opinião sem ou com reservas, uma opinião adversa ou, se o revisor oficial de contas não estiver em condições de expressar uma opinião, revestir a forma de escusa de opinião;

d) Uma referência a quaisquer questões para as quais o revisor oficial de contas chame a atenção mediante ênfases, sem qualificar a opinião de revisão;

e) Um parecer em que se indique se o relatório de gestão é ou não concordante com as contas do exercício;

f) Data e assinatura do revisor oficial de contas.

9) ÓRGÃOS DE ADMINISTRAÇÃO E FISCALIZAÇÃO

A - SOCIEDADES ANÓNIMAS (Art.º 278º do CSC)

Estrutura da administração e da fiscalização

A administração e a fiscalização da sociedade podem ser estruturadas segundo uma de três modalidades:

a) Conselho de administração e conselho fiscal;

b) Conselho de administração, compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas;

c) Conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e revisor oficial de contas.

É o contrato de sociedade que deve mencionar o tipo de estrutura adoptado.

1 - Conselho de Administração e Conselho Fiscal ou fiscal único (Art.º 390º e 413º do CSC)

Até ao Dec. Lei nº 76-A/2006 de 29/3:

a) Conselho de Administração:

– Membros eleitos pela A.G. que poderão ou não ser accionistas;

– Número ímpar de membros;

– Sociedade com capital igual ou inferior a 200.000 Euros - administrador único.

b) Conselho Fiscal:

– Eleito para A.G. de entre accionistas ou não;

Composição:

- Número mínimo: 3 membros efectivos e 1 ou 2 suplentes;
- Número máximo: 5 efectivos e 2 suplentes - em qualquer caso 1 membro efectivo e 1 suplente tem de ser R.O.C.

c) Fiscal único - o Dec-Lei n.º 257/96 de 31/12 alterou o art.º 413º do Código das Sociedades Comerciais.

Assim nos termos do art.º 413º, n.º 1 do CSC, a fiscalização da sociedade anónima, neste tipo de estrutura, compete a um fiscal único, que deve ser Revisor Oficial de Contas ou Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, ou a um Conselho Fiscal.

Após o Dec. Lei nº 76-A/2006 de 29/3

As sociedades anónimas passaram a poder ser estruturadas de acordo com uma das seguintes três modalidades:

a) Conselho de Administração e Conselho Fiscal;

b) Conselho de Administração compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas;

c) Conselho de Administração executivo, conselho geral e de supervisão e Revisor Oficial de Contas.

Vejamos:

a) Conselho de Administração e Conselho Fiscal;

- Conselho de Administração

- composto por número de administradores previsto no contrato (não precisa ser impar, pois o Presidente passa a ter voto de qualidade);

- pode ser administrador único se o capital for inferior a 200.000 euros;

- Conselho Fiscal

Neste tipo de estrutura, o conselho fiscal pode assumir as seguintes configurações:

a) um fiscal único, que deve ser revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, ou a um conselho fiscal;

b) a um conselho fiscal e a um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas que não seja membro daquele órgão.

- A fiscalização da sociedade nos termos previstos na alínea b):
  - É obrigatória em relação a sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado e a sociedades que, não sendo totalmente dominadas por outra sociedade que adopte este modelo, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos seguintes limites:

i) Total do balanço - € 100.000.000;

ii) Total das vendas líquidas e outros proveitos - € 150.000.000;

iii) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício – 150,

Sendo facultativa nos restantes casos.

- O fiscal único terá sempre um suplente, que será igualmente revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, e o conselho fiscal é composto pelo número de membros fixado nos estatutos, no mínimo de três membros efectivos.

No que toca á composição qualitativa, é importante referir (artº 414 do CSC):

1 - O fiscal único e o suplente têm de ser revisores oficiais de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas e não podem ser accionistas.

2 - O conselho fiscal deve incluir um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas, salvo se for adoptada a modalidade de Conselho fiscal e revisor oficial de contas;

3 - Os restantes membros do conselho fiscal podem ser sociedades de advogados, sociedades de revisores oficiais de contas ou accionistas, mas neste último caso devem ser pessoas singulares com capacidade jurídica plena e devem ter as qualificações e a experiência profissional adequadas ao exercício das suas funções;

4 - Nos caso em que obrigatória a modalidade de Conselho fiscal e revisor oficial de contas, o conselho fiscal deve incluir pelo menos um membro que tenha curso superior adequado ao exercício das suas funções e conhecimentos em auditoria ou contabilidade e que seja independente.

5 - Considera-se independente a pessoa que não esteja associada a qualquer grupo de interesses específicos na sociedade nem se encontre em alguma circunstância susceptível de afectar a sua isenção de análise ou de decisão, nomeadamente em virtude de: [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

a) Ser titular ou actuar em nome ou por conta de titulares de participação qualificada igual ou superior a 2% do capital social da sociedade; [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

b) Ter sido reeleita por mais de dois mandatos, de forma contínua ou intercalada. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março]

6 - Em sociedades emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado, o conselho fiscal deve ser composto por uma maioria de membros independentes.

2) Conselho de Administração compreendendo uma comissão de auditoria, e revisor oficial de contas;

Neste tipo de estrutura, aparece um novo órgão que é composto por uma parte dos membros do conselho de administração.

- A comissão de auditoria é composta pelo número de membros fixado nos estatutos, no mínimo de três membros efectivos.

- Aos membros da comissão de auditoria é vedado o exercício de funções executivas na sociedade e é-lhes aplicável o artigo 414.º-A, com as necessárias adaptações, com excepção do disposto na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo.

- Nas sociedades emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado e nas sociedades que cumpram os critérios referidos na alínea a) do n.º 2 do artigo 413.º, a comissão de auditoria deve incluir pelo menos um membro que tenha curso superior adequado ao exercício das suas funções e conhecimentos em auditoria ou contabilidade e que, nos termos do n.º 5 do artigo 414.º, seja independente.

São competências da comissão de auditoria (artº 423-F do CSC):

a) Fiscalizar a administração da sociedade;

b) Vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade;

c) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;

d) Verificar, quando o julgue conveniente e pela forma que entenda adequada, a extensão da caixa e as existências de qualquer espécie dos bens ou valores pertencentes à sociedade ou por ela recebidos em garantia, depósito ou outro título;

e) Verificar a exactidão dos documentos de prestação de contas;

f) Verificar se as políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adoptados pela sociedade conduzem a uma correcta avaliação do património e dos resultados;

g) Elaborar anualmente relatório sobre a sua acção fiscalizadora e dar parecer sobre o relatório, contas e propostas apresentados pela administração;

h) Convocar a assembleia geral, quando o presidente da respectiva mesa o não faça, devendo fazê-lo;

i) Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes;

j) Receber as comunicações de irregularidades apresentadas por accionistas, colaboradores da sociedade ou outros;

l) Fiscalizar o processo de preparação e de divulgação de informação financeira;

m) Propor à assembleia geral a nomeação do revisor oficial de contas;

n) Fiscalizar a revisão de contas aos documentos de prestação de contas da sociedade;

o) Fiscalizar a independência do revisor oficial de contas, designadamente no tocante à prestação de serviços adicionais;

p) Contratar a prestação de serviços de peritos que coadjuvem um ou vários dos seus membros no exercício das suas funções, devendo a contratação e a remuneração dos peritos ter em conta a importância dos assuntos a eles cometidos e a situação económica da sociedade;

q) Cumprir as demais atribuições constantes da lei ou do contrato de sociedade.

3) Conselho de Administração executivo, conselho geral e de supervisão e Revisor Oficial de Contas.

- Conselho de administração executivo,

- O conselho de administração executivo, é composto pelo número de administradores fixado nos estatutos.

- A sociedade só pode ter um único administrador quando o seu capital não exceda € 200.000.

1 - Se não forem designados nos estatutos, os administradores são designados:

a) Pelo conselho geral e de supervisão; ou

b) Pela assembleia geral, se os estatutos o determinarem.

- Conselho Geral e de supervisão

- composto pelo numero de elementos fixado no contrato de sociedade, mas sempre superior ao numeo de administradores;

- não pode ser designado quem seja administrador da sociedade ou de outra que com aquela estje em relação de domínio ou de grupo.

- Compete ao conselho geral e de supervisão:

a) Nomear e destituir os administradores, se tal competência não for atribuída nos estatutos à assembleia geral;

b) Designar o administrador que servirá de presidente do conselho de administração executivo e destituí-lo, se tal competência não for atribuída nos estatutos à assembleia geral, sem prejuízo do disposto no artigo 436.º;

c) Representar a sociedade nas relações com os administradores;

d) Fiscalizar as actividades do conselho de administração executivo;

e) Vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade;

f) Verificar, quando o julgue conveniente e pela forma que entenda adequada, a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte, assim como a situação de quaisquer bens ou valores possuídos pela sociedade a qualquer título;

g) Verificar se as políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adoptados pela sociedade conduzem a uma correcta avaliação do património e dos resultados;

h) Dar parecer sobre o relatório de gestão e as contas do exercício;

i) Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes;

j) Receber as comunicações de irregularidades apresentadas por accionistas, colaboradores da sociedade ou outros;

l) Fiscalizar o processo de preparação e de divulgação de informação financeira;

m) Propor à assembleia geral a nomeação do revisor oficial de contas;

n) Fiscalizar a revisão de contas aos documentos de prestação de contas da sociedade;

o) Fiscalizar a independência do revisor oficial de contas, designadamente no tocante à prestação de serviços adicionais;

p) Contratar a prestação de serviços de peritos que coadjuvem um ou vários dos seus membros no exercício das suas funções, devendo a contratação e a remuneração dos peritos ter em conta a importância dos assuntos a eles cometidos e a situação económica da sociedade;

q) Elaborar anualmente um relatório sobre a sua actividade e apresentá-lo à assembleia geral;

r) Conceder ou negar o consentimento à transmissão de acções, quando este for exigido pelo contrato;

s) Convocar a assembleia geral, quando entenda conveniente;

t) Exercer as demais funções que lhe sejam atribuídas por lei ou pelo contrato de sociedade.

B - SOCIEDADES POR QUOTAS

– Administração

- compete a um ou mais gerentes que podem ser estranhos á sociedade e devem ser pessoas singulares coom capacidade jurídica plena. (Art.º 252º do CSC)

– Fiscalização (Art.º 262º do CSC)

– Por disposição contratual - Conselho Fiscal

– Obrigatória:

A partir de 1 de Janeiro de 2002 (para as sociedades constituidas antes de 1/1/1999) ou a partir da data em que se torne eficaz a denominação do capital social em

euros, e para as sociedades constituidas a partir de 1/1/1999 (Dec. Lei. 343/98 - 6/11), sempre que durante dois exercícios consecutivos sejam ultrapassados dois dos três parâmetros a seguir:

- Total de Balanço 1.500.000 Euros[9]
- Total de proveito 3.000.000 Euros
- N.º Médio de Trabalhadores 50

10) DISTRIBUIÇÃO DE BENS AOS SÓCIOS

DELIBERAÇÃO SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE BENS (Art.º 31º CSC)

Salvo o caso de distribuição antecipada de lucros, nenhuma distribuição de bens sociais aos sócios, ainda que a título de distribuição de lucros ou Reservas pode ser feita sem deliberação destes. (Ver Art.º 218º, 246º, 295º, 294º e 441º do CSC)

É VEDADA A DISTRIBUIÇÃO (Art.º 32º CSC)

1 - Sem prejuízo do preceituado quanto à redução do capital social, não podem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade quando o capital próprio desta, incluindo o resultado líquido do exercício, tal como resulta das contas elaboradas e aprovadas nos termos legais, seja inferior à soma do capital social e das reservas que a lei ou o contrato não permitem distribuir aos sócios ou se tornasse inferior a esta soma em consequência da distribuição. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto]

2 - Os incrementos decorrentes da aplicação do justo valor através de componentes do capital próprio, incluindo os da sua aplicação através do resultado líquido do exercício, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade, a que se refere o número anterior, quando os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos, liquidados ou, também quando se verifique o seu uso, no caso de activos fixos tangíveis e intangíveis. [Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto])

[9] 1 Euro = 200,482 escudos (taxa de cambio fixa irreversível)

RESERVAS NÃO DISTRIBUÍVEIS

a) Sociedades por quotas:

– Constituição obrigatória da reserva legal (no mínimo, 5% dos lucros do exercício até que atinja 20% do capital social, no mínimo de 2.500 Euros) Art.º 218º;
– A reserva legal apenas pode ser utilizada para (Art.º 218º e 296º):
  • Incorporação no capital;
  • Cobertura:

    1 - Do prejuízo do exercício quando tal não possa fazer-se pelo recurso a outras reservas;

    2 - Dos prejuízos transitados caso não o possa ser recorrendo ao lucro do exercício ou a outras reservas.

b) Sociedades anónimas:

– Constituição obrigatória em percentagem não inferior a 5% dos lucros da sociedade, até que aquele represente a quinta parte do Capital Social. (Art.º 295º)
– No contrato de sociedade podem fixar-se percentagem e montante mínimos mais elevados para a Reserva Legal.

– Ficam sujeitos ao regime de Reserva legal:
  – Prémios de emissão de Acções e Obrigações com direito a subscrição de acções e convertíveis em acções.
  – Reservas de Reavaliação consentidas por lei, na medida em que não forem necessárias para cobrir prejuízos já acumulados no balanço.
  – Doações à sociedade, bem como acessões e prémios que venham a ser atribuídos a títulos pertencentes à sociedade.

RESERVAS INDISPONÍVEIS

– **Quotas Próprias - Soc. por Quotas (Art.º 220º do CSC)**

1) A sociedade não pode adquirir quotas próprias não integralmente liberadas, salvo o caso de perda a favor da sociedade, previsto no artigo 204º.
2) As quotas próprias só podem ser adquiridas pela sociedade a título gratuito, ou em acção

executiva movida contra o sócio, ou se, para esse efeito, ela dispuser de reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar.

3) São nulas as aquisições de quotas próprias com infracção do disposto neste artigo.

4) É aplicável às quotas próprias o disposto no artigo 324º do CSC.

– **Acções Próprias - Art. 324º do CSC**

1) Enquanto as acções pertencerem à sociedade, devem:
   a) Considerar-se suspensos todos os direitos inerentes às acções, excepto o de o seu titular receber novas acções no caso de aumento de capital por incorporação de reservas;
   b) Tornar-se indispensável uma reserva de montante igual àquele por que elas estejam contabilizadas.

2) No relatório anual do conselho de administração ou da direcção devem ser claramente indicados:
   a) O número de acções próprias adquiridas durante o exercício, os motivos das aquisições efectuadas e os desembolsos da sociedade;
   b) O número de acções próprias alienadas durante o exercício, os motivos das alienações efectuadas e os embolsos da sociedade;
   c) O número de acções próprias da sociedade por ela detidas no fim do exercício.

11) LUCROS NÃO DISTRIBUÍVEIS

NÃO PODEM SER DISTRIBUÍDOS LUCROS (Art.º 33º do CSC)

1. Quando a situação líquida for inferior à soma do capital e das reservas não distribuíveis ou se torne inferior depois da distribuição;

ou

2. Que sejam necessários para cobrir prejuízos transitados;

3. Que sejam necessários para criar ou reconstituir a reserva legal ou outras reservas impostas pela lei ou pelo contrato;

4. Enquanto não estiverem totalmente amortizadas as despesas de desenvolvimento, salvo se o montante das reservas livres e dos resultados transitados for, pelo menos, igual ao valor da parte daquelas despesas ainda não amortizadas;

5. Os incrementos decorrentes da aplicação do justo valor através de componentes do capital

próprio, incluindo os da sua aplicação através do resultado líquido do exercício, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade, a que se refere o n.º 1 do artigo 32º, quando os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos, liquidados ou, também quando se verifique o seu uso, no caso de activos fixos tangíveis e intangíveis. [artigo 32º, n.º 2 na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto]

6. Nas Sociedades anónimas, além destes casos, há as seguintes particularidades:

- Se houver acções preferenciais sem voto o respectivo dividendo prioritário (5%, pelo menos, do correspondente valor de emissão) é retirado dos lucros distribuíveis o que pode determinar que a distribuição seja feita apenas pelos accionistas preferenciais (Art.º 341º do CSC)
- Havendo redução de capital por motivo de perdas e se da redução resultar que o capital fica inferior ao montante da dívida aos obrigacionistas todos os lucros serão transferidos para a reserva legal até que esta mais o capital seja igual à dívida (Art.º 349º, n.º 6 do CSC).

12) AS ENTIDADES SUJEITAS A REVISÃO LEGAL

12.1) QUEM ESTÁ SUJEITO A REVISÃO?

Estão sujeitas a revisão legal das contas mediante intervenção de Revisor Oficial de Contas, as empresas e outras entidades quando:

- tal resulte de disposição legal, estatutária, e

- nas sociedades por quotas e cooperativas preencham os requisitos estabelecidos estabelecidos no artº 262º do código das sociedades comerciais.

É o caso, nomeadamente, das sociedades anónimas, sociedades em comandita por acções, sociedades por quotas com conselho fiscal, e das sociedades por quotas e alguns tipos de cooperativas que durante 2 anos consecutivos ultrapassem dois dos 3 parâmetros referidos no Art.º 262º do Código, que se transcreve:

1 - O contrato de sociedade pode determinar que a sociedade tenha um conselho fiscal, que se rege pelo disposto a esse respeito para as sociedades anónimas.

2 - As sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam

ultrapassados dois dos três seguintes limites:

a) Total do balanço: 1.500.000 Euros;[12]

b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 Euros;

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

3 - A designação do revisor oficial de contas só deixa de ser necessária se a sociedade passar a ter conselho fiscal ou se dois dos três requisitos fixados no número anterior não se verificarem durante dois anos consecutivos.

4 - Compete aos sócios deliberar a designação do revisor oficial de contas, sendo aplicável, na falta de designação, o disposto nos artigos 416º a 418º.

5 - São aplicáveis ao revisor oficial de contas as incompatibilidades estabelecidas para os membros do conselho fiscal.

6 - Ao exame pelo revisor e ao relatório deste aplica-se o disposto a esse respeito quanto a sociedades anónimas, conforme tenham ou não conselho fiscal.

7 - Os montantes e o número referido nas três alíneas do n.º 2 podem ser modificados por portaria dos Ministros das Finanças e da Justiça. [10]

12.2) QUEM TEM COMPETÊNCIA PARA FAZER A REVISÃO LEGAL

A Revisão legal é da competência legal do Revisor Oficial de Contas, agindo individualmente ou em representação de Soc. de Revisores Oficiais de Contas.

Por força do disposto no artº 40º do Estatuto do Revisor Oficial de Contas (Dec. Lei nº 487/99 de 16/11- Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas), constituem competências exclusivas dos revisores oficiais de contas as seguintes funções de interesse público:

a) A revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, nos termos definidos no artigo seguinte;

b) O exercício de quaisquer outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de revisores oficiais de contas sobre determinados actos ou factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

Nos termos do artº 48º do referido Estatuto, constituem também funções dos revisores oficiais

[10] Alteração introduzida pelo Dec. Lei 343/98 de 6/11. A taxa de câmbio do EURO em relação ao PTE foi fixada irrevogavelmente em 200,482. Estes novos parametros aplicam a partir de 1 de Janeiro de 2002 para as empresas constituidas em data anterior a 1 de Janeiro de 1999, ou a partir da data em que se torne eficaz a opção das sociedades de alterar a denominação do capital social para euros.

de contas, fora do âmbito das funções de interesse público, o exercício das seguintes actividades:

a) Docência;

b) Membros de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades;

c) Consultoria e outros serviços no âmbito de matérias inerentes à sua formação e qualificação profissionais, designadamente avaliações, peritagens e arbitragens, estudos de reorganização e reestruturação de empresas e de outras entidades, análises financeiras, estudos de viabilidade económica e financeira, formação profissional, estudos e pareceres sobre matérias contabilísticas, revisão de declarações fiscais, elaboração de estudos, pareceres e demais apoio e consultoria em matérias fiscais e parafiscais e revisão de relatórios ambientais e de sustentabilidade;

d) Administrador da insolvência e liquidatário;

e) Administrador ou gerente de sociedades participadas por sociedades de revisores oficiais de contas, a que se refere o n.º 7 do artigo 96.º

– Compete ainda aos revisores o exercício de quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua.

– A certificação legal das contas exprime a opinião do revisor oficial de contas de que as demonstrações financeiras individuais e ou consolidadas apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, de acordo com a estrutura de relato financeiro identificada e, quando for caso disso, de que as demonstrações financeiras respeitam, ou não, os requisitos legais aplicáveis.

- A certificação legal das contas deve concluir exprimindo uma opinião com ou sem reservas, uma escusa de opinião, uma opinião adversa, com ou sem ênfases, de acordo com as modalidades definidas nas normas de auditoria em vigor.

O exame às contas levado a efeito pelo Revisor, conduzirá à emissão de certificação legal das contas ou declaração de impossibilidade de certificação legal.

A certificação legal das contas exprime a opinião do R.O.C., poderá ser:

– Opinião sem reservas,
– Opinião sem reservas com ênfase (s),

- Opinião com reservas, com ou sem ênfase (s), por:
  - Limitação do âmbito,
  - Desacordo,
  - Incertezas fundamentais,
- Opinião adversa,
- Escusa de Opinião.

- Verificada a inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, o revisor emitirá declaração de impossibilidade de certificação.

- O exame das contas e a certificação legal obedecerão a normas técnicas emanadas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

- A certificação legal das contas e a declaração de impossibilidade de certificação inerentes a revisão legal estão sujeitos à disciplina sobre publicação e seus prazos estabelecidos para o relatório e parecer do órgão de fiscalização, assim como ao regime do direito à informação (ver al. c) do n.º 1 do art.º 21º do C.S.C.).

- A certificação legal das contas, em qualquer das suas modalidades, bem como a declaração de impossibilidade de certificação, são dotadas de fé pública, só podendo ser impugnadas por via judicial quando arguidas de falsidade.

- As acções judiciais destinadas a arguir a falsidade da certificação legal das contas ou da declaração de impossibilidade de certificação legal devem ser propostas no prazo de 120 dias a contar do prazo para o registo da prestação de contas ou, quando obrigatória, para a sua publicação no sítio da Internet de acesso público, ou do prazo para a publicação que legalmente a substituir, ou ainda, se anterior, do conhecimento da certificação ou declaração de impossibilidade de certificação por qualquer outra forma.

12.3) OUTRAS FUNÇÕES LEGAIS ATRIBUÍDAS AO R.O.C.

Além das funções atrás referidas, ao Revisor Oficial de Contas competem legalmente outras funções, nomeadamente

- Auditoria ás contas, quando decorrentes de disposição estatutária ou contratual (b) do artº 41 do Dec. Lei nº 487/99 de 16/11- Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas)

- Serviços relacionados com a revisão legal das contas ou a auditoria ás contas, quando tenham uma finalidade e/ou um âmbito especifico ou limitado.

- Como membro do conselho fiscal das sociedades anónimas e em comandita por acções (art.º 413º, n.º 2 e 478º do C.S.C.);
- Como fiscal único das sociedades anónimas e em comandita por acções sem conselho fiscal (art.º 413º, 446º e 478º do C.S.C.);
- Como membro do conselho fiscal das sociedades por quotas (n.º 1 do art.º 262º do C.S.C.);
- Como fiscal único designado para as sociedades por quotas que ultrapassem durante dois anos consecutivos, dois dos três parâmetros referidos no n.º 2 do art.º 262º do código das sociedades comerciais;
- Certificação dos balanços intercalares que deve preceder, nas sociedades anónimas e em comandita por acções, o adiantamento sobre lucros no decurso do exercício (art.º 297º, n.º 1, al. a) e art.º 478º do C.S.C.);
- Verificação das entradas em espécie para realização de capital, na constituição de sociedades e aumentos de capital (art.º 28.º do C.S.C.);
- Intervenção no caso de aquisição de bens a accionistas (art.º 29º do C.S.C.)
- Intervenção, se for caso disso, na fusão e cisão de sociedades, mediante exame do projecto de fusão (art.º 99º do C.S.C.);
- Intervenção, se fôr caso disso, na transformação de sociedades, mediante a elaboração de relatório de verificação de não impedimentos à transformação (art.º 132º C.S.C.);
- Emissão de parecer sobre as contas anuais das sociedades em liquidação, sendo caso disso;
- Intervenção na aprovação judicial de contas (art.º 67º do Código das Sociedades Comerciais);
- Colaboração com os sócios no exercício do seu direito à informação (art.º 214º, n.º 4 do C.S.C.);
- Avaliação do valor da participação no capital no caso de exoneração e exclusão de sócio (art.º 105º, n.º 1 e art.º 242º do C.S.C.);
- Intervenção nos aumentos de capital por incorporação de reservas de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial quando for caso disso, mediante declaração donde conste que desde a data a que se reporta o balanço até ao dia da escritura de aumento de capital, não ocorreram diminuições patrimoniais que obstem ao aumento de capital (art.º 93º do C.S.C.);
- Dar parecer sobre as contas intercalares das sociedades cotadas na Bolsa

– Dar parecer, sobre as contas do E.I.R.L. (estabelecimento individual de responsabilidade limitada);

– Representante comum dos obrigacionistas - (art.º 357º C.S.C);

- Verificação/certificação de incentivos no âmbito do POE/QREN.

– Docência;

– Consultadoria.

De acordo com o artº 8º do Código de valores mobiliários, publicado pelo Decreto Lei nº. 486/99 de 13 de Novembro, "deve ser objecto de relatório ou parecer elaborados por auditor registado na CMVM a informação financeira contida em documento de prestação de contas, em estudo de viabilidade ou em outros documentos que:

a) Devam ser submetidos á CMVM;

b) Devam ser publicados no âmbito de pedido de admissão à negociação em mercado regulamentado; ou

c) Respeitem a instituições de investimento colectivo."

No caso de os documentos de prestação de contas incluirem previsões sobre a evolução dos negócios ou situação financeira da entidade, deve o relatório ou parecer pronunciar-se expressamente sobre os respectivos pressupostos, critérios e coerência.

Importa ainda referir que, o D.L. n.º 257/96 de 31/12, aditou ao Código das sociedades os art.os 262º-A e 420º-A, que vêm atribuir novas funções ao Revisor Oficial de Contas.

Estas novas funções são designadas de, dever de prevenção para as sociedades por quotas, e de dever de vigilância para as sociedades anónimas.

Vejamos então:

– *DEVER DE PREVENÇÃO (ART.º 262º-A) - SOC. POR QUOTAS*

Nas sociedades por quotas em que haja um Revisor Oficial de Contas (integrado ou não em conselho fiscal), sempre que se verifiquem factos que este considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do objecto da sociedade, compete-lhe (ou a qualquer outro membro do Conselho Fiscal) comunicar imediatamente à gerência tais factos, por carta registada.

Nos 30 dias seguintes ao da recepção da carta, deve a gerência responder pela mesma via.

Caso não responda, ou a resposta for insatisfatória, deve o Revisor Oficial de Contas requerer a convocação de uma Assembleia Geral.

Ao dever da prevenção nas sociedades por quotas aplica-se o disposto sobre o dever de vigilância nas sociedades anónimas em tudo o que não estiver especificamente regulado para aquelas.

– *DEVER DE VIGILÂNCIA (ART.º 420º-A - SOC. ANÓNIMAS)*

Compete ao Revisor Oficial de Contas comunicar, imediatamente por carta registada, ao presidente do Conselho de Administração ou da Direcção, os factos reveladores de graves dificuldades na prossecução do objecto da sociedade, designadamente:

– Reiteradas faltas de pagamento a fornecedores;
– Emissão de cheques sem provisão;
– Falta de pagamento à Segurança Social;
– Falta de pagamento de impostos.

Deve ser dada resposta ao R.O.C., no prazo de 30 dias. Caso não seja dada resposta, ou for considerada insatisfatória, o R.O.C. requer reunião do Conselho de administração ou de Direcção.

Se tal reunião não se realizar ou as medidas tomadas não forem adequadas à salvaguarda dos interesses da sociedade, o R.O.C. deve pedir que seja convocada Assembleia Geral.

O Revisor Oficial de Contas é solidariamente responsável com os membros do Conselho de Administração ou da Direcção pelos prejuízos decorrentes para a sociedade, sempre que não observe o "dever de vigilância".

No que toca às responsabilidades é importante referir que este profissional poderá incorrer em responsabilidade civil, fiscal, penal e disciplinar. O R.O.C. responde ainda solidariamente com as sociedades comerciais pelos danos que lha causar pela sua conduta culposa. Acrescem ainda responsabilidades de natureza fiscal previstas no artº 24º da Lei Geral Tributária

Pensamos ter abordado no presente texto os aspectos da legislação comercial e fiscal, relacionados com o fecho, aprovação e apresentação aos seus destinatários das contas de 2011.

2.ª PARTE

O TRABALHO DE FECHO DE CONTAS DE 2011
ASPECTOS CONTABILÍSTICOS E FISCAIS

1.1.1-Transição POC/SNC

Adopção pela primeira vez das NCRF

Este capítulo do trabalho foi escrito em Março de 2010. Apesar disso, em nossa opinião é um texto fundamental, para melhor compreender a transição do POC/SNC, nomeadamente no seu aspecto fiscal.

Introdução:

...

Tendo desempenhado durante anos um papel fundamental no panorama nacional, o POC tem-se revelado, desde há algum tempo, insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas de relato financeiro, para além de carecer de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspectos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas.

...

Assim, a normalização contabilística nacional deverá aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português.

...

As «Normas contabilísticas e de relato financeiro» (NCRF), núcleo central do SNC, adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.[11]

Chegados ao final de mais um exercício económico temos pela frente não apenas o habitual trabalho de encerramento das contas, preparação da informação económica e financeira a divulgar aos diversos utilizadores, nomeadamente, sócios, financiadores, Administração Tributária e, de um modo geral, todos os interessados na mesma, mas também, este ano, o

[11] Preambulo do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho

trabalho de preparação para a aplicação, a partir de 1 de Janeiro de 2010[12], das normas constantes do novo sistema de normalização contabilística.

É sobejamente conhecido que este novo sistema assenta mais em princípios que em regras o que vai trazer novas responsabilidades às empresas. Queremos sublinhar que estas responsabilidades são da empresa e não unicamente do responsável técnico pela preparação da informação financeira.

Será necessário, em algumas circunstâncias, proceder a juízos de valor ou tomar decisões sobre políticas contabilísticas a utilizar. Estas decisões deverão ser tomadas pela empresa como um corpo único e não por este ou por aquele responsável isoladamente.

O Novo Sistema de Normalização Contabilística

O novo sistema de normalização contabilística é composto pelos seguintes instrumentos: Bases para a apresentação das demonstrações financeiras, Modelos de demonstrações financeiras, Código de contas, Normas contabilísticas e de relato financeiro (incluindo norma específica para as pequenas entidades) e Normas interpretativas.

Poderemos dizer, grosso modo, que se o novo sistema de normalização contabilística fosse constituído apenas pelos primeiros três instrumentos, o trabalho que nos espera a partir do início de 2010 não seria muito exigente.

No entanto, *a substância* do novo sistema está nas NCRF. É aqui que radica a necessidade de todo o estudo e trabalho que teremos de desenvolver, a começar no início de 2010.[13]

A NCRF nº 3 prescreve como efectuar a transição do modelo POC para o modelo SNC, começando por referir que *o objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade de acordo com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) contenham informação que:*
(a) Seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
(b) Proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização segundo as NCRF; e

[12] Para simplificação da redacção e leitura deste trabalho, assumiremos que a transição para as NCRF se realiza, para todas as entidades, em 1 de Janeiro de 2010.
[13] Obviamente, que este trabalho deverá ter começado com bastante antecedência, nomeadamente, com o estudo das diferentes NCRF e preparação dos sistemas de informação, para que a gora o trabalho flua com normalidade.

(c) Possa ser gerada a <u>um custo que não exceda os benefícios</u> para os utentes.[14]

A primeira tarefa que nos compete executar relacionada com o novo SNC, tendo sempre presente a relação custo-benefício referida na alínea c), está relacionada com as outras duas alíneas: assegurar que as primeiras demonstrações financeiras a emitir, preparadas de acordo com o SNC, possam ser comparáveis com aquelas que foram emitidas anteriormente e as que serão emitidas posteriormente.

Por outro lado, teremos de construir os alicerces nos quais irão assentar os registos posteriores, isto é, temos de abrir o exercício de 2010 de acordo com as NCRF.

Transição para o novo Sistema de Normalização Contabilística

É neste sentido que a NCRF 3 nos orienta de modo a que os objectivos definidos pela mesma, e referidos acima, possam ser cumpridos.

Teremos, então, de construir os alicerces nos quais irá assentar a aplicação das NCRF, isto é, preparar o "balanço de abertura".

Relativamente a este balanço de abertura somos de opinião que o mesmo não necessita, obrigatoriamente, de ser elaborado. Entendemos que, por agora, basta a preparação do "lançamento de abertura" de acordo com o SNC.

No entanto, e por que vamos necessitar deste balanço para, com base no mesmo, preparar os comparativos a inscrever no balanço a elaborar com referência ao final do primeiro exercício em que utilizaremos o SNC, é de toda a conveniência que o mesmo seja desde já preparado.

Aliás, convém desde já realçar que os trabalhos de transição para o SNC não terminam no início do primeiro exercício da sua aplicação (para a generalidade das empresas, 1 de Janeiro de 2010).

O trabalho continuará no final do primeiro exercício com aplicação plena do SNC, quando tivermos de elaborar as diferentes demonstrações financeiras exigidas pelo mesmo.

Em cada demonstração financeira a elaborar no final do primeiro exercício de aplicação do SNC será divulgada informação do próprio exercício e informação do exercício anterior que terá, obrigatoriamente, de ser comparável.

[14] Sublinhados nossos.

Nesse sentido, para além de prepararmos, com referência a 31 de Dezembro de 2009, as demonstrações financeiras que passaram a ser exigidas, teremos de reexpressar não apenas o balanço elaborado com referência àquela data, mas todas as outras demonstrações financeiras exigidas pelo novo sistema de normalização e que já o eram anteriormente.

Assim, teremos de reexpressar o balanço, a demonstração dos resultados[15], a demonstração dos fluxos de caixa[16] e preparar a demonstração das alterações no capital próprio.

Por força da exigência da NCRF 3 que refere que *uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com as NCRF na data de transição para as NCRF*, as diferentes entidades deverão preparar este balanço de abertura como se as NCRF estivessem em vigor desde sempre.

A preparação do "balanço de abertura" assenta em quatro pilares fundamentais:

a) **reconhecimento** de activos e passivos que sejam reconhecidos de acordo com as novas normas e que não eram de reconhecer de acordo com as normas POC;
b) **desreconhecimento** daqueles activos e passivos que eram reconhecidos pelas normas POC e que não são de reconhecer segundo as normas SNC;
c) **reclassificação** dos activos e passivos reconhecidos anteriormente e, que segundo as normas SNC sejam um tipo de activo e passivo diferente; e, finalmente
d) **mensurar** todos os activos e passivos, de acordo com as normas SNC.

Isto significa que poderemos ter, de acordo com o SNC,

a) activos e passivos que não estão reconhecidos no último balanço POC (reconhecimento);
b) activos e passivos no último balanço POC que não podem ser considerados como tal em SNC e terão de ser "eliminados" (desreconhecimento);
c) activos e passivos no último balanço POC que estão mensurados por um valor e terão de ser remensurados por força das NCRF (remensuração).

Para a generalidade das empresas as situações que se enquadram nestas situações serão reduzidas, sendo o trabalho nesta ocasião centrado, essencialmente, na "reclassificação".

Por força da preparação do balanço de abertura "como se as NCRF tivessem sido aplicadas

[15] No SNC apenas a demonstração dos resultados por naturezas é obrigatória
[16] Exigida, pela primeira vez, para aquelas sociedades que se encontrem numa banda compreendida entre os parâmetros do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais e os parâmetros do artigo 9º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, pelo que poderá ter de ser elaborada, para este efeito, a DFC relativamente a 2009.

desde sempre", teremos de analisar pormenorizadamente cada um dos saldos do último balanço elaborado de acordo com o POC e comparar com o saldo que teríamos se tivéssemos aplicado as NCRF, não apenas no último exercício mas também nos anteriores.

Refere a NCRF 3 que *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*.

Fica, então, claro que a contrapartida dos eventuais ajustamentos que se tornem necessários na transição para o SNC, terão como contrapartida, por regra, a conta de resultados transitados.

Chegados aqui, convém alertar para uma situação que tem gerado alguma confusão entre ajustamentos na transição e o efeito dos mesmos nas demonstrações financeiras reexpressas para fins de comparativos.

Porquê a conta de resultados transitados? Porque se as situações ajustadas não existissem pelo facto de terem sido tratadas, em exercícios anteriores, de acordo com as NCRF, os efeitos teriam sido registados em resultados líquidos desses exercícios anteriores. Os resultados líquidos de anos anteriores, hoje, estariam na conta de resultados transitados, para onde transitariam no início de cada um dos exercícios seguintes.

Os exercícios anteriores à aplicação das NCRF começam em 2009 e abrangem 2008, 2007, ... pelo que as situações que afectam o exercício de 2009, embora na transição (estamos em 2010) afectem resultados transitados, nas demonstrações financeiras comparativas, afectam o resultado líquido do período (referem-se ao período de 2009).

As situações ajustadas que afectem os exercícios de 2008 e anteriores, estas sim, no balanço comparativo (de 2009, de acordo com as NCRF) são efectivamente resultados transitados.

Poderemos dizer que poderão ocorrer ajustamentos de transição em que a contrapartida, no balanço de abertura (registos de reabertura da escrituração) é a conta de resultados transitados mas, no balanço comparativo reexpresso, com referência a 31 de Dezembro de 2009 e na demonstração dos resultados comparativa do exercício de 2009, a mesma situação poder afectar também (ou apenas) o resultado líquido do período.

É preciso ter presente as fronteiras constituídas pelo "primeiro segundo das 0 horas" do primeiro dia do exercício de 2009 e pelo "último segundo das 24 horas" do último dia do exercício cujo balanço foi elaborado de acordo com o POC. Os ajustamentos com origem em factos ocorridos antes da primeira "fronteira" são resultados transitados tanto na transição como no balanço comparativo; já os ajustamentos com origem em factos ocorridos entre as duas "fronteiras" são resultados transitados na transição e resultado líquido do período nas demonstrações financeiras comparativas de 2009.

É também necessário ter em conta para as **implicações que os efeitos fiscais** decorrentes das operações de transição podem ter nos registos de transição.

Refere o artigo 5.º Decreto-lei nº 159/2009, de 13 de Julho, que

> *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 - ....*
>
> *3 - ....*
>
> *4 - ....*
>
> *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 - ....*

Os efeitos, na contabilidade, dos ajustamentos da transição ocorrem no momento em que a mesma se opera enquanto que o efeito fiscal dos referidos ajustamentos ocorre no mesmo exercício e nos quatro exercícios seguintes.

Poderemos estar – e estaremos, em muitas situações - perante factos geradores de impostos diferidos, activos ou passivos, que devem ser reconhecidos, tendo por contrapartida a conta onde foi registado o efeito da transição que, por regra, é a conta de resultados transitados, como vimos atrás.

Significa isto que, para um número elevado de empresas, a transição POC/SNC não terminou com a entrada em vigor do novo sistema de normalização. Os seus efeitos fiscais podem prolongar-se por mais quatro exercícios. Convém ter isto presente e bem documentado no Dossier fiscal. Se para algumas empresas o efeito pode ser insignificante, para outras poderá ser significativo e qualquer esquecimento poderá originar prejuízos elevados.

Ainda no que respeita aos efeitos fiscais da transição, convém referir o artigo 22º, alínea f) do Decreto-Regulamentar 25/2009, que refere que *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*.

Como sabemos, aquele tipo de gastos, embora registados como tal na contabilidade viam o seu efeito fiscal diluído por três exercícios. Assim, se o reconhecimento dos efeitos fiscais destas situações for apanhado a meio do processo, as empresas podem continuar a reconhecer, para efeitos fiscais, 1/3 dos gastos nos anos que faltam para completar a sua consideração para efeitos tributários.

Estas situações ficam, assim, fora do âmbito do artigo 5º do Decreto-lei 159/2009, acima referido.

Também estas situações devem ser documentadas no Dossier fiscal e não devem ser esquecidas sob penas de serem causados prejuízos às empresas que têm estas situações.

Exemplifiquemos com dois casos:

Caso 1:

As últimas demonstrações financeiras, elaboradas com base no POC, da ABC, SA. tiveram por base os seguintes valores:

Balanço:

Depósitos à ordem	10.000	
Clientes	110.000	
Mercadorias	60.000	
Despesas de constituição (capitalizadas em 2009)	12.000	
Amortizações (Despesas de instalação, no exercício)		4.000
Capital social		25.000
Resultado líquido do exercício		13.000
Empréstimos obtidos		70.000
Fornecedores		80.000
	192.000	192.000

Demonstração dos resultados:

Custo das mercadorias vendidas	800.000	
Fornecimentos e serviços externos	110.000	
Custos com o pessoal	60.000	
Amortizações do exercício	4.000	
Vendas		987.000
RLE	13.000	
	987.000	987.000

Na transição, uma vez que as despesas de instalação não obedecem aos requisitos da NCRF 6 para serem considerados como um activo, teremos de desreconhecer tanto o activo como as respectivas amortizações acumuladas.

Admitindo que esta será a única situação relevante para efeitos de reconhecimento, desreconhecimento e mensuração na transição, neste caso teremos apenas de "eliminar" o valor líquido do activo tendo como contrapartida resultados transitados.

E os aspectos relativos à tributação? A quantia escriturada das despesas de constituição (valor líquido contabilístico) irá afectar negativamente o capital próprio na transição. Os efeitos fiscais irão ser repartidos pelo primeiro exercício de aplicação do SNC e pelos quatro seguintes. No momento da transição temos uma diferença temporária que origina, neste caso, uma activo por impostos diferidos quer será igual ao produto da taxa de IRC pelo valor do ajustamento. No final do ano de 2010, esse activo deverá ser reduzido em 1/5.

Depois de efectuarmos a reabertura, de acordo com o balanço de encerramento de 2009 (em POC), deveremos proceder às reclassificações necessárias, tendo em conta os quadros de

contas POC e SNC.

De seguida, no caso em análise, proceder-se-á ao desreconhecimento das despesas de instalação, por contrapartida de resultados transitados

56		Resultados transitados (snc)	8.000	
4831		Amortizações acumuladas (poc)	4.000	
431	a	Despesas de instalação (poc)		12.000

e reconhecer o activo por impostos diferidos associado a este ajustamento [17].

2741		Activos por impostos diferidos	2.000	
56	a	Resultados transitados		2.000

Sendo assim, no balanço de abertura (em SNC), se for elaborado, a primeira parte, correspondente ao activo e a segunda parte, correspondente ao capital próprio e passivo serão inferiores em 8.000 euros (12.000 – 4.000, relativamente às despesas de instalação e resultados transitados, respectivamente) relativamente aos correspondentes valores do último balanço em POC.

Estas são as operações obrigatoriamente realizadas na transição. No entanto, estas operações terão impacto nas demonstrações de 2009 reexpressas segundo as NCRF para efeitos de comparativos a apresentar juntamente com as demonstrações financeiras de 2010.

Embora esta tarefa possa ser desenvolvida apenas daqui a um ano, achamos conveniente tratar já delas pois pensamos que assim economizaremos algum tempo.

O balanço de 2009 reexpresso de acordo com as NCRF, neste caso, não se afasta muito do que se obterá com o "lançamento de abertura".

E a demonstração dos resultados? Neste caso, basta reclassificr os seus componentes?

A resposta é negativa.

Se em 2009 tivesse-mos aplicado as NCRF, não teríamos reconhecido este activo e, consequentemente, não teríamos reconhecido a amortização do mesmo. Logo, o resultado do exercício seria inferior em 8.000 euros.

[17] Exigida, pela primeira vez, para aquelas sociedades que se encontrem numa banda compreendida entre os parâmetros do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais e os parâmetros do artigo 9º do Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho, pelo que poderá ter de ser elaborada, para este efeito, a DFC relativamente a 2009.

De facto, em vez de capitalizarmos as despesas de instalação no montante de 12.000 euros, as mesmas teriam sido reconhecidas como um gasto do período naquele montante e não se teria registada a respectiva amortização, no montante de 4.000 euros o que levaria a que o resultado do exercício fosse menor em 8.000 euros.

Relembremos que, para efeito de registos de transição, em 1/1/2010, o desreconhecimento deste activo afectou resultados transitados em 8.000 euros.

No entanto, a demonstração dos resultados de 2009 reexpressa de acordo coma s NCRF apresentará um resultado líquido inferior no mesmo montante.

É este resultado líquido (e não resultados transitados) que irá figurar o balanço de 2009 reexpresso, para efeitos comparativos (o resultado líquido apresentado no balanço reexpresso terá de ser igual ao resultado líquido a apresentar na demonstração dos resultados reexpressa).

O balanço de 2009 elaborado em POC e reexpresso de acordo com as NCRF, para efeitos de comparativos, virá assim:

Entidade: ABC, S.A

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 de Dezembro de 2010

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 Dez. 2010	31 Dez. 2009
ACTIVO			
....			
Depósitos à ordem			10.000
Clientes			110.000
Inventários			60.000
…			
Total do activo			180.000
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital realizado			25.000
Resultado líquido do período			5.000
Fornecedores			80000
Financiamentos obtidos			70000
Total Capital prórpio e passivo			180.000

Por sua vez a demonstração dos resultados por naturezas, virá:

ABC, SA.
Demonstração dos resultados por naturezas
Período findo em 31 Dezembro 2010 *Euros*

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		2010	2009
Vendas e serviços prestados			987.000
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			-800.000
Fornecimentos e serviços externos			-122.000
Gastos com o pessoal			-60.000
Resultado antes de depreciações, g. financiamento e impostos			5.000
Resultado operacional (antes g. financiamento e impostos)			5.000
Resultado antes de impostos			5.000
Resultado líquido do período			5.000

Notas:

1. os fornecimentos e serviços externos são acrescidos de 12.000 euros, relativamente às despesas de instalação que, de acordo com a NCRF 6, não são de reconhecer como um activo; consequentemente
2. os gastos de amortização surgem diminuídos de 4.000 euros.

Conclusão a reter:

Neste caso, em que o facto originador do ajustamento de transição ocorreu no exercício de 2009, o ajustamento, que na transição foi registado em resultados transitados (por regra, é sempre nesta conta), nas demonstrações financeiras comparativas, incluindo o balanço, afectará os resultados líquidos do período.

Exemplo 2:

As últimas demonstrações financeiras, elaboradas com base no POC, da XYZ, Lda. tiveram por base os seguintes valores:

Balanço:

Depósitos à ordem	120.000	
Clientes	800.000	
Mercadorias	765.000	
Despesas de investigação (capitalizadas em 2008)	150.000	
Amortizações (Despesas de investigação)		100.000
Capital social		50.000
Resultado líquido do exercício		280.000
Empréstimos obtidos		780.000
Fornecedores		625.000
	1.835.000	1.835.000

Demonstração dos resultados:

Custo das mercadorias vendidas	3.200.000	
Fornecimentos e serviços externos	250.000	
Custos com o pessoal	220.000	
Amortizações do exercício (de despesas de investigação)	50.000	
Vendas		4.000.000
RLE	280.000	
	4.000.000	4.000.000

No início do primeiro exercício de acordo com as NCRF, uma vez que as despesas de investigação não obedecem aos requisitos da NCRF 6 para serem considerados como um activo, teremos de desreconhecer tanto o activo como as respectivas amortizações acumuladas.

Sendo assim, admitindo que esta é a única situação relevante abrangida pelos quatro "pilares" da transição referidos acima, poderemos desde já adiantar que no balanço com referência a 31 de Dezembro de 2009 reexpresso, de acordo com o SNC, e que irá ser utilizado como comparativo em 31 de Dezembro de 2010, os seus membros serão inferiores em 50.000 euros (150.000 – 100.000, relativamente às despesas de investigação) em relação aos correspondentes valores do último balanço em POC.

Relativamente à transição para o SNC, poderemos afirmar que o trabalho fica completo com o desreconhecimento deste activo, em POC

56		Resultados transitados (snc)	50.000	
4831		Amortizações acumuladas (poc)	100.000	
431	a	Despesas de instalação (poc)		150.000

e o reconhecimento do activo por impostos diferidos associado a este ajustamento[18].

2741		Activos por impostos diferidos	12.500	
56	a	Resultados transitados		12.500

E o que se passa com a demonstração dos resultados de 2009 que irá ser apresentada como comparativa na correspondente demonstração financeira a elaborar para o exercício de 2010?

Como dissemos acima, uma entidade deve elaborar o balanço de abertura como se tivesse aplicado desde sempre as NCRF.

Assim sendo, se a empresa utilizasse desde sempre as NCRF, não teria reconhecido um activo incorpóreo nem, consequentemente, as amortizações do mesmo.

A demonstração dos resultados que irá resultar da reexpressão da última elaborada em POC, relativa ao exercício de 2009, não terá nos custos e perdas (nos gastos, em SNC) o valor das amortizações do exercício (50.000 euros), pelo que o resultado (não esquecer o pressuposto acima) virá aumentado neste valor, isto é, a demonstração dos resultados reexpressa apresentará um resultado líquido superior em 50.000 euros ao resultado apresentado pela demonstração dos resultados em POC. Será este resultado superior em 50.000 euros que, obviamente, terá de figurar no balanço reexpresso.

[18] Assumindo uma taxa de IRC de 25%, sem derrama.

XYZ, Lda.

Demonstração dos resultados por naturezas

Período findo em 31 Dezembro 2010 *Euros*

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		2010	2009
Vendas e serviços prestados			4.000.000
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas			-3.200.000
Fornecimentos e serviços externos			-250.000
Gastos com o pessoal			-220.000
Resultado antes de depreciações, g. financiamento e impostos			330.000
Resultado operacional (antes g. financiamento e impostos)			330.000
Resultado antes de impostos			330.000
Resultado líquido do período			330.000

No entanto, tal como sugerimos anteriormente, deve-se preparar o balanço de 2009 reexpresso de acordo com as NCRF que, neste caso, não apresentará as despesas de investigação no activo, apresentando o reflexo do seu desreconhecimento nos resultados transitados.

Como resulta do lançamento acima, relativamente à transição, o efeito nos resultados transitados é de 50.000. Qual a origem deste valor? Se a empresa tivesse aplicado as normas do SNC desde sempre, o que teria ocorrido?

Em 2008:
o resultado líquido do exercício teria sido menor em 100.000 euros. Teria sido registada em fornecimentos e serviços externos a quantia de 150.000 euros e, consequentemente, não se teria registado as amortizações do exercício, no montante de 50.000 euros.

Temos, então, que o efeito no exercício de 2008 é de **100.000 euros**. Onde apresentar este efeito no balanço de 2009 reexpresso? Como o efeito ocorreu antes do "primeiro segundo do primeiro dia do exercício de 2009" será de apresentar em **resultados transitados**.

Em 2009:
o **resultado líquido do exercício** teria sido maior em **50.000 euros**. Não se teriam registado amortizações das despesas de investigação pois as mesmas não existiriam como activo.

Temos, então, que o efeito no exercício de 2009 deve afectar, na reexpressão das respectivas demonstrações financeiras, o resultado líquido do exercício.

Vejamos o balanço de 2009 reexpresso para SNC em que foram diminuídos o activo e o capital próprio em 50.000 euros (valor líquido das despesas de investigação, em 31 de Dezembro de 2010).

Entidade: XYZ, Lda.

BALANÇO INDIVIDUAL EM 31 de Dezembro de 2010

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31 Dez. 2010	31 Dez. 2009
ACTIVO			
....			
Depósitos à ordem			120.000
Clientes			800.000
Inventários			765.000
…			
Total do activo			1.685.000
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO			
Capital realizado			50.000
Resultado líquido do período			330.000
Resultados transitados			-100.000
Fornecedores			625000
Financiamentos obtidos			780000
Total Capital prórpio e passivo			1.685.000

Notas:

1. as despesas de investigação no montante (líquido) de 50.000 euros, não surgem no balanço de 2009, reexpresso;
2. a "contrapartida" no capital próprio está reflectida no resultado líquido (crédito) por 50.000 euros, relativamente às amortizações do exercício de 2009, que não são de considerar e nos resultados transitados (débito) por 100.000 euros, relativamente à quantia escriturada que o activo desreconhecido apresentava no final do exercício de 2008.

Conclusão:

Situações surgidas em 2009 terão reflexo nas demonstrações financeiras comparativas, em princípio, apenas no resultado líquido.

Situações como a apresentada em que o "desde sempre" inclui períodos anteriores a 1 de Janeiro de 2009 poderão ter reflexo, nas demonstrações financeiras comparativas, nos resultados líquidos do período e nos resultados transitados.

Situações mais frequentes

Nas tarefas de transição, dos "quatro pilares" há um que afectará, seguramente, todas as empresas. Estamos a referirmo-nos à reclassificação.

De entre estas situações, chamamos a atenção para as que, presumivelmente, são mais correntes: os empréstimos obtidos de sócios, as dívidas resultantes de locações, os subsídios ao investimento em bens amortizáveis, os ex-acréscimos e diferimentos e os investimentos em imóveis.

Relativamente ao reconhecimento e desreconhecimento de activos e passivos, como foi já referido, para a generalidade das empresas as situações reduzir-se-ão a um pequeno número em que se terá de efectuar esses tipos de ajustamentos.

Em nossa opinião, as situações que mais afectarão as empresas estão ligadas a activos a desreconhecer, como é o caso dos exemplos acima e outros que poderão estar apresentados no balanço como diferimentos (mais os custos que os proveitos).

Para este tipo de desreconhecimento as tarefas a realizar são idênticas às apresentadas acima.

Uma situação de reconhecimento que afectará bastantes empresas está relacionada com a apresentação do efeito do desconto de letras.

Por força da NCRF 27, o valor das letras descontadas e não vencidas terá de ser apresentado no activo e o correspondente valor recebido pelo desconto apresentado no passivo.

Assim, na transição terá de ser efectuado o seguinte registo, cuja quantia deverá estar divulgado na nota 31 do ABDR, elaborado de acordo com o POC.

212xx		Clientes – títulos a receber
2514	a	Letras descontadas

Nota: para melhor controlo sobre as operações de desconto de letras, sugerimos os seguintes registos:

Pelo saque:

21211		Clientes – títulos a receber – gerais – letras sacadas
21111	a	Clientes c/c gerais

Pelo desconto envio para:

21212		Clientes – letras sacadas e descontadas
21211	a	Clientes –títulos a receber – gerais - letras sacadas

Pelo desconto:

12		Depósitos à ordem
6911		Juros suportados
2514		Desconto de letras

Notas:

1. Se as contas 21211-Letras sacadas e 21212-Letras descontadas forem utilizadas tendo por subcontas os clientes, apresentarão a responsabilidade destes perante a entidade pelas letras não vencidas em carteira (21211) e descontadas (21212);
2. Se a conta 2514-Desconto de letras for utilizada tendo por subcontas os bancos, apresentará a responsabilidade da entidade perante cada um dos bancos por letras descontadas e não vencidas;
3. Se a letra for devolvida, além do registo do recâmbio (2514/12) deve-se reclassificar a dívida do cliente (2111/21212);
4. Quando a letra for paga deve-se anular o saldo correspondente nas contas 21212 e 2514

Situações semelhantes a esta mas que, tanto quanto julgamos saber, se encontram registadas de acordo com esta NCRF, são as relacionadas com o "desconto" de cheques pré-datados, "desconto" de remessas de exportação e com o financiamento através do *factoring*.

Outras situações que poderão surgir com alguma frequência estão ligadas à aplicação do método de equivalência patrimonial. Aqui duas situações poderão surgir.

Em primeiro lugar, poderemos ter de aplicar pela primeira vez o método e estamos perante a remensuração de um activo.

Na transição, a contrapartida será a mesma que temos vindo a referir ou, eventualmente, a conta de Ajustamentos em activos financeiros.

Nas demonstrações financeiras comparativas, tal como nos casos anteriormente apresentados, dependendo do exercício em que se deveria ter aplicado este método de valorização dos

investimentos financeiros, a transição poderá afectar as contas de resultado líquido e/ou resultados transitados.

A segunda situação relacionada com o método de equivalência patrimonial tem a ver com as empresas que já o aplicam na contabilização dos investimentos financeiros em partes de capital de filiais e associadas e que, eventualmente, amortizaram o *goodwill*.

De acordo com as NCRF este não é amortizado pelo que se terá de repor o custo inicial do investimento, eliminando a "amortização" do *goodwill*.

Conclusões

De pois do quer ficou dito queremos deixar claro que a transição para o novo normativo não é um drama.

Para uma boa aplicação não só da transição mas também da futura aplicação das NCRF é necessário que conheçamos o que nos espera no novo sistema. Só conhecendo razoavelmente as NCRF seremos capazes de efectuar a transição com o mínimo de rigor.

Aconselhamos, porque estamos profundamente empenhados no trabalho de transição, a aproveitar esta oportunidade para reexpressar as demonstrações financeiras de 2009, de acordo com as NCRF. E será um trabalho que fica, desde já, preparado para ser utilizado daqui a um ano. Se o não fizermos, quando voltarmos a trabalhar esta matéria, poderemos ter dificuldade em reconstituir as diferentes situações.

Em termos de transição propriamente dita, haverá empresas em que as tarefas de transição se resumirão à reclassificação do último balanço elaborado de acordo com o POC.

Outras encontrarão algumas das situações apresentadas como exemplos acima, que serão tratadas como estas.

Outras, ainda, poderão deparar-se com outras situações. Para estas recomendamos a aplicação do raciocínio exposto nos casos apresentados, nomeadamente na diferenciação dos momentos em que se realiza a transição (2010) e a data a que se referem as demonstrações reexpressas (31/12/2009) e as respectivas consequências ao nível das contas afectadas (resultados transitados e/ou resultado líquido).

1.1.2 – A Estrutura Conceptual

1. Introdução

O Anexo ao decreto-lei 158/2009, de 13 de julho, elenca os instrumentos que compõem o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) apresentando-os como sendo os seguintes:

Bases para a apresentação demonstrações financeiras (BADF);

Modelo de demonstrações financeiras (MDF);

Código de contas (CC);

Normas contabilísticas e d relato financeiro (NCRF);

Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE); e

Normas interpretativas (NI)

A Estrutura concetual (EC) não é apresentada como fazendo parte integrante do SNC mas é apresentada como constituindo um documento autónomo.

Embora não fazendo parte dos instrumentos do SNC, a EC é um documento essencial para o enquadramento, a compreensão e a interpretação das diferentes NCRF e dos outros instrumentos que compõem o SNC. Grosso modo, poderemos dizer que a EC está para o SNC como a Constituição da República Portuguesa (CRP) está para o conjunto de normas que regulam a nossa atividade como cidadãos.

Neste modesto texto queremos deixar a nossa análise àqueles que consideramos serem os principais aspetos da EC.

A EC começa por referir quais os propósitos das demonstrações financeiras (DF) preparadas pelas diferentes entidades, aqui incluindo as entidades comerciais e industriais e de negócios tanto do setor privado como do setor público. Elenca um conjunto de decisões que podem ser tomadas através da informação constante das DF.

Temos, assim à partida, dois lados diferentes relacionados com as DF: os preparadores das DF e os respetivos utilizadores[19]. É necessário que tanto uns como outros estejam familiarizados com os conceitos subjacentes à preparação das DF[20] para evitar eventuais conflitos ou más interpretações.

Para esse efeito, a EC estabelece um conjunto de conceitos que estão subjacentes à preparação e

[19] A EC apresenta como utilizadoras da informação financeira os investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos e o público em geral, descrevendo, genericamente, as suas necessidades de informação.

[20] A EC enumera as demonstrações financeiras que entende que, normalmente, constituem o conjunto a ser disponibilizado aos diversos utentes: balanço, uma demonstração dos resultados, demonstração das alterações no capital próprio, uma demonstração dos fluxos de caixa e o conjunto de notas e informações que complementem as restantes demonstrações financeiras.

apresentação das demonstrações financeiras a disponibilizar a utentes externos, referindo que o seu propósito é o de:

a) ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das (NCRF) e no tratamento de tópicos que ainda tenham de constituir assunto de uma dessas Normas;

(b) ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;

(c) ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e

(d) proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.

Referimos já que a EC é um instrumento de normalização que não faz parte do SNC, não devendo ser considerado uma norma.

Geralmente o conteúdo da EC mantém-se inalterado por prazos mais ou menos dilatados. Pelo contrário a estrutura das NCRF pode sofrer alterações com alguma frequência, dependendo do ambiente económico em que nos movemos. Poerá, assim, acontecer que determinada NCRF sofra alterações que entrem em conflito com a EC.

No entanto, ao contrário do exemplo que demos entre a EC e a CRP, sempre que haja um conflito entre a EC e uma NCRF, será esta que prevalece sobre a EC.

Para atingir os seus objetivos a EC apresenta os seguintes pontos:

a) do objetivo das demonstrações financeiras;

(b) das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;

(c) da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e

(d) dos conceitos de capital e de manutenção de capital.

2. Objetivo das demonstrações financeiras

O objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

A fim de atingir os objetivos traçados, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime do acréscimo (ou da periodização económica ou, ainda “da especialização dos exercícios”)

segundo o qual os efeitos das operações são reconhecidos quando ocorrem e não quando os fluxos de caixa respetivos se verificam, numa ótica de continuidade.

A ótica da continuidade assume-se como sendo a seguida, se nada for dito em contrário, assumindo-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de liquidar ou reduzir a sua atividade. Neste último caso, as demonstrações financeiras serão preparadas noutra ótica. Por exemplo, se a entidade estiver em liquidação, a mensuração dos ativos e passivos será diferente daquela que seria utilizada se a entidade estivesse em continuidade.

3. Características qualitativas das demonstrações financeiras

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.

Compreensibilidade: é uma qualidade essencial da informação financeira que ela seja compreendida pelos seus utentes. No entanto, presume-se que estes utentes tenham conhecimentos básicos da atividade empresarial e tenham vontade de estudar a informação financeira com a profundidade necessária nas circunstâncias.

Relevância: Não é apropriado "asfixiar" os utentes das demonstrações financeiras com informação sem qualquer interesse para os mesmos. A informação a fornecer deve ser capaz de ajudar os utentes a tomar as suas decisões através da avaliação do passado e presente da entidade de modo a ajudar a prever o futuro dessa entidade. A informação pode ser relevante pela sua natureza (evolução dos negócios, contratos firmados para o futuro, etc.) ou pela sua materialidade (quantias).

A informação a disponibilizar deve ter em conta a materialidade. Itens que, quantitativamente, são insignificantes devem ser agregados com outros e não apresentados nas demonstrações financeiras em linhas autónomas.

Fiabilidade: para que os utentes possam tomar as suas decisões com base na informação financeira, a mesma deve ser completa e de confiança. Para isso deve ser preparada sem julgamentos prévios com a intenção de atingir determinado objetivo, devendo ser neutra, e estar isenta de erros materialmente relevantes apresentando fidedignamente o resultado das diversas transações ocorridas no seio da entidade, tendo em atenção a substância das mesmas em detrimento da sua forma.

Na preparação da informação financeira os preparadores deparam-se muitas vezes com incertezas e com a necessidade de efetuar estimativas sobre determinados factos (por exemplo, sobre a vida útil de uma ativo fixo). Nestas circunstâncias, a informação financeira deve ser preparada com prudência mas não caindo, por outro lado, na criação de reservas ocultas, subavaliação de ativos e de rendimentos ou sobreavaliação de passivos ou gastos.

Por vezes estamos perante informação relevante mas não há tempo de a preparar com fiabilidade. É necessário algum tempo para, por exemplo, quantificar essa informação.

Como proceder? Privilegiar a relevância da informação financeira ou a sua característica da fiabilidade? Deve ser usado o bom senso dos preparadores da informação financeira que devem conjugar a oportunidade da informação com a sua fiabilidade.

Comparabilidade: esta característica permite que os utentes possam comparar a informação financeira no tempo e no espaço. Isto é, a informação financeira, relativa a um determinado período, de uma entidade deve poder ser comparada, não só, com a informação da mesma entidade mas relativa a outros períodos mas também, com a informação financeira de outras entidades.

Para que isto aconteça, os utilizadores da informação financeira necessitam ter conhecimento das políticas contabilísticas seguidas pela entidade e eventuais alterações de políticas e os seus efeitos nas demonstrações financeiras.

4. Definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras

4.1 Definição dos elementos das demonstrações financeiras

A EC apresenta as seguintes definições para os elementos relacionados com a mensuração da posição financeira (elementos do balanço):

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros;

A existência ou não do controlo do ativo é um ponto importante no reconhecimento de um ativo, devendo ser tida em conta a substância da transação e não apenas a sua forma.

Os benefícios económicos futuros estão ligados à utilização do ativo na produção de bens e serviços, à troca por outros ativos ou na liquidação de um passivo ou ser atribuído aos proprietários

da entidade.

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;

Para que determinado item obedeça à definição de passivo é necessário que exista no momento uma obrigação assumida pela entidade em resultado de ações já praticadas.

Capital próprio é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

A EC apresenta as seguintes definições para os elementos relacionados com a mensuração do desempenho (elementos da demonstração dos resultados):

Rendimentos são aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio;

Nos rendimentos estão incluídos o rédito e os ganhos. O rédito resulta da atividade operacional da entidade, como é o caso das vendas, prestações de serviços ou outras denominações, dependendo da atividade da entidade. Os ganhos resultam, geralmente, de outas transações que não as referidas anteriormente como é o caso dos resultados com a alienação de ativos fixos .

Gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de ativos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.

De modo semelhante aos rendimentos, também nos gastos se incluem as perdas que, geralmente, resultam de outras transações que não as resultantes da atividade operacional da entidade. Poderemos apresentar como gastos o exemplo utilizado nos ganhos e acrescentar os resultantes de acontecimentos extraordinários como sinistros.

4.2 Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

Reconhecer um elemento das demonstrações financeiras é o seu "registo na contabilidade" quando o mesmo satisfaça a definição desse elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento.

A que critérios se refere a EC? São dois.

Um item que satisfaça a definição de uma classe deve ser reconhecido se:

(a) for provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou da entidade, e

(b) o item tiver um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

A avaliação da probabilidade de benefícios económicos futuros deve ser avaliada com base nos dados disponíveis no momento em que se prepara a informação financeira. Geralmente, a mensuração do resultado de uma transação não levanta problemas. No entanto, podem ocorrer acontecimentos em que isto não se verifique. Nestas circunstâncias, o elemento não deve ser reconhecido ("registado") e se a informação for relevante, deverá ser divulgado.

Podemos resumir o que foi dito do seguinte modo:
Um <u>ativo</u> é reconhecido no balanço quando:
for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade; e
o ativo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.

Um <u>passivo</u> é reconhecido no balanço quando:
for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente; e
que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.

Um <u>rendimento</u> é reconhecido na demonstração dos resultados quando:
tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo; e
que possa ser quantificado com fiabilidade

Os <u>gastos</u> são reconhecidos na demonstração dos resultados quando:
tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo; e
que possam ser mensurados com fiabilidade

4.3 Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

Referimos atrás que o reconhecimento era o "registo a contabilidade". Continuando com uma linguagem corrente na nossa atividade, diremos que a mensuração é a determinação do valor do referido registo.

A EC define mensuração como sendo *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. Isto envolve a seleção da base particular de mensuração.

As bases de mensuração disponíveis incluem o tradicional custo histórico, o custo corrente, o valor realizável, o valor presenta e o justo valor.

Custo histórico

Os ativos 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, 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 ativos são registados pela quantia de caixa ou de equivalentes de caixa que teria de ser paga se o mesmo ou um ativo 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 ativos são registados pela quantia de caixa, ou equivalentes de caixa, que possa ser correntemente obtida ao vender o ativo 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 ativos 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 ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.

5. Conceitos de capital e manutenção de capital

Conceito financeiro de capital, tal como o dinheiro ou poder de compra investido, o capital é

sinónimo de ativos líquidos ou de capital próprio da empresa;

Conceito físico de capital, tal como a capacidade operacional, o capital é a capacidade produtiva da empresa baseada em, por exemplo, unidades de produção diária.

Manutenção do capital financeiro: um lucro só é obtido se a quantia financeira dos ativos líquidos, no fim do período, exceder a quantia financeira dos ativos líquidos, no começo do período, depois de excluir variações nos capitais próprios durante o período que tenham por origem os detentores da empresa;

Manutenção do capital físico: o lucro só é obtido se a capacidade física produtiva da empresa, no fim do período, exceder a capacidade física produtiva do começo do período, depois de excluir variações nos capitais próprios durante o período que tenham por origem os detentores da empresa.

O conceito de manutenção de capital proporciona a ligação entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro porque proporciona o ponto de referência pelo qual o lucro é mensurado. Só o excesso da quantia necessária para manter o capital pode ser considerado lucro e, por conseguinte, como um retorno sobre o capital.

Daqui que o lucro seja considerado como a quantia residual que permanece após os gastos (incluindo os ajustamentos de manutenção do capital quando apropriado) terem sido deduzidos dos rendimentos.

1.1.3- Bases para a preparação das demonstrações financeiras

As bases para a preparação das demonstrações financeiras (BADF) estabelecem os requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade das mesmas quer com demonstrações financeiras de períodos anteriores (comparação no tempo), quer com as demonstrações financeiras de outras entidades (comparação no espaço).

Outras matérias necessárias à preparação da informação a recolher para a elaboração das desmonstrações financeiras e para a divulgação da mesma, tais como o reconhecimento, a mensuração, a divulgação e os aspetos particulares de apresentação de transações específicas e outros acontecimentos são tratados nas diversas NCRF.

Tal como é referido nas BADF, as demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira (balanço) e do desempenho (demonstração dos resultados e

dos fluxos de caixa) financeiro de uma entidade, tendo por objetivo proporcionar informação acerca daquela posição financeira e do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade.

Para atingir tal objetivo as demonstrações financeiras proporcionam informação acerca dos ativos, passivos e capital próprio (balanço), rendimentos, incluindo réditos e ganhos, e gastos, incluindo perdas (demonstração dos resultados), outras alterações no capital próprio que não as que têm o seu espelho na demonstração dos resultados e os fluxos de caixa.

Esta informação, complementada com outra constante do anexo, ajuda os utentes das demonstrações financeiras a tomar as suas decisões através da previsão dos fluxos de caixa futuros, a sua tempestividade e certeza de ocorrência.

Vimos que os preparadores da informação financeira devem preparar diversas demonstrações financeiras, tal como citadas acima.

Assim, um conjunto completo de demonstrações financeiras deve incluir um balanço, uma demonstração dos resultados (tradicionalmente, apresentamos a demonstração dos resultados por naturezas), uma demonstração das alterações do capital próprio, uma demonstração dos fluxos de caixa e, para complementar toda a informação constante destas demonstrações financeiras, um anexo.

O anexo deve divulgar informação sobre as bases de preparação, as políticas contabilísticas adotadas e outras informações exigidas, não só pelas NCRF, mas também, por outras fontes normativas.

As BADF estabelecem pressupostos a que deve obedecer a preparação das demonstrações financeiras. Assim, temos de ter presente os pressupostos da continuidade e do regime do acréscimo (periodização económica). Há que ter em conta ainda a consistência de apresentação das demonstrações financeiras a materialidade e agregação e a (não) compensação.

Continuidade: as demonstrações financeiras devem ser preparadas no pressuposto da entidade em continuidade, a menos que o órgão de gestão tenha a intenção de liquidar a entidade ou cessar a sua atividade. Quando as demonstrações financeiras sejam preparadas noutro pressuposto que não o da continuidade, tal facto deve ser divulgado no anexo devendo ser apresentados os fundamentos pelos quais as demonstrações financeiras foram preparadas.

Regime do acréscimo: as demonstrações financeiras, com exceção da demonstração dos fluxos de caixa, devem ser preparadas tendo em conta o regime do acréscimo o que implica que os elementos das demonstrações financeiras - ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos – sejam reconhecidos quando satisfaçam as definições e critérios de reconhecimento respetivos, contidos na estrutura concetual.

Consistência de apresentação: a apresentação e a classificação dos elementos das demonstrações financeiras devem ser mantidas de um período para outro.

Obviamente, que quando ocorrerem alterações significativas na natureza das operações e se conclua que outra forma de apresentação ou classificação seja mais apropriada, a consistência deve ser quebrada, devendo tal facto ser divulgado e quantificado o seu efeito, ajustando a informação comparativa correspondente. Também podem ocorrer alterações na apresentação de itens nas demonstrações financeiras por força da exigência de uma NCRF.

Materialidade e agregação: cada classe de itens semelhantes deve ser apresentada separadamente nas demonstrações financeiras. No entanto, poderá acontecer que determinada classe de itens não seja material, isto é, o seu conhecimento ou desconhecimento não afeta as decisões dos utentes das demonstrações financeiras. Neste caso, esta classe de itens não deve ser apresentada isoladamente na respetiva demonstração financeira, mas deverá ser agregada a outros itens para ser apresentada. Se os preparadores assim o entenderem, por ser útil a sua divulgação, informação sobre estes itens deve ser incluída no anexo.

(Não) compensação: os ativos e passivos, os gastos e rendimentos não devem ser compensados, anão ser que tal seja permitido ou exigido por uma NCRF. As BADF apresentam alguns casos em que tal compensação deve ser realizada:

Os ganhos e perdas na alienação de ativos não correntes, incluindo investimentos e ativos operacionais, são relatados, deduzindo ao produto da alienação a quantia escriturada do ativo e os gastos de venda relacionados; e

Os dispêndios relacionados com uma provisão reconhecida de acordo com a NCRF respetiva e reembolsada segundo um acordo contratual com terceiros (por exemplo, um acordo de garantia de um fornecedor) podem ser compensados com o reembolso relacionado.

Informação comparativa: deve ser divulgada informação comparativa do período anterior para todas as quantias inscritas nas demonstrações financeiras. Esta informação comparativa é extensível à informação divulgada no anexo quando tal seja relevante para a compreensibilidade das

demonstrações financeiras.

Como já referido relativamente ao ponto da consistência de apresentação, quando quantias das demonstrações financeiras sejam reclassificadas ou emendadas, as correspondentes quantias dos períodos anteriores devem ser ajustadas em conformidade.

Quando tal acontecer, uma entidade deve divulgar a natureza da reclassificação, a quantia de cada item ou classe de itens que tenha sido reclassificada e a razão para a reclassificação.

Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas, uma entidade deve divulgar a razão para não as reclassificar e a natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas.

A terminar este ponto as BADF referem que *aperfeiçoar a comparabilidade de informação interperíodos ajuda os utentes a tomar decisões económicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão.*

1.1.4-As Normas contabilísticas

1. Normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF)

As NCRF são uma adaptação à nossa realidade das normas internacionais de contabilidade adotadas pela União europeia, nos termos do Regulamento 1600/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.
Dado tratar-se de uma adaptação, o conjunto das NCRF pode não contemplar todas as normas internacionais de contabilidade ou não adotar todos os procedimentos e divulgações exigidos pelas normas internacionais.
Esta adaptação faz com que a generalidade das empresas utilize, na preparação das suas demonstrações financeiras, normas não muito distantes das normas internacionais de contabilidade utilizadas o que permite que as empresas transitem de um modelo baseado nas normas contabilísticas e de relato financeiro para o modelo baseado nas normas internacionais de contabilidade sem necessidade de grandes alterações.
As NCRF são vinte e oito sendo que uma delas – a NCRF 3 – perderá grande parte da sua importância depois de efetuada a transição POC/SNC.

2. Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE)

Para as entidades a quem se aplica o SNC, referidas no artigo 3º do Decreto-lei 158/2009, de 13 de julho, que não ultrapassem dois dos três limites seguintes, pode ser adotada a NCRF-PE:

a) Total do balanço: 500.000 euros
b) Total de vendas e outros rendimentos: 1.000.000 euros
c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20.

Independentemente destes limites, as entidades que tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a revisão legal das contas, por força da lei ou dos estatutos, não podem tomar a opção pela utilização da NCRF-PE.

O mesmo acontece quando uma pequena entidade, de acordo com os parâmetros referidos, integre o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas.

A NCRF-PE é uma condensação dos principais aspetos de reconhecimento, mensuração e divulgação extraídos das NCRF. De notar, que nem todas as NCRF foram condensadas na NCRF-PE.

Assim, as NCRF

2-Demonstração dos fluxos de caixa (as PE estão dispensadas de apresentação desta demonstração financeira);

5-Divulgação de partes relacionadas;

8-Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas;

11-Propreidades de investimento;

12-Imparidade de ativos;

13-Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas;

14-Concentrações de atividades empresariais;

15-Investimentos em subsidiárias e consolidação;

16-Exploração e avaliação de recursos minerais; e

24-Acontecimentos após a data do balanço,

não foram resumidas no conteúdo da NCRF-PE

3. Norma contabilística para microentidades (NC-ME)

Não fazendo parte do SNC, mas antes constituindo um modelo de normalização que opera de modo autónomo, foi aprovado pelo Decreto-lei nº36-A/2011, de 9 de março, a Normalização contabilística para micro entidades (NCM).

Para este efeito, consideram-se micoentidades as empresas que à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

a) Total do balanço: 500.000 euros

b) Volume de negócios líquido: 500.000 euros
c) Número médio de empregados durante o exercício: 5.

As microentidades podem optar pelas normas do SNC ("integral" ou NCRF-PE), desde que não tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a revisão lega das contas por determinação legal ou contratual. Esta opção é realizada nos termos do nº 2 do artigo 5º, da Lei 35/2010, de 2 de setembro (na declaração modelo 22, do CIRC).

A NCM é composta pelos seguintes instrumentos, que são os mesmos, com as necessárias simplificações, que compõem o SNC:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras das microentidades (BADF-ME);
- Modelos de demonstrações financeiras para microentidades (MDF-ME);
- Código de contas para microentidades (CC-ME);
- Norma contabilística para microentidades (NC-ME);
- Normas interpretativas para microentidades (NI-ME).

As BADF-ME estabelecem os requisitos que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade, quer com as demonstrações financeiras de outras entidades.

As microentidades estão sujeitas à apresentação das seguintes demonstrações financeiras:

- Um balanço;
- Uma demonstração dos resultados; e
- Um anexo

Relativamente às notas do anexo, de referir que as mesmas devem manter a numeração do respetivo modelo, identificando como não aplicável qualquer nota que, para o caso em concreto, não se aplique.

Esquematicamente, a NC-ME apresenta os seguintes pontos:

1. Objetivo;
2. Âmbito e conceitos;
3. Considerações gerais sobre reconhecimento;
4. Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras;
5. Adoção pela primeira vez da NC-ME;
6. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros;
7. Ativos fixos tangíveis;
8. Ativos intangíveis;

9. Locações;
10. Custo dos empréstimos obtidos;
11. Inventários;
12. Rédito;
13. Provisões;
14. Contabilização dos subsídios do governo;
15. Os efeitos das alterações das taxas de câmbio;
16. Imposto sobre o rendimento;
17. Ativos e passivos financeiros; e
18. Benefícios dos empregados

Estes pontos são desenvolvidos à medida da simplificação que se pretende para estas entidades.

4. Norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo (NCRF-ESNL)

Ao contrário da NC-ME, a Normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo, insere-se na aplicação do SNC.

O Sistema agora criado – Sistema de normalização contabilística para entidades do setor não lucrativo (SNC-ESNL) – aplica-se às *entidades que prossigam a título principal uma atividade sem fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, fundações e pessoas coletivas públicas de tipo associativo* com exceção das cooperativas e das entidades que apliquem as normas internacionais de contabilidade, nos termos do artigo 4.º do Decreto-lei 158/2009, de 13 de julho.
Ficam dispensadas de aplicação da NC-ESNL as entidades cujas vendas e outros rendimentos não excedam 150.000 euros em nenhum dos dois exercícios anteriores.
Ficando dispensadas da aplicação da NC-ESNL, estas entidades ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa, divulgando informação sobre pagamentos, recebimentos, património fixo e direitos e compromissos futuros.
Esta dispensa não se aplica às ESNL que integrem o perímetro de consolidação de uma Entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas. Também não se aplica às ESNL que estejam, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras, obrigadas à apresentação das demonstrações financeiras exigidas pelo SNC-ESNL, e que são:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas ou por funções;
- Demonstração dos fluxos de caixa; e
- Anexo

Por opção ou por exigência de entidade pública financiadora, as ESNL apresentam uma demonstração das alterações dos fundos patrimoniais.

As entidades que apliquem o SNC-ESNL ficam sujeitas a consolidação de contas, nos mesmos termos das entidades que aplicam o SNC (artigo 6º do Decreto-lei 158/2009, de 13 de julho, por remissão do artigo 7º do Decreto-lei 36-A/2011, de 9 de março.

Tal como acontece no SNC, também aqui está previsto dispensar a ESNL mãe de elaboração de contas consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites seguintes:

a) Total do balanço: 5.000.000 euros;
b) Total das vendas líquidas e outros rendimentos: 10.000.000 euros;
c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250.

Esta dispensa só ocorre quando dois destes limites se verifiquem durante dois exercícios consecutivos.

O SNC-ESNL é composto pelos seguintes instrumentos:

- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF);
- Modelos de demonstrações financeiras (MDF);
- Código de contas (CC);
- Norma contabilística e de relato financeiro para entidades do setor não lucrativo (NCRF-ESNL);
- Normas interpretativas (NI).

Esquematicamente, a NC-ME apresenta os seguintes pontos:

1. Objetivo;
2. Âmbito;
3. Considerações gerais sobre reconhecimento;
4. Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras;
5. Adoção pela primeira vez da NCRF-ESNL;
6. Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros;
7. Ativos fixos tangíveis;

8. Ativos intangíveis;
9. Locações;
10. Custo dos empréstimos obtidos;
11. Inventários;
12. Rédito;
13. Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes;
14. Contabilização dos subsídios e outros apoios;
15. Os efeitos das alterações das taxas de câmbio;
16. Imposto sobre o rendimento;
17. Instrumentos financeiros;
18. Benefícios dos empregados;
19. Definições; e
20. Data de eficácia.

A NCRF-ESNL é obrigatória a partir do primeiro exercício que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2012 tendo sido dada a opção das ESNL a poderem aplicar já no exercício anterior.
Em apêndice, é apresentado o processo de transição para a normalização contabilística das ESNL.
A transição poderá estar facilitada para algumas ESNL, nomeadamente aquelas que aplicavam o POC e que já fizeram a transição para o SNC. Para aquelas entidades que estavam sujeitas a planos setoriais que não foram revogados pelo decreto-lei 158/2009, de 13 de julho, a tarefa poderá ser mais complexa.

1.1.5-Demonstrações financeiras

Os modelos de demonstrações financeiras obrigatórias para cada regime de normalização contabilística encontram-se anexos às respetivas normalizações, pelo que nos dispensamos de os apresentar neste trabalho.
Resumidamente, apresentamos quais as demonstrações obrigatórias para as diferentes situações:

	SNC (integral)	PE	Micro	ESNL
Balanço	Obr	Obr (1)	Obr	Obr
DRN	Obr	Obr (1)	Obr	Obr (3)
DRF	*Opc*	*Opc*		Obr (3)
DFC (direto)	Obr	Dis		Obr
DACP	Obr	Dis		Obr (2)
Anexo	Obr	Obr (1)	Obr	Obr

Obr: obrigatório
Dis: dispensado
Opc: opcional
(1): podem apresentar modelos "normais" ou reduzidos
(2): se exigida por entidades públicas financiadoras
(3): obrigatoriamente: uma DR. Opcionalmente: DR por naturezas ou por funções
DRN-Demonstração de resultados por naturezas
DRF-Demonstração de resultados por funções
DFC (directo) - Demonstração dos fluxos de caixa, método directo
DACP-Demonstração das alterações dos capitais próprios.

1.2 - O regime de preços de transferência

Preços de Transferência

O regime dos preços de transferência tem como paradigma o princípio de plena concorrência, segundo o qual os termos e condições acordados em operações ou séries de operações vinculadas (operações com entidades relacionadas) sejam substancialmente idênticos aos que seriam praticados entre entidades independentes, em operações comparáveis ou equivalentes.

No ordenamento jurídico nacional os preços de transferência encontram-se regulados fundamentalmente nos seguintes normativos:

- Artigo 63.º do CIRC (Preços de Transferência)
- Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro (Regime dos Preços de Transferência)
- Artº 138º do CIRC e Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho (Acordos Prévios sobre Preços de Transferência)
- OECD Transfer Pricing Guidelines (Recomendações da OCDE sobre Preços de Transferência)

O **art. 63.º do CIRC** determina que, "*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*".

O articulado mencionado no parágrafo anterior descreve ainda o conceito de relações especiais, procurando apresentar objectivamente as situações em que estas relações existem. São incluídas também as obrigações acessórias em matéria de preços de transferência, nomeadamente a organização do processo de documentação fiscal, a indicação, na declaração anual, da existência ou inexistência de operações vinculadas, bem como as situações que deverão originar correcções ao lucro tributável.

A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, a natureza da documentação exigida e a informação relevante são matéria mais específica que surge regulada na **Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro**. Este documento inclui também o tratamento a dar aos acordos celebrados entre entidades relacionadas, nomeadamente em relação aos acordos de partilha de custos e acordos de prestação de serviços intragrupo.

Os **acordos prévios sobre preços de transferência**, regulados pelo atº 138º do CIRC e na Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho, consubstanciam-se em processos voluntários de fixação dos preços praticados em determinadas operações efectuadas entre entidades em situação de relação especial, negociadas entre o sujeito passivo e as autoridades fiscais, por um período de tempo determinado, sendo relevante acrescentar que os mesmos só poderão ser celebrados quando existir uma convenção destinada a evitar a dupla tributação entre Portugal e o país onde se localiza a entidade relacionada.

A aplicação do princípio de plena concorrência pressupõe a existência ou verificação de determinadas condições/situações para as quais é útil e desejável o estabelecimento de preços de transferência na exacta medida em que são caracterizados e balizados, quer na Convenção Fiscal da OCDE (**Recomendações sobre Preços de Transferência**), quer na legislação interna dos países. A **Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro,** remete para estas

recomendações, nomeadamente "*nos casos de maior complexidade técnica*".

A transposição para o normativo nacional dos princípios da OCDE no âmbito da harmonização fiscal, traduziram-se na legislação apresentada anteriormente.

Conceito de relações especiais

O conceito de relações especiais consta do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC, onde se considera 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*". Nesse ponto procede-se ainda a uma designação detalhada e objectiva das situações que dão origem à existência de relações especiais, sendo conveniente referir que todas as operações efectuadas com entidades sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável são consideradas como operações vinculadas, de acordo com o disposto na alínea h) do n.º 4 do art. 63.º do CIRC. Para este efeito, tenhamos em atenção a Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, que procedeu à publicação, para todos os efeitos previstos na lei, da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.

Correcções ao Lucro Tributável

Correcções voluntárias efectuadas pelo sujeito passivo

As correcções voluntárias a efectuar pelo sujeito passivo relativamente às operações vinculadas em que interveio encontram-se regulamentadas no n.º 8 do art. 63.º do CIRC, que transcrevemos: "*Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 (princípio de plena concorrência) não sejam observadas, relativamente a operações com entidades <u>não residentes</u>, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 120.º do CIRC (declaração periódica de rendimentos – modelo 22), as necessárias correcções <u>positivas</u> na determinação do lucro tributável (campo 744), pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância*." O n.º 9 do mesmo artigo acrescenta ainda que igual procedimento deverá ser levado em conta relativamente às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC. Note-se que apenas são admitidas correcções voluntárias positivas (a favor da Autoridade Tributária), não existindo qualquer

campo de preenchimento com o efeito inverso na declaração periódica de rendimentos.

Correcções efectuadas pela Autoridade Tributária

Relativamente às operações vinculadas não excluídas nos articulados mencionados no parágrafo anterior (que incluem operações com residentes), a DGCI deverá proceder às correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS.

Ajustamentos Correlativos

Sem prejuízo do mencionado no parágrafo anterior, quanto às correcções efectuadas pela Autoridade Tributária, deverá observar-se o ajustamento correlativo, correspondente a ajustamentos que sejam o reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável da entidade inicialmente sujeita a correcção.

Pode a DGCI proceder igualmente ao ajustamento correlativo quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal, nos termos e condições nelas previstos.

Obrigações Acessórias

A legislação que regulamenta os preços de transferência exige ao sujeito passivo a elaboração e manutenção de um processo de documentação respeitante à política adoptada nesta matéria, que denominaremos de "Dossier de Preços de Transferência".

De acordo com o preceituado na Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, o processo de documentação relativa aos preços de transferência rege-se pelo disposto no art. 130.º do CIRC, sendo por isso considerado parte integrante do "Dossier Fiscal". Segundo esse artigo, "*os sujeitos passivos não isentos são obrigados a manter em boa ordem, durante um período de 10 anos, o dossier fiscal relativo a cada exercício, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da Declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças*."

Ficam dispensados da elaboração do Dossier de Preços de Transferência, os sujeitos passivos que, no exercício anterior, tenham atingido um valor de vendas líquidas e outros rendimentos inferior a 3.000.000 €.

O n.º 7 do art. 63.º do CIRC descreve os elementos a incluir na declaração anual de informação contabilística e fiscal relativamente às operações vinculadas, sendo de destacar o preenchimento do quadro 10 do Anexo A, bem como o Anexo H da IES.

Dossier de Preços de Transferência

A elaboração deste Dossier constitui uma obrigação acessória do sujeito passivo caso, obviamente, se não encontre dispensado de o fazer. Os requisitos de informação relacionados com este documento encontram-se descritos no capítulo IV da Portaria 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, sendo de realçar que este instrumento normativo prevê que o sujeito passivo reúna as informações necessárias para determinar e comprovar a conduta adoptada na fixação dos preços de transferência sem que, no entanto, seja obrigado a incorrer em custos de observâncias desproporcionados. Nesta medida, somos a crer que a informação a reunir deverá ter em conta o princípio da materialidade.

Os elementos base que deverão constar no Dossier de Preços de Transferência incluem:

- Descrição da empresa, do grupo e do sector de actividade
- Descrição e caracterização da situação de relações especiais, com enquadramento no n.º 4 do art. 63.º do CIRC
- Identificação detalhada das operações vinculadas
- Comparáveis utilizados
- Análise funcional
- Selecção do(s) método(s) de determinação de preços de transferência
- Determinação do intervalo de plena concorrência
- Conclusões sobre a aplicação do princípio de plena concorrência
- Documentação de suporte

O Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro), introduziu as penalidades a aplicar especificamente no caso de incumprimento das obrigações relativas à

constituição do Dossier de Preços de Transferência, nomeadamente, "*A falta de apresentação no prazo que a administração tributária fixar da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência é punível com coima de 500 € a 10.000 €*" (elevado para o dobro no caso de pessoa colectiva, cf. art.º 26.º do RGIT), conforme nº 5 do artº 117º do RGIT.

Por outro lado, ao art. 130.º do CIRC foi aditado o n.º 4 que acrescenta o seguinte: "*Os sujeitos passivos, sempre que notificados para o efeito, deverão fazer a entrega do processo de documentação fiscal (…) e da documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência prevista no n.º 6 do artigo 63.º*".

Por último, nunca é demais acrescentar que o Dossier de Preços de Transferência é um instrumento fundamental na relação entre o sujeito passivo e a Autoridade Tributária, na medida em que faz inverter o ónus da prova. Assim, a prova de que o sujeito passivo não respeitou o princípio de plena concorrência incumbirá à Autoridade Tributária no caso do referido Dossier lhe ser apresentado.

Métodos de determinação de preços de transferência

Pela sua importância em matéria de preços de transferência, apresentaremos mais detalhadamente os métodos previstos para a determinação dos preços de transferência:

- Método do Preço Comparável de Mercado
- Método do Preço de Revenda Minorado
- Método do Custo Majorado

Métodos Transaccionais

- Método do Fraccionamento do Lucro
- Método da Margem Líquida da Operação

Métodos não Transaccionais

Os métodos previstos visam, em última análise, verificar se as operações (relações comerciais ou financeiras) realizadas entre empresas relacionadas (operações vinculadas) são ou não consistentes com o princípio de plena concorrência tal como foi definido.

Da análise do princípio de plena concorrência e dos métodos previstos no Modelo da

Convenção, fácil é concluir que para cada operação não há um único método, sendo legítimo utilizar qualquer um dos previstos ou outro não previsto, com a condição de que se enquadre no princípio de plena concorrência.

A legislação revela clara preferência pelo Método do Preço Comparável de Mercado, salientando que os métodos transaccionais deverão ser utilizados preferencialmente em relação aos demais.

Nos métodos transaccionais, ou baseados na operação, a unidade de análise é a transacção, ao passo que nos métodos não transaccionais, a unidade de análise é o lucro.

Uma vez que os métodos transaccionais se baseiam nas operações, torna-se necessário averiguar o grau de comparabilidade das transacções, sendo que devemos ter em conta os seguintes elementos, que podem distinguir a natureza das transacções:

- Características dos bens transmitidos
- Funções desenvolvidas pelas entidades envolvidas na transacção
- Termos contratuais subjacentes à transacção
- Circunstâncias económicas
- Estratégias de Negócio

Perante estes elementos, poderemos ser obrigados a abandonar a possibilidade de utilização de métodos transaccionais, no caso de inobservância de comparabilidade entre as operações vinculadas e as operações comparáveis, relativamente a estes factores.

A empresa deverá optar pelo método que for mais apropriado para cada operação ou série de operações, ou seja, aquele que for susceptível de fornecer a melhor e mais fiável estimativa, proporcionando o mais elevado grau de comparabilidade entre operações vinculadas e não vinculadas.

Método do Preço Comparável de Mercado (MPCM)

Consiste este método em comparar o preço dum bem ou serviço no âmbito duma operação vinculada (empresas relacionadas) e preço praticado para o mesmo bem ou serviço (comparável) por empresas independentes, em mercado aberto. Se houver discrepância entre

os dois preços pode indiciar a existência de condições especiais nas operações vinculadas.

Este é o método mais eficaz sendo preferencial em relação aos outros, sempre que possível. É o mais fiável para aplicação do princípio de plena concorrência.

A análise funcional tem um papel importante dado que, na comparação duma operação vinculada com uma operação em mercado aberto (não vinculada) é fundamental não só utilizar os preços e características dos bens ou serviços mas também analisar os efeitos sobre os preços das funções na empresa que podem determinar ajustamentos mais fiáveis no âmbito deste método. A validade e fiabilidade do método assentam no grau de precisão dos ajustamentos para efeitos de comparabilidade.

As transacções comparáveis podem ser efectuadas entre entidades independentes (comparáveis externos) ou entre a empresa e uma entidade independente (comparáveis internos).

Requer equiparabilidade de:

- Produtos
- Funções

Os ajustamentos que poderão revelar-se necessários incluem a eliminação das seguintes diferenças:

- Qualidade dos produtos
- Cláusulas contratuais
- Mercados geográficos
- Intangíveis incorporados
- Risco cambial

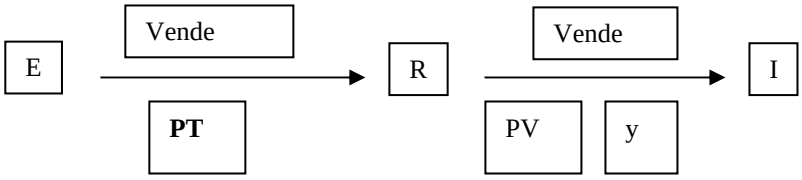
Método do Preço de Revenda Minorado (MPRM)

O método do preço comparável de mercado, sendo o método mais perfeito, e por isso mais recomendável, nem sempre dá resposta cabal a determinado tipo de transacções. A diversidade e complexidade dos bens e serviços prestados levam a que a comparabilidade se torne difícil ou impossível dada a não existência no mercado de operações/transacções com características semelhantes. A comparabilidade torna-se problemática, senão mesmo

impraticável.

Em consequência, aparece assim um outro método direccionado e vocacionado para outro tipo de transacções, como alternativo à comparabilidade. É o método do preço de revenda minorado que, pressupõe sempre:

- A existência duma empresa relacionada que compra um produto (operação vinculada);
- A empresa relacionada revende esse produto a uma empresa independente em regime de mercado aberto.



y = Margem bruta que deverá ser deduzida ao PV (Preço de Venda entre entidades independentes) para a obtenção do PT (Preço de Transferência)

O problema coloca-se sempre no preço de aquisição na operação vinculada já que, na operação de venda a uma empresa independente, funcionam as leis de mercado. O método prevê que se parta do preço de revenda a uma empresa independente deduzindo-lhe uma margem normal e razoável a título de revenda. Esta margem deve cobrir não só as despesas de venda mas também outras despesas de comercialização/exploração de acordo com as funções assumidas nas operações (activos utilizados, direitos aduaneiros, marketing, riscos assumidos etc.). Chega-se assim a um preço de plena concorrência aplicável à operação de aquisição da empresa relacionada (operação vinculada).

A utilização do MPRM é mais indicada para distribuidores que revendem o produto sem o alterar fisicamente e sem lhe acrescentar valor substancial.

Rácio mais indicado para a avaliação da comparabilidade:

$$\frac{\text{Margem Bruta}}{\text{Vendas}}$$

Exige essencialmente equiparabilidade de funções entre as empresas analisadas, não sendo por isso tão exigente como o MPCM.

Indicador de rentabilidade mais adequado:

$$\frac{\text{Margem Operacional}}{\text{Rendimentos Operacionais}}$$

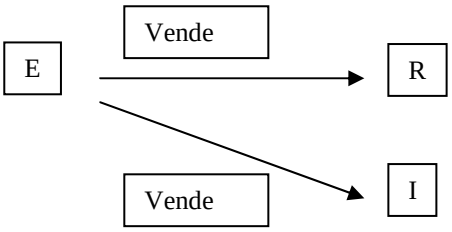
No entanto, no caso do comissionista o rácio tem obrigatoriamente de ser diferente uma vez que o principal rendimento não são as vendas, recomendando-se:

Berry Ratio

$$\frac{\text{Margem Bruta}}{\text{Outros Gastos Operacionais}}$$

Método do Custo Majorado (MCM)

Este método pressupõe que, em operações relacionadas, se determine em rigor os gastos suportados pelo vendedor, relativamente aos bens/serviços transferidos, bem como os gastos de estrutura associados à sua produção. Sobre estes gastos será aplicada uma margem de lucro apropriada tendo como referência as funções exercidas e as condições em regime de mercado aberto. Obtém-se assim um preço que pode ser considerado como um preço de plena concorrência para as operações vinculadas praticadas por empresas relacionadas (dependentes).



PT = Acumulação Custos + Margem (que deverá ser igual tanto para "R" como para "I")

Neste método, a obtenção do preço de plena concorrência é indirecta, uma vez que a comparação directa incide sobre margens de lucro brutas.

É um método menos exigente do que o MPCM, uma vez que, a partir dos gastos (devidamente identificados e apurados na contabilidade), o método é compatível com a existência de níveis diversos de eficiência entre as empresas (contrariamente ao MPCM). Permite portanto justificar preços pelos diferentes níveis de eficiência.

Requer, no entanto, comparação detalhada de:

- Produtos e Serviços
- Funções desenvolvidas
- Riscos suportados
- Estrutura de custos

Para além disto têm de existir comparáveis internos ou externos para a margem bruta.

A utilização do MCM é mais indicada para produtores que revendem o produto depois de o alterar fisicamente e acrescentado a este valor substancial.

Rácio mais indicado para a avaliação da comparabilidade:

$$\frac{\text{Margem Bruta}}{\text{Custo das Matérias Consumidas}}$$

Indicador de rentabilidade mais adequado:

$$\frac{\text{Margem Operacional}}{\text{Gastos Operacionais}}$$

Este indicador identifica a margem que é necessário acrescer aos custos operacionais para se obter uma determinada margem operacional

Método do Fraccionamento do Lucro (MFL)

Há operações para as quais não é possível fazer uma avaliação separada dada a sua

interdependência e interligação. Não é fácil atribuir os lucros a cada uma das operações isoladamente, pelo que se estabelece uma matriz de repartição devidamente acordada. Numa primeira fase, há que determinar o lucro global a repartir entre as empresas relacionadas; posteriormente, e numa base economicamente válida (razoável), há que repartir o lucro entre as empresas. A matriz de repartição terá forçosamente de se aproximar da que seria utilizada por empresas independentes em mercado livre, para que haja comparabilidade. Esta chave de repartição pressupõe sempre a análise funcional de cada uma das empresas considerando os activos envolvidos e os riscos assumidos e, por consequência, o valor acrescentado em cada uma.

A utilização deste método evita que uma das empresas se apodere de uma parte leonina dos lucros em prejuízo da outra ao analisar a incidência das condições e do valor acrescentado em ambas as empresas intervenientes nas operações.

As dificuldades do método têm fundamentalmente a ver com a sua aplicação, por um lado, e por outro com a dificuldade em colher dados externos às empresas que hão-de permitir a comparação e, consequentemente, a contribuição (valor acrescentado) de cada empresa.

Método da Margem Líquida da Operação (MMLO)

Consiste este método na determinação da margem líquida duma operação controlada. Este processo assenta na utilização de bases de dados adequadas e apropriadas às operações em análise: gastos, vendas, activos, etc. É assim um método que utiliza uma metodologia e procedimentos em tudo idênticos aos que foram utilizados nos processos do custo majorado e do preço de revenda minorado. A margem líquida obtida numa operação ou num conjunto de operações (operações vinculadas) por uma empresa relacionada deve ser determinada e comparada tendo como referência a margem líquida que seria obtida por essa mesma empresa se realizada em mercado aberto e em operações comparáveis. A impossibilidade da determinação da margem líquida por esta via pode ser ultrapassada pela utilização da margem líquida obtida por empresas independentes, em operações comparáveis.

Os problemas da aplicação deste método têm a ver com a própria dificuldade de implementação e com a determinação exacta e fiável das margens líquidas dado que estas podem ser afectadas e influenciadas por factores que têm uma acção menos efectiva e menos

marcante sobre os preços ou sobre as margens brutas.

Rácios mais indicados na utilização deste método:

Para produtor / prestador de serviços:

$$\frac{\text{Margem Operacional}}{\text{Gastos Operacionais}}$$

Para distribuidor:

$$\frac{\text{Margem Operacional}}{\text{Rendimentos Operacionais}}$$

Outros aspectos

O Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro) introduziu alterações e aditamentos ao art. 16.º do CIVA, estabelecendo valores tributáveis distintos (valores "normais" de concorrência) aquando da existência de relações especiais, nomeadamente quando o adquirente não tem direito à dedução integral do imposto. Ainda relativamente ao mesmo artigo, não é de mais acrescentar que o n.º 12 estabelece que se considera existirem relações especiais entre um empregador e um empregado, a família deste ou qualquer pessoa com ele estreitamente relacionada.

2.1– Meios Financeiros Líquidos

Esta classe destina-se a registar os meios financeiros líquidos, que incluem quer o dinheiro e depósitos bancários quer todos os activos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados.

Esta classe é constituida pelas seuintes contas:

11 Caixa
12 Depósitos à ordem
13 Outros depósitos bancários
14 Outros instrumentos financeiros *
    141 Derivados
        1411 Potencialmente favoráveis
        1412 Potencialmente desfavoráveis
    142 Instrumentos financeiros detidos para negociação
        1421 Activos financeiros
        1422 Passivos financeiros
    143 Outros activos e passivos financeiros (justo valor através dos resultados)
        1431 Outros activos financeiros
        1432 Outros passivos financeiros

Comexcepção das contas cuja natureza do saldo seja credor, como é o caso das contas 1412-Derivados potencialmente desfavoráveis, 1422- Passivos financeiros e 1432-outros passivos financeiros, todas as restantes contas desta classe se equadram no canonceito de “caixa ou equivaletes de caixa, constituindo este conceito a base para a elaboração da demonstração de fluxos de caixa.

Caixa, representa o dinheiro em caixa, tais como notas de banco e moedas metálicas de curso legal, tanto em modeda nacional como estrangeira e

Equivalentes de caixa são investimentos financeiros a curto prazo, altamente líquidos que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.

Os equivalentes de caixa são detidos com a finalidade de ir ao encontro dos compromissos de caixa a curto prazo e não para investimento ou outros propósitos.

Para um investimento se qualificar como um equivalente de caixa ele tem de ser prontamente convertível para uma quantia conhecida de dinheiro e estar sujeito a um risco insignificante de alterações de valor. Por isso, um investimento só se qualifica normalmente

como um equivalente de caixa quando tiver um vencimento a curto prazo, seja três meses ou menos a partir da data de aquisição.

Os investimentos de capital próprio são excluídos dos equivalentes de caixa a menos que sejam, em substância, equivalentes de caixa, por exemplo no caso de acções preferenciais adquiridas dentro de um curto período do seu vencimento e com uma data específica de remição.

Importa também uma ligeira abordagem ao conceito de instrumentos financeiro. Assim

- Instrumento financeiro é qualquer contrato que dá origem simultaneamente a um activo financeiro numa empresa e a um passivo financeiro ou um instrumento financeiro de capital numa outra empresa.
  - Por sua vez um Activo financeiro: é qualquer activo que seja:
    - (a) Dinheiro;
    - (b) Um instrumento de capital próprio de uma outra entidade;
  - (c) Um direito contratual:
  - (i) De receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade; ou
    - (ii) De trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis para a entidade; ou
    - (d) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:
      - (i) Um não derivado para o qual a entidade esteja, ou possa estar, obrigada a receber um número variável dos instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou
  - (ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo de instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

- São exempplos de activos financeiros:

  -Caixa

  -acções detidas

- -Dividas a receber:

  -Clientes

  -Estado

  -Empréstimos concedidos

  -Obrigações detidas, etc.

- Um dos trabalhos de fim de exercicio relacionados com as contas de Caixa de Depositos Bancários, é a verificação de saldos em moeda estrangeira.

- No caso da existência de itens em moeda estrangeira deve observar-se o seguinte:
- .Reconhecimento inicial

  Aplicação da taxa de câmbio á data da operação

  - mensuração subsequente (no fim do exercicio):

  Reconhecimento de diferenças de câmbio aplicando a taxa de câmbio de encerramento (á data de relato)

Contas a utilizar: 69.2.X-Diferenças de câmbio desfavoráveis

78.6.1-Difernças de câmbio favoráveis

- De notar que as diferenças de câmbio, são fiscalmente, consideradas como
- - rendimentos.- artº 20º nº 1 alinea c) do CIRC

  - gastos (artº 23, nº 1 ali. C) do CIRC., não existindo assim diferenças entre o tratamento contabilistico e o tratamento fiscal. 11-Caixa

Assim o trabalho específico a realizar no final do exercicio relacionado com a conta Caixa, deve ser:

- Efectuar Contagem Física ao caixa e confrontar com o saldo contabilistico.
- Reconhecimento das diferenças de câmbio no caso de existir Moeda Estrangeira

- No caso de existência de Selos de correio, reclassificar para a conta 281-Gastos a reconhecer)
- No caso da existência de vales de caixa ao pessoal reclassificar para a conta 23-Pessoal)
- Os Cheques pré-datados e sem provisão, que estao reconhecidos na conta Caixa, devem ser reclassificados para as contas de clientes.
- Rever ou implementar o controlo de caixa através dum Sistema de Fundo Fixo de Caixa.

O trabalho a efectuar relativemante á conta de depositos é ordem e outros depositos bancários, é, nomeadamente:

- Elaborar as Reconciliações Bancárias e investigar os itens pendentes.
- Reconhecer as diferenças de câmbio nosDepositos em Moeda Estrangeira
- Contabilizar adequadamente os Juros das Contas de Depósitos.
- Caso existam saldos credores de depositos bancários aplicar o princípio da não Compensação de Saldos, apresentando os saldos credores, no passivo.

- Os Juros Obtidos- são contabilizados na conta 791.X-Juros Obtidos.

  – -São reconhecidos em resultados, numa base de acréscimo (especialização temporal)

  – São rendimentos fiscais (Contabilidade = Fiscalidade)

- As retenções Retenções na fonte, são debitadas na conta 24.1, deduzidas no Q 10 da Mod. 22 de IRC

-As declarações, se enviadas pela Banca, integram o dossier fis

Assim, em relação aos juros obidos, o lançamento contabilistico é o seguinte:

-Pelo liquido creditado no extracto bancário – debitar 12-Dep. Ordem

-Pela retenção na fonte-debitar a conta 24.1-Estado-Imposto sobre o rendimento

-Pelo valor bruto dos juros-crédito da conta 79.1-Juros Obtidos.

Pela sua importância imprta uma referência ao artº 63-C da Lei Geral Tributária, que assim reza:

1 - Os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à actividade empresarial desenvolvida.
2 - Devem, ainda, ser efectuados através da conta ou contas referidas no n.º 1 todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos.
3 - Os pagamentos respeitantes a facturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a 20 vezes a retribuição mensal mínima devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respectivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.
4 - A administração tributária pode aceder a todas as informações ou documentos bancários relativos à conta ou contas referidas no n.º 1 sem dependência do consentimento dos respectivos titulares.
5 - A possibilidade prevista no número anterior é estabelecida nos mesmos termos e circunstâncias do artigo 63.º-B.

As penalidades previstas para a inobservância deste normativo saõ as seguintes:

Artigo 63º-C, LGT

Contas bancárias exclusivamente afectas à actividade empresarial.

Artigo 63º-C, da LGT	Artigo 129º do RGIT
Infracção	Punição
n.º 1: possuir conta bancária	n.º 1 (270 a 27.000€)
n.º 2: movimento de suprimentos	n.º 2 (€ 180 a € 4500)
n.º 3: pagamentos > 20xRMN	n.º 3 (180 a 4.500€)

167

Nos termos do nº 4 do artº 26º do RGIT, os limites mínimo e máximo das coimas previstas nos diferentes tipos legais de contra-ordenação, são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada.

14 - OUTROS INSTRUMENTOS FINANCEIROS

Esta conta visa reconhecer todos os instrumentos financeiros que não sejam caixa (conta 11) ou depósitos bancários que não incluam derivados (contas 12 e 13) que sejam mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados. Consequentemente, excluem-se desta conta os restantes instrumentos financeiros que devam ser mensurados ao custo, custo amortizado ou método da equivalência patrimonial (classe 2 ou conta 41).

A ISA 39 - Instrumentos financeiros aponta para quatro categorias de instrumentos financeiros, a saber:

-Activos e passivos financeiros pelo justo valor através de resultados (classe 1);

-Investimentos detidos até á maturidade (Classe 4):

-Empréstimos concedidos (classe 2 ou classe 4); e

-Activos financeiros disponiveis para venda (calasse4).

A conta 14-Outros instrumentos financeiros, engloba apenas os Activos e passivos financeiros pelo justo valor através de resultados.

Assim todas as alterações de justo valor nestes instrumentos financeiros são reconhecidas em resultados, através das contas 66-perdas por reduções de justo valor, no caso de perda, ou, no caso de ganho, 77Ganhos por aumentos de justo valor.

No que toca ao tratamento fiscal destes ganhos e perdas de justo valor através de resultados,

- A diferença entre o justo valor do Instrumento Financeiro e a sua quantia escriturada afecta os resultados do exercicio, mas nem sempre o resultado fiscal.

- Só afecta os resultados fiscais, no caso previsto no artº 18º nº 9 do CIRC, que se transcreve:

– "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."

- Nos casos não aceites fiscalmente nos termos do nº 9 do artº 18º do CIRC, aplica-se o princípio da realização para efeitos fiscais, isto é o resultado fiscal é dado pela diferença entre o valor de realização e o custo de aquisição do activo financeiro.

Vejamos um exemplo de detenção de capital superior a 5%::

- A sociedade "Chico fininho, Lda" adquiriu 3.000.000 de acções, correspondentes a 5,5% do capital social da sociedade "Porto Covo, SA", cotada em bolsa.

Custo de aquisição - € 6.000.000,00 (valor unitário € 2,00)
Justo valor (cotação) das acções em 31/12: € 6.300.000,00
(valor unitário € 2,10)

Como tratar fiscalmente esta situação?

Resolução:

Contabilisticamente:

- ✓ Reconhece a alteração do justo valor por resultados

Fiscalmente:

A alteração do justo valor por resultados, deverá ser desconsiderado p/ efeitos de apuramento do Lucro tributável, por forçado do artigo 18.°, n.º 9, alínea a) do CIRC, -> percentagem de participação no capital social superior a 5%)

Dedução no Q 07 da modelo 22 de € 300.000,00

(6.300.000 - 6.000.000)

Vejamos agora um exemplo parecido, mas com participação no capital inferior ou igual a 5%:

- sociedade “Chico fininho, Lda" adquiriu 3.000.000 de acções, correspondentes a 5% do capital social da sociedade “Porto Covo, SA", cotada em bolsa.

Custo de aquisição - € 6.000.000,00 (valor unitário € 2,00)

Justo valor (cotação) das acções em 31/12: € 6.300.000,00

(valor unitário € 2,10)

Como tratar fiscalmente esta situação?

RESOLUÇÃO:

Contabilisticamente:

- ✓ Reconhece a alteração do justo valor por resultados

Fiscalmente:

A alteração do justo valor por resultados, deverá ser considerado p/ efeitos de apuramento do Lucro tributável, por forçado do artigo 18. °, n.º 9, alínea a) do CIRC, > percentagem de

participação no capital social não superior a 5%)

-Quadro 07- nada faz.

Uma outra situação relacionada com instrumentos financeiros que

- sejam de instrumentos do capital próprio (accções),
- tenham um preço formado num mercado regulamentado (cotadas em bolsa) e
- o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social.,

é que, por força do nº 5, alinea b) do artº 46 do CIRC (regime fiscal das mais e menos valias fiscais), **são assimiladas a transmissões onerosas:**

- As, mudanças de modelo de revalorização relevantes para efeitos fiscais, dos instrumentos financeiros mensurados ao justo valor

  - por reclassificação contabilística, ou
  - por alteração nos pressupostos referidos no art.º 18.°, n.º 9 do CIRC.

- **Nestes casos, a mais valia fiscal é tributada e a menos valia fiscal não é dedutível por força do art.º 23. °, n.º 5 do CIRC.**
- A partir da mudança no modelo de valorização que passa de fiscalmente relevante a não relevante (exemplo participação de 5% para 10%), o justo valor na data da mudança passa a ser o "custo de aquisição", para efeitos de apuramento do resultado no futuro.

Vejamos alguns exemplos:

-Participação de 5%, adquirida no dia 1/1/x0, representando 1000 acções cotadas ao valor de 2 euros /acção.

- -Em 31.12.X0, a cotação de cada acção era de 3 euros. Reconhece-se uma valorização de 1000, que é considerada fiscalmente.

- -No inicio de Janeiro de X1 adquire mais 1% de acções da mesma sociedade ao preço de 3 euros.

- Reconhece-se o ganho de justo valor em 31 de Dezembro de X0 (1.0000), e o justo valor nessa data passa a ser considerado como custo de Aquisição para o futuro.

- Não se apura rendimento á data da alteração dos pressupostos.

-Participação de 6%, adquirida no dia 1/1/X0, representando 1.200 acções cotadas ao valor de 2 euros /acção.

- -Em 31.12.x0, a cotação de cada acção era de 3 euros. Reconhece-se uma valorização de 1200, que não é considerada fiscalmente.

- -No inicio de Janeiro de X1 vende 1% de acções (200) da mesma sociedade ao preço de 3,5 euros.

- Fiscalmente reconhece um rendimento á data da alteração (justo valor nessa data-valor de aquisição=1000 acções *(3,5-2) = 1.500 euros.)

  A partir dessa data as variações de justo valor são sobre 3,5 euros/acção.

- Não se aplica o regime de reinvestimento, neste caso porque passam a ser reconhecidas ao justo valor.

2.2 – Contas a receber e a pagar

Esta classe destina-se a registar as operações relacionadas com clientes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, accionistas, bem como outras operações com terceiros que não tenham cabimento nas contas anteriores ou noutras classes específicas. Incluem-se ainda nesta classe os diferimentos (para permitir o registo dos gastos e

dos rendimentos nos períodos a que respeitam) e as provisões.

As contas que compõem esta classe, são:

- 2 CONTAS A RECEBER E A PAGAR

- 21 Clientes
- 22 Fornecedores
- 23 Pessoal
- 24 Estado e outros entes públicos
- 25 Financiamentos obtidos
- 26 Accionistas/sócios
- 27 Outras contas a receber e a pagar
- 28 Diferimentos
- 29 Provisões

No que toca aos aspectos fiscais mais comuns á generalidade destas contas, é de ter em atenção que sempre que existam operações vinculadas (realizadas entre entidades relacionadas), há que observar que os preços de transferência devem ser estabelecidos como se de entidades independentes se tratassem. Se fôr caso disso deve ser elaborado o respectivo dossier de peços de transferência que integra o dossier fiscal.

Outro aspecto comum respeita á mensuração dos activos e passivos financeiros incluidos nesta classe. Poderão ser mensurados pelo método do custo ou custo amortizado, embora, no caso de clientes, se fôr utilizado o custo amortizado, não releva para efeitos fiscais, pois o que conta, no caso das vendas e prestações de serviços é o valor nominal do rendimento e não o seu valor descontado. -método do custo e custo amortizado.

De acordo com o artº 18º nº 5 do CIRC, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

Assim a mensuração dum saldo de clientes a custo amortizado relacionado com vendas e prestações de serviços, não releva para efeitos fiscais.

Pela sua importância fiscal e materialidade, nesta parte do trabalho apenas nos valos referir ás contas de clientes e fornecedores. Assim:

21-Clientes

Regista as operações com compradores de bens e serviços, nessa qualidade, ainda que sejam sócios, Estado, pessoal, etc.

As subcontas em que se sudivide esta conta são as seguintes

21 Clientes *
211 Clientes c/c
2111 Clientes gerais
2112 Clientes - empresa-mãe
2113 Clientes - empresas subsidiárias
2114 Clientes - empresas associadas
2115 Clientes - empreendimentos conjuntos
2116 Clientes - outras partes relacionadas
……
212 Clientes - títulos a receber
2121 Clientes gerais
2122 Clientes - empresa-mãe
2123 Clientes - empresas subsidiárias
2124 Clientes - empresas associadas
2125 Clientes - empreendimentos conjuntos
2126 Clientes - outras partes relacionadas
... …
218 Adiantamentos de clientes *
219 Perdas por imparidade acumuladas *

É aconselhavém a criação das subcontas 213-Clientes conta letras descontadas (para controlo das letras descontadas e não vencidas, 21.5-Clientes conta cheques pré-datados (para controlo dos cheques pré datados, e 21.7-Clientes de cobrança duvidosa (destinada ea evidenciar o saldo de clientes em relação aos quais se reconheceram perdas por imparidade)

Mensuração do saldo de clientes

- **-Mensuração inicial**

  - Valor constante do documento de débito deduzido de descontos comerciais.
  - Custo ou custo amortizado (exemplo:Venda sem juros por prazo dilatado).
  - Este método de mensuração do saldo de clientes não é considerado para efeitos fiscais.

A quantia a reconhecer é geralmente a quantia que consta do documento da transacção, deduzidas de descontos comerciais ou outros constantes desse documento. Quando o recebimento fôr diferido no tempo por periodo superior ao que seria normal em termos de condições de venda, presume-se que poderemos estar perante uma operação simultânea de venda e de concessão de crédito. Neste caso o valor da venda é o seu justo valor, que corresponderá ao valor total desconta por taxa de juro apropriada.

Vejamos um exemplo:

Em Dezembro de 2011, uma empresa vendeu a crédito (prazo de dois anos), sem juros, um determinado bem dos seus inventários, por € 1.000.000,00.

Sabendo que o justo valor da contraprestação é de € 950.000,00
e que nos anos 2012 e 2013 irá reconhecer em partes iguais, o rédito de juros,

<u>Quais as consequências deste procedimento em termos fiscais?</u>

- **Quantia nominal ou bruta da retribuição: 1.000.000 €**
- **Justo valor da retribuição: 950.000 €**

<u>Normativo aplicável</u>: art.º 18.º, n.º 5 do CIRC

Como para efeitos fiscal o que conta é o valor nominal da venda temos:

Ano	Contabilidade	Q07 Mod. 22
2010	**Reconhece como rédito 920.000**	**Acresce 50.000**
2011	**Reconhece como rédito (juros) 40.000**	**Deduz 25.000**
2012	**Reconhece como rédito (juros) 40.000**	**Deduz 25.000**

Os lançamentos contabilisticos a efectuar seriam:

- 1-Pela venda:
- D 211 –Clientes 1.000.000
- C 71.xx –Vendas 1.000.000

- 2 - Juros implicitos na operação a abater ao valor nominal da venda

- D 71.xx –Desc. E abat. Em vendas 50.000
- C 282 – rendimentos a reconhecer 50.000

- 3-Juros implicitos na operaçao (em cada um dos anos seguintes)
- D 282 - rendimentos a reconhecer 50.000
- C 79.1.8 - Juros obtidos 50.000

- **- Mensuração subsequente:**

  – Se se tratar de saldos em moeda estrangeira, devemos apurar diferenças de câmbio. (Gastos 6928/Rendimentos 7861) - Aceites fiscalmente.

  – Ponderar, se fôr caso disso o reconhecimento de perdas por imparidade.

Vejamos alguns aspectos de trabalho de fim de exerccio relacionado com esta conta:

- -Cheques pré datados-Devem ser transferidos para conta própria.O recibo só deve ser emitido após boa cobrança do cheque

- -Princípio da Não Compensação de Saldos-No caso de saldos credores de clientes, devem ser apresentados como passivo no balanço.

-Além disso, devemos, rotativamente, solicitar extractos a terceiros visando a conferência das nossas contas (Circularizações de saldo).

- Valorimetria - Devemos apurar e contabilizar as Diferenças de Câmbio relacionados com os saldos em moeda estrangeira.

- Deve ser elaborado umMapa de Antiguidade de Saldos. Trata-se de ferramenta fundamental de gestão do crédito, que deve ser elaborado mensalmente. É fundamental para a decisão sobre o reconhecimento de perdas de imparaidade em clientes por mora no pagamento.

- Reconhecimento das Imparidades imparidades- não só por mora, mas por insolvências, execuções, etc.

- Rapel e descontos a conceder - Nestes casos, deve ser observado o princípio do acréscimo, pelo que mesmo que emitamos as notas de crédito em 2012, devem ser contabilizadas, por acréscimo, como descontos e abatimentos em vendas de 2011.

- Verificar o adequado saldo de letras descontadas e não vencidas e das responsbilidades por letras descontadas e não vencidas.

S.N.C.-Letras descontadas e não vencidas

De acordo com o § 30 da NCRF nº 27, uma entidade deve desreconhecer um activo financeiro quando:

- A entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o activo financeiro.

Assim sendo, o desconto da letra é visto como um financiamento, pelo que enquanto a letra descontada não for paga no seu vencimento, o Passivo existe.
Assim, em SNC, os lançamentos sugeridos, serão os seguintes:

1) Pela recepção da letra:

212 – Clientes - Títulos a receber
a 211 – Clientes c/c

2) Pelo envio para o banco para desconto:

213 – Clientes com letras descontadas (Por cliente)
a 212 – Clientes – Títulos a receber

3) Pelo desconto:

12 – Depósitos à Ordem
691 – Juros suportados
a 2514 – Responsabilidade por letras descontadas e não vencidas (Por banco)

4) Pelo pagamento da letra:

2514 – Resp. por letras descontadas
a 213 – Clientes com letras descontadas

Perdas por imparidade em clientes

De acordo com o Artigo 35.º do CIRC, 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;

As perdas por imparidade e outras correcções de valor 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.

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.

Desde já a reter, que contabilisticamente se devem reconhecer todas as perdas de imparidade em clientes seja qual fôr a sua origem, embora fiscalmente só sejam aceites 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.

Por outro lado, o Artigo 36.º do IRC, sobre Perdas por imparidade em clientes, do CIRC, vem referir:

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

a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;

b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

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

a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;

b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;

c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;

d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

3 - Não são considerados de cobrança duvidosa:

a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;

b) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;

c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;

d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

Importa referir alguns esclarecimentos, que ao longo dos anos tem sido prestado pela Adiministração Fiscal, sobre os seguintes aspectos:

- No que toca á mora: se o risco de incobrabilidade é inferior á percentagem referida no artº 36º do CIRC, esta situação pode ser aceita, desde que a Administração da empresa o justifique;
- Por outro lado, ultrapassado o periodo mora, não é obrigatório o reconhecimento da respectiva perda por imparidade. A avaliação da gestão da empresa é fundamental, embora deva existir justificação para o não reconhecimento da perda por imparidade.

- Os Créditos resultantes da actividade normal, são para a Administração fiscal, apenas os resultantes de vendas e prestação de serviços. Assim, os saldos relacionados com juros, adiantamentos a fornecedores ou outros, não são considerados fiscalmente.

- A imparidade “pode ser utilizada” desde que existam elementos objectivos que comprovem que o crédito é incobravel, devendo neste caso ser comunicados ao devedor a anulação do respectivo saldo.

- No Caso das Letras, a mora cont-se a partir do vencimento da letra.

- No ambito dos processo de insovência e recuperação, se a medida de recuperação fôr,

por exemplo, o perdão de parte da divida e o pagamento dilatado da outra parte deve proceder-se do seguinte modo:

- Anulação da imparidade referente ao saldo perdoado e anulação do respectivo saldo.

- Reversão da perda de imparidade respeitante ao saldo a pagar. Caso o cliente volte a entrar em mora durante o periodo de recuperação da empresa, então, voltará a reconhecer-se a respectiva perda por imparidade.

- No caso de Perdas por imparidade por mora contabiizadas num periodo e não aceites fiscalmente no periodo, é aceita a sua dedução fiscalem periodos seguintes.

Note-se que as perdas por imparidade em clientes são reconhecidas em resultados quando o valor recuperável for inferior á quantia registada.

Caso existam créditos incobráveis, em relação aos quais não foi possivel o reconhecimento fiscal da perda por imparidade, a perda pode vir ainda a ser considerada fiscalmente, nos termos do artº 41º do CIRC, que assim reza:

1 - Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que: [Redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE]

a) Tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução, 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, de decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais ou de créditos que se encontrem prescritos de acordo com o respectivo regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais e, neste caso, o seu valor não ultrapasse o montante de € 750; e [Redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE]

b) Não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente. [Redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE]

2 - Sem prejuízo da manutenção da obrigação para efeitos civis, a dedutibilidade dos

créditos considerados incobráveis nos termos do número anterior ou ao abrigo do disposto no artigo 36.º fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável. [Redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE]

Note-se que que no caso de "utilização" por anulação do saldo da perda de imparidade acumuladda e do cliente duvidoso, quer nos termos do artº 36º do CIRC, quer do reconhecimento directo dos créditos incobraveis nos termos deste artº 41º, torna-se fundamental a existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, o qual deve reconhecer aquele montante como proveito para efeitos de apuramento do lucro tributável.

22 - Fornecedores

Regista os movimentos com os vendedores de bens e de serviços, com excepção dos destinados aos investimentos da entidade.
Estes são contabilizados na conta 27.1-Fornecedores de Investimentos e 25.1.3-Financiamentos obtidos-locações financeiras.

As subcontas de forncedores são as seguintes:

22 Fornecedores *
- 221 Fornecedores c/c
  - 2211 Fornecedores gerais
  - 2212 Fornecedores - empresa-mãe
  - 2213 Fornecedores - empresas subsidiárias
  - 2214 Fornecedores - empresas associadas
  - 2215 Fornecedores - empreendimentos conjuntos
  - 2216 Fornecedores - outras partes relacionadas

... …

- 222 Fornecedores - títulos a pagar
  - 2221 Fornecedores gerais
  - 2222 Fornecedores - empresa-mãe

2223 Fornecedores - empresas subsidiárias

2224 Fornecedores - empresas associadas

2225 Fornecedores - empreendimentos conjuntos

2226 Fornecedores - outras partes relacionadas

... …

225 Facturas em recepção e conferência *

... …

228 Adiantamentos a fornecedores *

229 Perdas por imparidade acumuladas *

A subconta 225 - Fornecedores - Facturas em recepção e conferência respeita às compras cujas facturas, recebidas ou não, estão por lançar nas subcontas da conta 221 por não terem chegado à entidade até essa data ou não terem sido ainda conferidas. Será debitada por crédito da conta 221, aquando da contabilização definitiva da factura.

Aspectos a considerar: no fim de exercicio:

- -Conferência das Contas
- -Mensuração

-Aplicação das taxas de câmbio, reconhecendo eventuais diferenças de câmbio.

- -Não Compensação de Saldos-saldos devedores de fornecedores devem ser apresntados com activo no balanço.
- -Rappel e descontos a obter-Se existirem e forem emitidos em 2012, devem ser reconhecidos por acréscimos em 2011.

- **Mensuração do saldo de fornecedores**

- **-Mensuração inicial**

– Valor constante do documento de deduzido de descontos

– Custo ou custo amortizado (exemplo:Compra sem juros por prazo dilatado

- **-Mensuração subsequente:**

– Se se tratar de saldos em moeda estrangeira:Apurar diferenças de cambio. (Gastos 6928/Rendimentos 7861) - Tem relevância fiscal.

– Reconhecimento de perdas por imparidade. (estas perdas por imparidade não são aceites fiscalmente)

Vejamos um exemplo de mensuração inicial a custo amortizado:

Em Dezembro de 2011, uma empresa comprou a crédito (prazo de dois anos), sem juros, um determinado bem para os seus inventários, por € 1.000.000,00.

Sabendo que o justo valor da contraprestação é de € 950.000,00
e que nos anos 2012 e 2013 irá reconhecer em partes iguais, o gasto de juros,

Quais as consequências deste procedimento em termos fiscais?

- Quantia nominal ou bruta da retribuição: 1.000.000 €
- Justo valor da retribuição: 950.000 €

Normativo aplicável: art.º 23.º, n.º 1, c) do CIRC

Anos	Contabilidade	Mod. 22-Q07
2010	Reconhece como compra 920.000	Nada
2011	Reconhece como gasto (juros) 40.000	Nada
2012	Reconhece como gasto (juros) 40.000	Nada

Os lançamentos sugeridos, são:

- 1-Pela compra:
- D 31 –Compras 1.000.000
- C 22.1 –Fornecedoress 1.000.000

- 2-Juros implicitos na operação a abater ao valor nominal da compra

- D 281- Gastos a reconhecer 50.000
- C 31- Abatimentos em compras 50.000

- 3-Juros implicitos na operaçao (em cada um dos anos seguintes)
- D 691 - Juros suportados 25.000
- C 28.1 - Gastos a reconhecer. 25.000

- Como referimos, as perdas por imparidade em caso de adiantamentos a fornecedores, não são aceites fiscalmente.

2.3 PESSOAL /GASTOS COM O PESSOAL

Nesta área de Pessoal ou de Benefício de Empregados conforme é intitulada pelas normas do SNC, os aspectos fundamentais prendem-se com aspectos relacionados com o tratamento contabilístico a dar às seguintes situações:

- Benefícios de curto prazo relacionados com os actuais empregados;
- Benefícios pela cessação de emprego;
- Participação nos Lucros (Gratificações de Balanço).
- Princípio da não compensação de saldos;

Antes de entrarmos propriamente em cada uma delas, importa salientar que nestes temas, não existem diferenças entre os diversos normativos contabilísticos (NCRF, NCRF-PE, NCRF-M e NCRF-ESNL), no que respeita ao seu tratamento contabilístico.

- **Benefícios de Curto Prazo**

Os benefícios de curto prazo, são aqueles benefícios que existem normalmente nas empresas, são os que estão relacionados com a prestação do seu trabalho, e são definidos pela norma como benefícios dos empregados que cumprem as duas seguintes condições:

- não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio;
- que se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço.

Ou seja estes benefícios incluem aqueles benefícios mais usuais, como por exemplo:

- Salários e Ordenados;
- Contribuições para a segurança social;
- Ausências permitidas a curto prazo (licenças pagas e baixas pagas por doença);
- Gratificações a título de participações nos lucros, caso sejam liquidadas até doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço - Destes benefício falaremos mais tarde, num outro ponto específico;
- Benefícios não monetários (assistência médica, automóveis, habitação, etc).

Estes benefícios devem ser reconhecidos no mesmo período temporal em que o empregado prestou o serviço, devendo existir então uma correlação entre os benefícios associados ao serviço prestado (por exemplo a venda ou a produção) e os gastos incorridos com os empregados.

Nestes casos, não existem grandes dificuldades na sua contabilização, pois o seu tratamento é geralmente linear, inclusive porque são mensurados pelo seu custo, numa base não descontada.

Assim, nestes benefícios, normalmente através do processamento mensal dos salários contabiliza-se o gasto a débito da conta 63 - Gastos com o Pessoal, tendo como contrapartida o crédito a conta 23 - Pessoal ou 2722 - Credores por acréscimo de gastos - Remunerações a Liquidar no caso da estimativa de férias e encargis com férias a pagar no ano seguinte.

No entanto, importa destacar o caso das despesas com férias, subsídio de férias e respectivos encargos, que são pagos no ano seguinte, mas que são gasto do exercício a que se reportam os direitos respectivos. Assim, em 31 de Dezembro de 2011, vence-se o direito dos trabalhadores às férias e subsídio de férias, que vão ser pagas em 2012, correspondendo tal direito a uma obrigação da empresa em 31/12/2011. Para dar cumprimento ao princípio da especialização dos exercícios, ao direito às férias e subsídio de férias e respectivos encargos vencidos em 31 de Dezembro, deve ser dado o adequado tratamento contabilístico.

O lançamento a efectuar será:

DÉBITO de: 63 - Gastos com o pessoal

CRÉDITO de: 2722 - Credores por Acréscimo de Gastos/Remunerações a liquidar

Note-se que este montante é uma estimativa, que é feita num período temporal normalmente distante da altura em que se irá efectuar o seu pagamento. Como é óbvio, não existe uma obrigação de acertar rigorosamente no seu montante, até porque no período compreendido entre a data da estimativa e o processamento das férias e subsídio de férias podem verificar-se alterações que não eram conhecidas à data em que se efectuou a estimativa. No entanto, exige-se que se faça uma adequada estimativa, utilizando-se todas as informações disponíveis à data em que estamos a fazer essa estimativa. Senão tivermos este procedimento, então, deixa de ser uma estimativa e passa a ser um erro.

Vejamos qual o procedimento a seguir no ano seguinte, aquando do processamento de férias e subsídio de férias e respectivos encargos:

O lançamento a efectuar será:

DÉBITO de: 2722 - Credores por Acréscimo de Gastos/Remunerações a liquidar

CRÉDITO de: 23 - Gastos com o pessoal

Mas pode-se verificar uma diferença entre o valor estimado como encargo de férias e subsídio de férias e o efectivamente pago. Neste caso, teremos de registar esta diferença. Assim, como estamos perante uma alteração de estimativa contabilística, a diferença deve afectar os resultados do exercício (conta 63 - Gastos com o pessoal) em que se verifica a diferença, e nunca em Resultados Transitados. Tratamento diferente, teria se a estimativa não fosse bem feita (porque não tinha sido usado a melhor informação disponível na altura), neste caso, a correcção seria em resultados transitados, pois não estaríamos perante uma alteração de estimativa contabilística, mas sim perante um erro.

Relativamente aos aspectos fiscais estes benefícios dos empregados, seguem a vertente contabilística, pois em princípio são os mesmos aceites como gasto fiscal dado cumprirem o n.º 1 do art. 23.º do CIRC. Todavia, no caso de não serem cumpridos os requisitos da alínea f) do n.º1 do artigo 45.º do CIRC. as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, não serão aceites como gastos fiscais

Importa ainda salientar, uma alteração recente no código de IRC e pode levar à sujeição a

tributação autónoma:

Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas *a gestores, administradores e gerentes, estão sujeitos a* tributação autónoma prevista na alínea b) do n.º 13 do art.º 88.º do CIRC se cumulativamente se verificarem as seguintes condições:

Representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual

Possuam valor superior a €27.500

com salvaguarda de que, mesmo verificadas cumulativamente estas condições, não ocorrer tributação se o pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Nos benefícios de curto prazo, em princípio não existem impostos diferidos.

Benefícios de cessação de emprego

Nos benefícios de cessação de emprego, estamos perante situações de despedimento, ou seja, as chamadas indemnizações por despedimento do trabalhador. O tratamento contabilístico a dar a estes benefícios é bastante simples, devendo ser imediatamente reconhecidos como gastos, dado que não proporcionam benefícios económicos futuros. Assim, é registado um gasto e reconhecido um passivo, efectuando-se o seguinte lançamento:

DÉBITO de: 63 - Gastos com o pessoal

CRÉDITO de: 23 - Pessoal

A nível fiscal, mais propriamente a nível de IRC, importa salientar, duas situações importantes:

Estes gastos são de considerar gasto fiscal do período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

No caso de indemnizações pagas a gestores, administradores ou gerentes, poderão as mesmas estarem sujeitas a tributação autónoma, uma vez que segundo a alínea a) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRC, estão sujeitos a tributação autónoma à taxa de 35% (que passa a 45% se a empresa apresentar prejuízo fiscal):

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, e
ainda 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.

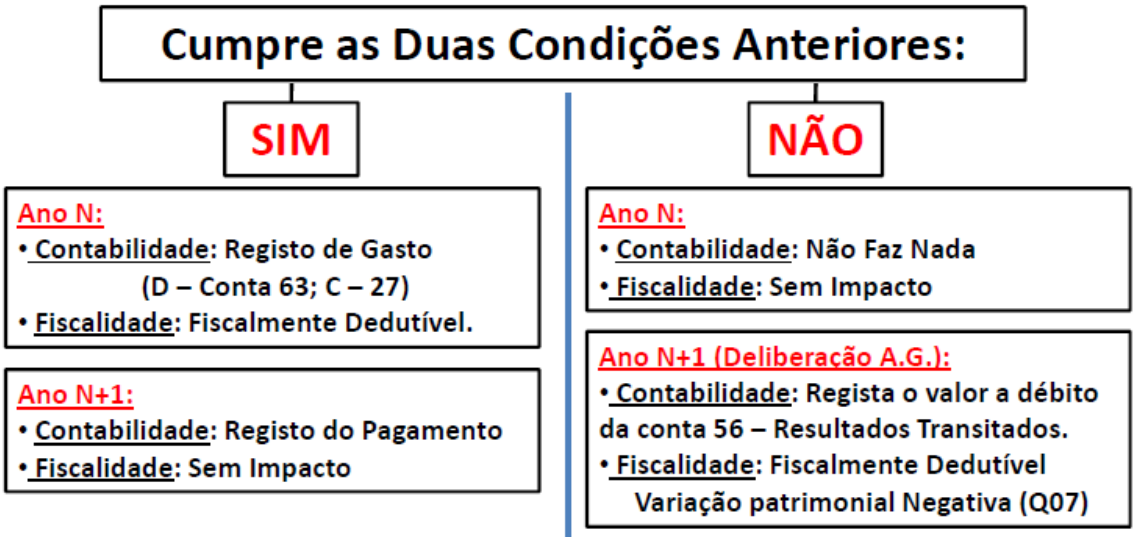
Importa ainda destacar o tratamento ao nível de IRS, dado que nos últimos tempos têm existido alterações bastante relevantes nesta matéria, com reflexos significativos para os trabalhadores a nível de tributação, mas também para a empresa, ao nível da retenção na fonte e da Modelo 10. Assim ao nível do IRS, é necessário que se faça uma separação entre os trabalhadores que são gestores, administradores ou gerentes e os restantes. Assim:
Tratando-se de gestor, administrador ou gerente, bem como representante de estabelecimento estável de entidade não residente, a totalidade da indemnização está sujeita a tributação em sede de IRS.
Não se tratando de gestor, administrador ou gerente, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente as importâncias recebidas a título de indemnização por cessação de contrato de trabalho são tributadas em IRS na parte que exceda o limite previsto na alínea b) do n.º 4 do art.º 2.º do CIRS, sendo que o regime em causa não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos, nomeadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídio de férias e de Natal (n.º 6 do art.º 2.º do CIRS), chamando-se ainda a atenção para a exclusão prevista no n.º 7 do art.º 2.º do CIRS (serão tributadas pela totalidade quando o sujeito passivo tenha beneficiado, nos últimos cinco anos, da não tributação total ou parcial nele prevista.). De notar que o limite previsto na alínea b) do n.º 4 do art.º 2.º do CIRS foi alterado para 2012 (OE 2012), já que agora corresponde a uma vez (antes era uma vez e meia, até 31.12.2011) o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora.

Neste tipo de benefícios, em princípio não existem impostos diferidos.

Gratificações de Balanço

As chamadas gratificações de Balanço (também designada por gratificações a titulo de participação nos resultados), respeitam a um exercício (Ano N), que é o período em que os trabalhadores prestam o serviço, mas só são atribuídas no ano seguinte (Ano N +1) em Assembleia Geral, portanto, em data posterior ao fecho das contas, o que coloca alguns problemas ao nível do reconhecimento destas gratificações.

O tratamento contabilístico e fiscal a dar, quer no ano a que respeitam os resultados (Ano N) quer no ano em que são atribuídos (Assembleia Geral - Ano N+1) aos gastos relativos às participações nos lucros (gratificações de balanço) vai depender **se existe antes da deliberação em Assembleia Geral**, para a entidade:
Uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos (constante do relatório de gestão, na parte respeitante á proposta de afectação de resultados); e
Se pode ser feita uma estimativa fiável da obrigação.
Se cumprir estes dois requisitos, a empresa regista a gratificação como gasto no período a que respeita o resultado (Ano N), ou seja, no mesmo período em que os trabalhadores prestaram o serviço. Mas se não cumpre estes dois requisitos, a empresa não está em condições de considerar esse gasto nesse mesmo período. Naturalmente, neste último caso, nada impede que os accionistas decidam atribuir gratificações de balanço, sendo neste caso as mesmas registadas no ano da sua atribuição (Ano N+1) na conta 56 - Resultados Transitados, sendo considerada a nível fiscal uma variação patrimonial negativa relevante desse mesmo ano (Ano N+1).
Esquematicamente, temos:



No entanto, a nível fiscal é preciso ainda ter em atenção dois aspectos fundamentais para que as gratificações de balanço sejam aceites fiscalmente:

- As gratificações têm de ser pagas ou colocadas à disposição **«até ao fim do período de tributação seguinte»** devendo ser entendida, no presente caso, como respeitando ao **período de tributação seguinte àquele a que respeita o lucro** e não ao período de tributação seguinte àquele em que ocorreu a variação patrimonial negativa (portanto, sempre até 31/12/N+1). O desrespeito desta situação, origina que ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte, se adiciona o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes. Esta correcção é efectuada no campo 363 do Quadro 10 e os respectivos juros compensatórios são indicados nos campos 366 e 366 -B do mesmo quadro.
- O gasto fiscal está limitado ao dobro da sua remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam, quando os beneficiários são membros dos órgãos sociais, que sejam também titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social (para o efeito, considera-se participações indirectas as detidas pelo 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).

Exemplos:

1) O órgão de Gestão (Administração, Gerência) propõe gratificações aos empregados no montante de 250.000,00 €. Historicamente, a Assembleia Geral da entidade sempre aprovou a distribuição proposta pelo Orgão de Gestão.

Lançamento Ano N:

D - 632 – Gastos Pessoal – 250.000,00 €

C – 2722 - Credores por acréscimos de Gastos - 250.000,00 €

Fiscalmente: Gasto Aceite - **A gratificação tem de ser paga até 31/12/N+1**

2) Mesmo não proposto pelo Órgão de Gestão, a Assembleia Geral, decide pela primeira vez atribuir aos empregados uma gratificação de 250.000,00 €:

Lançamento Ano N+1 (No ano N, não faz nada)

D - 56 – Resultados Transitados – 250.000,00 €

C – 23- Pessoal - 250.000,00 €:

Fiscalmente: Considerar como variação Parimonial Negativa em N+1 - **A gratificação tem de ser paga até 31/12/N+1**

3) Foi atribuído a um gerente que detêm 50% do capital social da sociedade uma gratificação de balanço no montante de 11.000,00 €, o qual tem uma remuneração mensal de 4.200 €.

Gratificação a atribuir ao gerente: 11.000 (a ser pago ou colocado à disposição até ao fim de 2012)

Remuneração mensal média do gerente: 4.200 x 14 : 12 = 4.900

Contabilidade: Reconhece como gasto do período: 11.000 €

Fiscalidade: 11.000 - 9.800 (2 X 4.900) = 1.200 € - Acresce 1.200 € no quadro 07.

Neste tipo de benefícios, em princípio não existem impostos diferidos.

- Princípio da não compensação de Saldos

O normal, é apenas existirem saldos credores ou nulos no final do exercício e nestes casos, a situação deste princípio não se coloca, sendo os saldos credores apresentados no balanço como passivo. Todavia, podem existir situações, em que existem saldos devedores, por exemplo adiantamentos concedidos ao pessoal. Assim, se estivermos perante a existência de

saldos devedores e credores ao pessoal, o montante que constará no balanço, não é o montante líquido dos saldos. Os saldos credores serão considerados no passivo e os saldos devedores no activo.

Conta 23	Balanço
Saldos Devedores	Activo
Saldos Credores	Passivo

2.4 ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS

I - A contabilização do IRC

Em relação ao exercício de 2011, o método de contabilização dos impostos sobre lucros poderá ser o método do imposto a pagar ou o método da dívida (método do efeito fiscal), dependendo do tipo da entidade.

No método do imposto a pagar, o imposto sobre o rendimento, inclui todos os impostos baseados em lucros tributáveis incluindo as tributações autónomas, correspondendo ao valor do imposto a pagar. O gasto de imposto é o imposto corrente, isto é o imposto calculado segundo as regras fiscais, no Q 10 da Modelo nº 22 do IRC.

Óptica do método da dívida (método do efeito fiscal).

No método da dívida ou do efeito fiscal, além do imposto sobre o rendimento incluir, o valor do imposto a pagar, inclui também os efeitos fiscais futuros das diferenças entre os activos e os passivos contabilísticos, e os activos e passivos fiscais, através da contabilização de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos.

Os impostos diferidos, matéria tratada na Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25 (Impostos sobre o Rendimento), aplicam-se a:

- Entidades que utilizem o SNC, com as 28 normas.

- Entidades que optem por adoptar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE), mas só, caso tenham optado pelo modelo de revalorização dos activos fixos tangíveis.

- Entidades abrangidas pela norma contabilística e de relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo (ESNL), mas só, caso tenham optado pelo modelo de revalorização dos activos fixos tangíveis.

Os impostos diferidos não se aplicam às microentidades, e como referido anteriormente para as entidades que optem por adoptar a NCRF-PE e para as ESNL, desde que tenham optado pelo modelo de revalorização dos activos fixos tangíveis, implica que estas entidades adoptem integralmente a NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento. Consequentemente tem que contabilizar activos e passivos por impostos diferidos, caso existem diferenças entre os activos e os passivos contabilísticos, e os activos e passivos fiscais.

O reconhecimento de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos deve acontecer, nomeadamente, quando estamos em presença de operações como:

- Contabilização de imparidades não aceites fiscalmente;

- Existência de prejuízos fiscais do período ou de períodos anteriores, para os quais a entidade tenha expectativas de os utilizar no prazo prescrito na legislação fiscal.

- Contabilização de gastos com provisões não aceites;

- Reconhecimento de subsídios ao investimento no capital próprio;

- Opção pelo modelo de revalorização de activos fixos tangíveis;

- Ajustamentos para o justo valor de activos não aceites para efeitos fiscais

Ao longo do trabalho podemos encontrar vários exemplos da contabilização de activos e passivos impostos diferidos.

Note-se que o rendimento de imposto associado aos activos por impostos diferidos e gasto de imposto associado aos passivos por impostos diferidos não revelam em termos fiscais, sendo que os gastos por impostos diferidos devem ser acrescidos no campo 725 do quadro 07 da modelo 22, e os rendimentos por impostos diferidos, devem ser deduzidos no campo 766 do quadro 07 da modelo 22.

O Imposto corrente, também não considerado para efeitos fiscais, já que segundo o nº 1 do Artigo 45.º do CIRC, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, o IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.

Óptica do método do imposto a pagar.

241 - Imposto sobre o rendimento

"Esta conta é debitada pelos pagamentos efectuados e pelas retenções na fonte a que alguns dos rendimentos da empresa estiverem sujeitos.
No fim do exercício será calculada, com base na matéria colectável estimada, a quantia do respectivo imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 8121
"Imposto estimado para o período".

Em termos de subdivisão da subconta 241 - Imposto sobre o rendimento, é aconselhável o seguinte desenvolvimento:

241 - Impostos s/ o rendimento

24.1.1 - Pagamentos por conta

24.1.1.1 - Pagamento por conta

24.1.1.2 - Pagamento especial por conta

24.1.1.3 – Pagamento adicional por conta

24.1.2 - Retenções na fonte (efectuadas por terceiros)

24.1.2.1 - S/ rendimentos de capitais

24.1.2.2 - S/ rendimentos prediais

24.1.2.9 - S/ outros rendimentos

24.1.1.3 - IRC estimado

24.1.1.4 - IRC liquidado

24.1.1.5 - IRC apuramento

24.1.1.6 - IRC a pagar

24.1.1.7 - IRC a recuperar

Para colmatar a insuficiência ou o excesso da estimativa do IRC, existem as contas:

68.8.5 - Insuficiência da estimativa para impostos

78.8.2 - Excesso da estimativa para impostos

Estas contas são utilizadas pelas diferenças entre a estimativa feita em 31 de Dezembro e o IRC, tributações autónomas e derrama liquidados (o IRC liquidado consta do quadro 10 da Mod. 22, bem como a derrama e as tributações autónomas).

Vejamos então a proposta de contabilização do IRC (de acordo com método do imposto a pagar):

- Em 31 de Dezembro a empresa contabiliza a estimativa p/ IRC e a derrama e tributações autónomas, e faz o seguinte lançamento:

  Débito de 8121 - Imposto estimado para o período
  Crédito de 24113 - IRC estimado

Note-se que o imposto estimado para o período, deve ser acrescido no campo 724 do quadro 07 da modelo 22.

- No mês de apresentação da declaração Mod. 22 do IRC:

1) Transferir o imposto estimado para IRC liquidado contabilizando a diferença em 6885 ou 7882.

   Se a estimativa coincide com a liquidação, então:

Débito de 24113- IRC estimado
Crédito de 24114 - IRC liquidado

2) No caso de não ter sido efectuada a estimativa para IRC, procedimento incorrecto, ou se esta se mostrar insuficiente o lançamento deverá ser:
   Débito de 6885 – Insuficiência da estimativa para impostos
   Crédito de 24114 - IRC liquidado

3) Transferência do saldo de IRC liquidado p/ IRC apuramento:

   Débito de 24114 - IRC liquidado
   Crédito de 24115 - IRC apuramento

4) Transferência do saldo dos pagamentos por conta para IRC apuramento:
   (e eventualmente do saldo das contas 24112 – Pagamento especial por conta e 24113 – Pagamento adicional por conta)

   Débito de 24115 - IRC apuramento
   Crédito de 24111 - IRC pagamentos por conta

5) Transferência dos saldos de retenções na fonte para IRC apuramento:

   Débito de 24115 - IRC apuramento
   Crédito de subcontas de 2412

6) Se o saldo de apuramento deu IRC a pagar:

   Débito de 24115 - IRC apuramento
   Crédito de 24116 – IRC Pagar

7) Se o saldo do apuramento deu IRC a recuperar:

Débito de 24117 - IRC recuperar
Crédito de 24115 - IRC apuramento

Ficam com saldo as contas 24116 ou 24117, as quais serão saldadas pelo pagamento (24116), ou pelo reembolso (24117)

II – Outros Aspectos

242 – Retenção de impostos sobre rendimentos

O saldo das respectivas subcontas deverá corresponder às retenções efectuadas em Dezembro e a pagar em Janeiro.

243 – IVA

O saldo em 31/12/2011, deve respeitar, no caso de iva a pagar, aos meses de Novembro e Dezembro, ou no caso de regime trimestral, ao saldo do último trimestre. Devem ser devidamente conferidas todas as subcontas relacionadas com IVA.

245 Contribuições para a Segurança Social

O saldo deve corresponder aos descontos (parte pessoal e patronal), efectuados em relação aos ordenados, salários e subsídios pagos ou postos à disposição em Dezembro.

Note-se que é importante também, a obtenção de certidões que comprovem a situação da empresa perante o Fisco e a segurança Social.

III – Aspectos Particulares

Pagamentos por Conta
Pagamento Especial por Conta
Derrama
Derrama Estadual

Pagamento Adicional por Conta

1. Pagamentos por Conta - I.R.C. Regime Normal

1.1 Regras de Cálculo:

1.1.1 Base de Cálculo:

Conforme referido no nº1 do artigo 105º do CIRC, os pagamentos por conta calcular-se-ão com base na colecta do exercício anterior, deduzida das retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso (artigo 90º nº2 alínea d) do CIRC).

Os pagamentos por conta corresponderão a uma percentagem do montante de imposto calculado anteriormente, conforme o volume de negócios. Assim, temos:

- Contribuintes com volume de negócios igual ou inferior a 498.797,90 Euros:

  70% (nº2 artigo 105º CIRC)

- Contribuintes com volume de negócios superior a 498.797,90 Euros:

  90% (nº3 artigo 105º CIRC)

Cada pagamento por conta corresponderá ao valor anterior divido em três montantes iguais, arredondado, por excesso, para euros.

1.1.2 Dispensa de efectuar pagamentos por conta (nº4 artigo 104º CIRC).

Existe dispensa de efectuar pagamentos por conta sempre que o montante do imposto do exercício de referência para o respectivo cálculo **(colecta)** for inferior a 199,52 Euros.

1.1.3 Entrega ao Estado (nº1 alínea a) artigo 104º CIRC).

Os sujeitos passivos deverão efectuar 3 pagamentos por conta, com vencimentos nos

meses de *Julho, Setembro e 15 de Dezembro* ou, nos casos dos nºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação

1.1.4 Exemplos Práticos - Cálculo dos pagamentos por conta

Apresentamos um exemplo sobre a forma de cálculo dos pagamentos por conta.

	Volume de Negócios euros <=498 797,90	***Volume de Negócios euros >498 797,90***
Dados de 2011		
Volume de Negócios	249.398,95	598.557,48
- Colecta (Campos 347-A/347-B/349 Q10)	49.879,79	49.879,79
- Retenções na fonte (359 Q10)	249,40	249,40
Total (1)	49.630,39	49.630,39
% sobre o total (1)	*70%*	*90%*
Total (2)	34.741,27	44.667,35
1/3 Valor total (2)	11.580,42	14.889,12
Valor de cada pagamento	**11.581**	**14.900**

1.1.5 Regras de Arredondamento

Segundo a redacção do artigo 105º do CIRC, o valor total a pagar deve ser repartido em três montantes iguais, arredondados por excesso, para Euros. Assim, exemplificando, e partindo já do cálculo do valor total a pagar, vejamos como se aplicam as regras de arredondamento:

Valor Total a Pagar (Euros)	***28.162,63***	***28.171,11***	***27.000,00***
1/3 Valor total	9.387,54	9.390,37	9.000,00
Valor de cada pagamento a efectuar	**9.388**	**9.391**	**9.000**

1.2 Limitações aos pagamentos por conta

Segundo o nº1 do art.º 107 do *"se o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efectuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do período de tributação, pode deixar de efectuar novo pagamento por conta."*.

Note-se contudo que *"Verificando-se, face à declaração periódica de rendimentos do exercício a que respeita o imposto, que, em consequência da suspensão da entrega por conta prevista no número anterior, deixou de ser paga uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que cada entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior"*. Ou seja, se o resultado final da autoliquidação apresentar uma diferença superior a 20% da importância que deixou de ser entregue (pagamento por conta) haverá lugar à liquidação de juros compensatórios.

2. Pagamentos por Conta - I.R.C. Regime Simplificado

2.1 Introdução

Em 2011 o regime simplificado no IRC deixou de existir. A revogação do artigo 58º do Código do IRC produziu efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2011. [Artigo 92.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril - OE]

3. Pagamento Especial Por Conta - I.R.C

3.1 Introdução

Nos termos do artigo 106º do Código do I.R.C. - Pagamento especial por conta, aditado pelo Decreto-lei nº 44/98 de 3 de Março, os sujeitos passivos estão obrigados a efectuar anualmente o pagamento especial por conta, durante o mês de Março, ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita (isto se o período de

tributação coincidir com o ano civil). Assim:

1-Sem prejuízo da obrigação de efectuar pagamentos por conta, as entidades que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português ficam sujeitos a um pagamento especial por conta, a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, nos 3.º e 10.º meses do período de tributação respectivo.

2 - O montante do pagamento especial por conta é igual a 1% do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior, com o limite mínimo de € 1000, e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 70.000.

3 - Ao montante apurado nos termos do número anterior deduzem-se os pagamentos por conta calculados nos termos do artigo anterior, efectuados no período de tributação anterior.

4 - O volume de negócios corresponde ao valor das vendas e dos serviços prestados.

5 - No caso dos bancos, empresas de seguros e outras entidades do sector financeiro para as quais esteja prevista a aplicação de planos de contabilidade específicos, o volume de negócios é substituído pelos juros e rendimentos similares e comissões ou pelos prémios brutos emitidos e comissões de contratos de seguro e operações consideradas como contratos de investimento ou contratos de prestação de serviços, consoante a natureza da actividade exercida pelo sujeito passivo.

6 - Nos sectores de revenda de combustíveis, de tabacos, de veículos sujeitos ao imposto automóvel e de álcool e bebidas alcoólicas podem não ser considerados, no cálculo do pagamento especial por conta, os impostos abaixo indicados, quando incluídos nos rendimentos:

a) Impostos especiais sobre o consumo (IEC);

b) Imposto sobre veículos (ISV).

7 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, quando não for possível

determinar os impostos efectivamente incluídos nos rendimentos podem ser deduzidas as seguintes percentagens:

a) 50% nos rendimentos relativos à venda de gasolina;

b) 40% nos rendimentos relativos à venda de gasóleo;

c) 60% nos rendimentos relativos à venda de cigarros;

d) 10% nos rendimentos relativos à venda de cigarrilhas e charutos;

e) 30% nos rendimentos relativos à venda de tabacos de corte fino destinados a cigarros de enrolar;

f) 30% nos rendimentos relativos à venda dos restantes tabacos de fumar.

8 - Para efeitos de cálculo, em relação às organizações de produtores e aos agrupamentos de produtores do sector agrícola que tenham sido reconhecidos ao abrigo de regulamentos comunitários, os rendimentos das actividades para as quais foi concedido o reconhecimento são excluídos do cálculo do pagamento especial por conta.

9 - O pagamento especial por conta não é aplicável no período de tributação de início de actividade e no seguinte.

10 - Ficam dispensados de efectuar o pagamento especial por conta:

a) Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo;

b) Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração desse processo;

c) Os sujeitos passivos que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA.

11 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é devido um pagamento especial por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante, cabendo a esta última as obrigações de determinar o valor global do pagamento especial por conta, deduzindo o montante dos pagamentos por conta respectivos, e de proceder à sua entrega.

3.2 Regras de Cálculo:

Relativamente aos pagamentos especiais por conta, estão definidos no código do IRC, artigo 106º as regras principais. Eis uma descrição dos aspectos mais importantes.

3.2.1 Base de Cálculo (nº 2 e 3 do artigo 106º CIRC).

O montante do pagamento especial por conta é igual à diferença entre o valor correspondente a 1% do volume de negócios do período de tributação anterior, com o limite mínimo de 1.000 Euros, e quando superior, é igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000 Euros deduzido do montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior.

3.2.2 Dispensa de efectuar o pagamento especial por conta.

Existe dispensa de efectuar o pagamento especial por conta sempre que:

- Estejamos no exercício em que se inicia a actividade e no seguinte

- Sempre que o resultado de (1%) do volume de negócios a considerar (com os limites já descritos), menos os pagamentos por conta do ano anterior, seja zero ou negativo (ver exemplos de cálculo)

- E ainda os seguintes sujeitos passivos:

  - Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com carácter definitivo.

  - Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração desse processo.

- Que tenham deixado de efectuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de actividade a que se refere o artigo 33º do código do IVA.

- Que tenham cessado a actividade. Segundo o Ofício-Circulado n.º 82/1998, de 18 de Março, da Direcção-Geral dos Impostos, (e mais recentemente dos Despacho de 23.02.2007 – Processo nº 2809/2006) refere no seu n.º 6 que, no caso de a empresa cessar actividade, nos termos do n.º 5 do artigo 7.º (actual artigo 8.º) do Código do IRC, até ao termo do prazo para pagamento da 2.ª prestação, não terá que efectuar esse pagamento. No caso de não se concretizar a cessação, o valor global será pago em Outubro, acrescido dos juros compensatórios correspondentes ao valor da 1ª prestação. Assim, sempre que o sujeito passivo cesse a actividade para efeitos de IRC antes do termo do prazo para pagamento da 2.ª prestação, não é obrigado a efectuar o pagamento especial por conta desse exercício.

3.2.3 Entrega ao Estado (nº1 do artigo 106º CIRC).

Os sujeitos passivos deverão efectuar o pagamento especial por conta, durante o mês de Março, ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita, ou, no caso do período de tributação não ser coincidente com o ano civil, no 3º e no 10º mês do período de tributação respectivo.

3.2.4 Exemplos Práticos

Para a determinação do montante do pagamento especial por conta, considera-se 1% do volume de negócios do ano anterior, ao qual se abate o montante dos pagamentos por conta realizados também no ano anterior. Há no entanto que considerar o seguinte:

- Se 1 % do volume de negócios, for superior a 346.000 euros o montante a considerar é 70.000 Euros. ((1.000 € + (346.000 € – 1.000 €) x 20%) = 70.000 €

- Se 1 % do volume de negócios for inferior a 1.000 euros, o montante a considerar é 1.000 Euros Note-se que se 1% x V.N. <= que 1.000 € é sempre considerado 1.000 €.

- Se 1 % do volume de negócios for superior a 1.000 Euros e inferior a 346.000 euros, o montante a considerar será compreendido entre 1000 euros e 70.000 euros. Se 1% * VN> 1000 €, então ((1.000€ + (1% x VN- 1.000€)*20%), será o valor a considerar.

Apresentamos um exemplo sobre a forma de cálculo do pagamento especial por conta.

Em Euros

Volume de Negócios	*a) 1% Volume Negócios*	*b) Limite mínimo*	*20% da parte excedente (a)-b))*20%*	*Montante Apurado*	*Pagamento por Conta n-1*	*Pagamento Especial Conta n*
50.000.000,00	*500.000,00*	*1.000,00*	*99.800,00*	*70.000,00*	*0,00*	*70.000,00*
50.000.000,00	*500.000,00*	*1.000,00*	*99.800,00*	*70.000,00*	*5.000,00*	*65.000,00*
20.000.000,00	*200.000,00*	*1.000,00*	*39.800,00*	*40.800,00*	*42.000,00*	*0,00*
1.064.641,53	*10.646,42*	*1.000,00*	*1.929,28*	*2.929,28*	*0,00*	*2.929,28*
125.000,00	*1.250,00*	*1.000,00*	*50,00*	*1.050,00*	*500,00*	*550,00*
100.000,00	*1.000,00*	*1.000,00*	*0,00*	*1.000,00*	*1.500,00*	*0,00*
100.000,00	*1.000,00*	*1.000,00*	*0,00*	*1.000,00*	*900,00*	*100,00*

3.2.5 Regras de Arredondamento

Embora no caso dos pagamentos por conta o valor total a pagar depois de repartido em três montantes iguais ser arredondado por excesso, para euros (redacção do artigo 105º do CIRC), no pagamento especial por conta, na redacção do artigo 106º nada é referido a este respeito.

3.3 Dedução e reembolso do pagamento especial por conta

O pagamento especial por conta é deduzido, nos termos da alínea c) do nº 2 do artigo 90º do CIRC, ao montante apurado na declaração periódica de rendimentos do próprio

exercício a que respeita ou, se insuficiente, até ao quarto exercício seguinte. (nº1 do Artigo 93º).

No exercício de 2011, poderão ser abatidos à colecta os Pagamentos Especiais por Conta efectuados nos exercícios de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

No caso de tal não ser possível está previsto o reembolso do pagamento especial por conta nos seguintes casos:

-Em caso de cessação de actividade no próprio período de tributação ou até ao terceiro período de tributação posterior àquele a que o pagamento especial por conta respeita, a parte que não possa ter sido deduzida nos termos do número anterior, quando existir, é reembolsada mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado nos 90 dias seguintes ao da cessação da actividade. (nº 2 do Artigo 93º do CIRC).

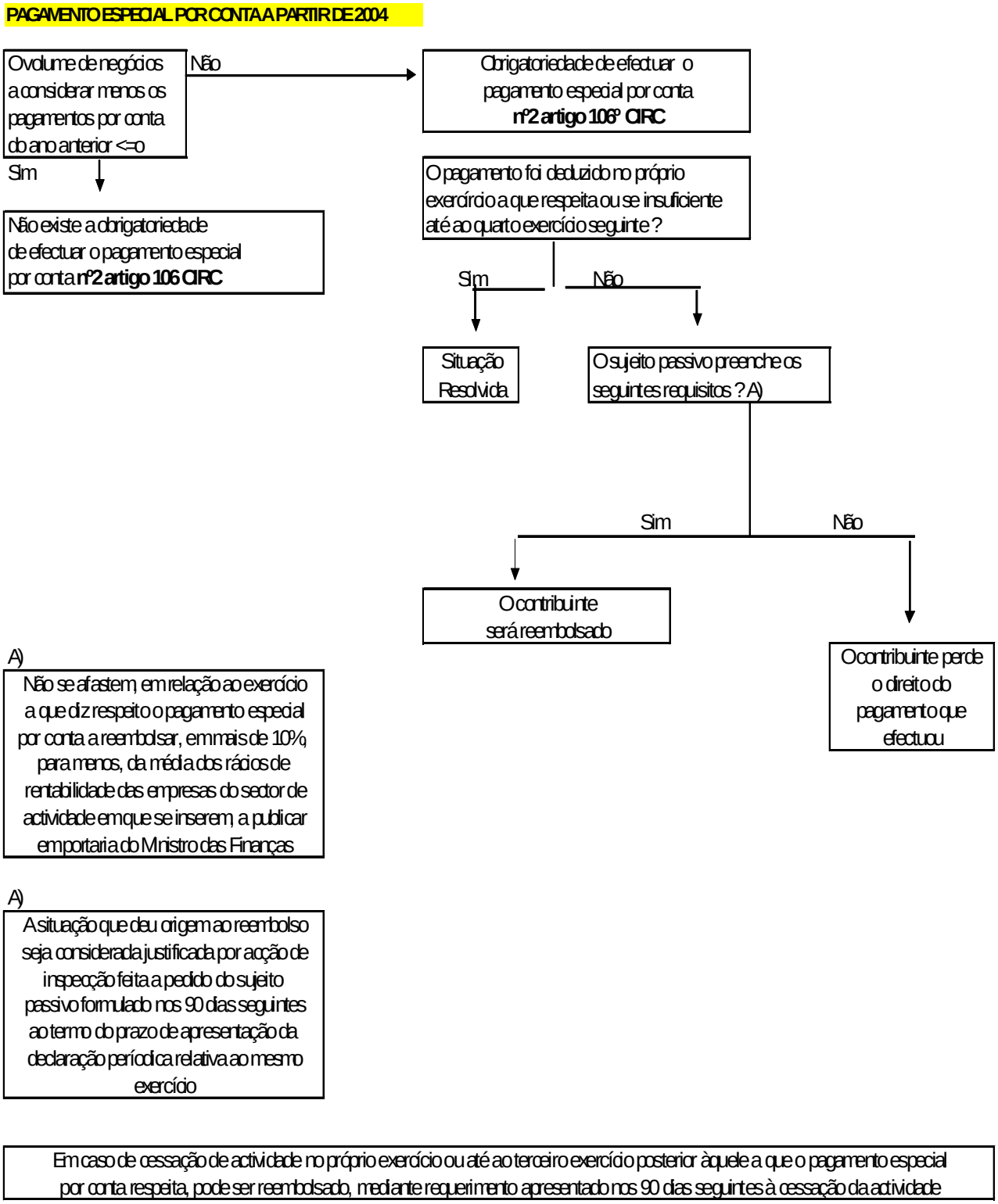
-Ou ainda (aditado pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro – Orçamento de Estado para 2003) os sujeitos passivos podem ainda ser reembolsados da parte que não foi deduzida, sem prejuízo do disposto no nº1 do artigo 93º do CIRC desde que (nº 3 do Artigo 93º do CIRC):

- Não se afastem, em relação ao exercício a que diz respeito o pagamento especial por conta a reembolsar, em mais de 10%, para menos, da média dos rácios de rentabilidade das empresas do sector de actividade em que se inserem, a publicar em portaria do Ministro das Finanças e

- A situação a que deu origem ao reembolso seja considerada justificada por acção de inspecção feita a pedido do sujeito passivo formulado nos 90 dias seguintes ao termo do prazo de apresentação da declaração periódica relativa ao mesmo exercício.

No entanto, este regime passou a vigorar depois das alterações provocadas com a publicação da Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro – (Orçamento de Estado para 2003).

Esquematicamente teremos:



3.4 Informações vinculativas relativas aos pagamentos especiais por conta (PEC).

1. Despacho de 23.04.2004 – DGCI – Pagamento especial por conta – Pagamentos por conta e pagamento especial por conta dos períodos de tributação inferiores a um ano.

2. Despacho do SEAF, de 13.10.04 – Restituição do PEC – Saída de Grupos de sociedades.

3. Despacho do SDGCI do IR, de 22.06.04 – Recuperação dos PEC em caso de fusão.

4. Despacho do SEAF, de 01.06.04 – Dispensa de efectuar o PEC.

(Sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código dos Processos Especiais de Recuperação de Empresa e de Falência)

5. Despacho do SDGIRC de 19.03.04 Restituição PEC em caso de fusão com eficácia retroactiva.

6. Despacho de 23.02.2007 – Processo nº 2809/2006 – CIRC – Pagamento especial por conta – Cessação de Actividade.

7. Despacho de 21-12-2009 - Processo: Pedido de Informação Vinculativa n.º 138/2009 - CIRC - Pagamento Especial por Conta - Transparência fiscal

3.5 Falta de pagamento do PEC

O não cumprimento atempado dos Pagamentos especiais por Conta, implica a posterior liquidação de juros compensatórios, à taxa de 4% (artigo 104º do CIRC e 35º da LGT), e coima nos termos do artigo 114º do RGIT.

4. Derrama Municipal

4.1 Regras de Cálculo:

4.1.1 Base de Cálculo:

A derrama é uma receita municipal, sendo a taxa lançada pelos diferentes municípios, e incide sobre o lucro tributável (campo 778 do quadro 07 da Modelo 22) até ao limite de 1.5%.

De acordo com o previsto no nº 4 do artigo 14º da lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, os municípios podem deliberar o lançamento de uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos cujo volume de negócios no ano anterior não ultrapasse 150.000 €. Neste caso podem co-existir para o mesmo município duas taxas, uma taxa reduzida de derrama para empresas com volume de negócios inferior a 150.000 € no exercício anterior, e a taxa normal aplicável à generalidade dos sujeitos passivos.

As entidades residentes que não exercem, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e as entidades não residentes sem estabelecimento estável, não devem inscrever qualquer valor no campo 364 do quadro 10 da modelo 22.

4.1.2 Obrigatoriedade da entrega do Anexo A à Modelo 22 – Derrama

A obrigatoriedade de apresentação do Anexo A à modelo 22, ocorre sempre que pelos sujeitos passivos estejam reunidas comulativamente as seguintes condições:

a) Tenham matéria colectável no período superior a 50.000 €.
b) Tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município

Nestes casos, apura-se uma taxa média de derrama, tendo em conta a distribuição da massa salarial (remunerações, ordenados e salários) correspondentes aos estabelecimentos que o sujeito passivo possuiu em cada uma dos municípios.

4.1.3 Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

Quando seja aplicável o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, a derrama incide sobre o lucro tributável individual de cada uma das sociedades do grupo, sendo indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração, sendo preenchido também individualmente, o anexo A se for caso disso. O somatório das derramas assim calculadas será indicado no campo 364 do quadro 10 da correspondente declaração de grupo, competindo o respectivo pagamento à sociedade dominante.

5. Derrama Estadual

5.1 Regras de Cálculo:

5.1.1 Base de Cálculo: (Exercício de 2011)

Segundo o artigo 87º- A do CIRC sobre a parte do lucro tributável superior a € 2.000.000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incide uma taxa adicional de 2,5%

Apresentamos um exemplo sobre a forma de cálculo do pagamento da derrama estadual de um sujeito passivo de IRC, com sede no continente e sem qualquer instalação nas regiões autónomas, enquadrado no regime geral, que apresenta em 2011 um lucro tributável de 2.500.000 €.

Lucro Tributável (€)	*Montante Lucro Tributável superior a 2.000.000 €*	*Taxa Adicional*	*Montante da derrama estadual*
2.500.000,00 €	*500.000,00*	*2,5%*	*12.500,00 €*

5.1.2 Base de Cálculo: (Exercício de 2012 e seguintes)

Sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

Lucro tributável (em euros)	Taxas (em percentagens)
De mais de 1 500 000€ até 10 000 000€	3 %
Superior a 10 000 000€	5 %

O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda € 1.500.000, quando superior a € 10.000.000, é dividido em duas partes: uma, igual a € 8.500.000, à qual se aplica a taxa de 3% e outra, igual ao lucro tributável que exceda € 10.000.000, à qual se aplica a taxa de 5%.

Apresentamos um exemplo sobre a forma de cálculo do pagamento da derrama estadual de um sujeito passivo de IRC, com sede no continente e sem qualquer instalação nas regiões autónomas, enquadrado no regime geral, que apresenta em 2011 um lucro tributável de 10.500.000 €.

Lucro Tributável (€)	Montante Lucro Tributável superior a 1.500.000 € e inferior a 10.000.000€	Taxa adicional até 10.000.000 € de LT	Montante Lucro Tributável superior a 10.000.000€	Taxa adicional superior a 10.000.000 € de LT
10.500.000,00 €	*8.500.000,00*	*3%* *8500000 € * 3% =* *255.000,00*	*500.000,00 €*	*5%* *500000 € * 5% =* *25.000,00*
Total do montante do pagamento da derrama estadual 255.000 € + 25.000 € = 280.000 €				

5.1.3 Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, a taxa(s) adicional incide sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

5.1.4 Forma de liquidação

Os sujeitos passivos referidos sujeitos ao pagamento da derrama estadual devem proceder à liquidação da mesma na declaração periódica de rendimentos (campo 373 do quadro 10 da Modelo 22).

5.1.5 Pagamento da derrama estadual

5.1.5.1 – Base de Cálculo

Segundo o Artigo 104.º-A do CIRC, as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável devem proceder ao pagamento da derrama estadual nos termos seguintes:

a) Em três pagamentos adicionais por conta, de acordo com as regras estabelecidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º (pagamentos por conta)

b) Até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias entregues por conta nos termos do artigo 105.º-A;

c) Até ao dia do envio da declaração de substituição a que se refere o artigo 122.º, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias já pagas.

d) Note-se que existe lugar a reembolso ao sujeito passivo, pela respectiva diferença, quando o valor da derrama estadual apurado na declaração for inferior ao valor dos pagamentos adicionais por conta.

6. Pagamento Adicional por Conta

6.1. Obrigatoriedade de pagamento

Segundo Artigo "104.º-A do CIRC, as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e os não residentes com estabelecimento estável devem proceder ao pagamento da derrama estadual nos termos , devem efectuar o pagamento adicional por conta nos casos em que no período de tributação anterior fosse devida derrama estadual nos termos referidos no artigo 87.º-A.

6.2 Regras de Cálculo:

6.2.1 Base de Cálculo

6.2.1.1 Base de Cálculo (Exercício 2011):

O valor dos pagamentos adicionais por conta correspondem a 2% da parte do lucro tributável superior a € 2.000.000 relativo ao período de tributação anterior.

Cada pagamento adicional por conta corresponderá ao valor anterior divido em três montantes iguais, arredondado, por excesso, para euros.

Apresentamos um exemplo sobre a forma de cálculo dos pagamentos adicionais por conta (exercício de 2011).

Dados de 2010	
Lucro Tributável - (Campo 778 Q07)	2.500.000,00
Lucro Tributável de 2.000.000 €	2.000.000,00
Lucro Tributável superior a 2.000.000 €	500.000,00
% sobre o total (1)	*2%*
Total (2)	10.000,00
1/3 Valor total (2)	3.333,33

Pelo que o valor a pagar em cada pagamento adicional por conta correspondia a 3.334 €.

6.2.1.1 Base de Cálculo (Exercício de 2012 e seguintes):

O valor dos pagamentos adicionais por conta correspondem ao montante resultante da aplicação das taxas previstas na tabela seguinte sobre a parte do lucro tributável superior a € 1.500.000 relativo ao período de tributação anterior

Lucro tributável (em euros)	Taxas (em percentagens)
De mais de 1.500.000 € até 10.000.000 €	2,5%
Superior a 10. 000.000 €	4,5%

Note-se que o quantitativo da parte do lucro tributável que exceda € 1.500.000, quando superior a € 10.000.000, é dividido em duas partes: uma, igual a € 8.500.000, à qual se aplica a taxa de 2,5%; outra, igual ao lucro tributável que exceda € 10.000.000, à qual se aplica a taxa de 4,5%.

Apresentamos um exemplo sobre a forma de cálculo dos pagamentos adicionais por conta.

Dados de 2011	
Lucro Tributável - (Campo 778 Q07)	10.500.000,00
Lucro Tributável superior a 1.500.000 € e inferior a 10.000.000 € (1)	8.500.000,00
% sobre o total (1)	*2,5%*
Total (2)	212.500,00
Lucro Tributável superior a 10.000.000 € (3)	500.000,00
% sobre o total (3)	*4,5%*
Total (4)	22.500,00
Total (5) = Total (2)+Total (4)	235.000,00
1/3 Valor total (5)	78.333,33
Valor de cada pagamento	**78.334**

6.2.2 Entrega ao Estado (remissão para nº1 alínea a) artigo 104º CIRC).

Os sujeitos passivos deverão efectuar 3 pagamentos adicionais por conta, com vencimentos nos meses de Julho, Setembro e 15 de Dezembro ou, nos casos dos nºs 2 e 3 do artigo 8.º, no 7.º mês, no 9.º mês e no dia 15 do 12.º mês do respectivo período de tributação

6.2.3 Limitações aos pagamentos adicionais por conta

Segundo o despacho de 19-07-2010 – Processo 2441/2010, refere que "*nos termos do disposto pelo n.º 3 do artigo 104.º-A do CIRC, são aplicáveis às regras de pagamento da derrama estadual não referidas no artigo as regras de pagamento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, com as necessárias adaptações.*

Assim, uma vez que as questões relativas à possibilidade de os contribuintes poderem ser dispensados de efectuar o pagamento por conta ou de, face ao montante do pagamento por conta adicional já efectuado, poderem deixar de efectuar novo pagamento adicional por conta, não se encontram reguladas nos artigos 104.º-A e 105.º-A, aditados pela Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, aplicam-se àquelas situações as regras previstas no artigo 107.º do CIRC.

Assim:

- *As entidades referidas nos artigos 87.º-A e 104.º-A do CIRC terão que efectuar a entrega nos cofres do Estado do valor correspondente ao primeiro pagamento adicional por conta. Não obstante, em relação ao segundo e terceiro pagamentos adicionais por conta poderá verificar-se, à semelhança dos pagamentos por conta, as limitações a seguir discriminadas.*

- *Se o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento adicional por conta já efectuado é igual ou superior à taxa de derrama estadual que será devida, com base na aplicação da taxa de 2,5% ao lucro tributável superior a 2.000.000 € (agora nos termos da redação a aplicar para 2012, com base na aplicação da taxa de 3% ao lucro tributável de mais de 1.500.000 € até 10.000.000 € e da aplicação da taxa de 5% ao lucro tributável superior a 10.000.000 €) sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, pode deixar de efectuar novo pagamento adicional por conta;*

- *Se o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que a entrega adicional por conta a efectuar é superior à diferença entre a taxa de derrama estadual que o sujeito passivo julga devida e as entregas já efectuadas, pode aquele limitar o pagamento a essa diferença;*

- *Contudo, se em virtude do não pagamento ou da redução de pagamento verificados, nos termos supra referidos, se deixou de pagar uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar ao pagamento de juros compensatórios desde o termo do prazo em que cada entrega deveria ter sido efectuada até ao termo do prazo para envio da declaração ou até à data do pagamento da autoliquidação, se anterior.*

6.2.4 Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, é devido pagamento adicional por conta por cada uma das sociedades do grupo, incluindo a sociedade dominante.

2.5– Financiamentos Obtidos

Registam-se nesta conta os financiamentos obtidos, seja de instituições financeiras, sociedades de locação financeira, participantes no capital da sociedade ou de outras entidades (incluindo subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos) e empréstimos por obrigações.

O desdobramento da conta é o seguinte:

25 Financiamentos obtidos
- 251 Instituições de crédito e sociedades financeiras
  - 2511 Empréstimos bancários
  - 2512 Descobertos bancários
- 2513 Locações financeiras

... ...
- 252 Mercado de valores mobiliários
  - 2521 Empréstimos por obrigações *

... ...
- 253 Participantes de capital
  - 2531 Empresa-mãe - Suprimentos e outros mútuos
  - 2532 Outros participantes - Suprimentos e outros mútuos

... ...
- 254 Subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos

……
- 258 Outros financiadores

Estes passivos financeiros são mensurados ao custo ou ao custo amortizado.

No que toca ao trabalho própriamente dito relacionado com o fecho das contas de 2011, é de observar o seguinte:

1-Deve ser efectuada uma conferência exaustiva desta conta, com recurso se possivel a informação obtida directamente dos financiadores por confirmação positiva.

2-Verificar a adequada classificação Temporal (Correntes/Não correntes), tendo em conta que o curto prazo (corrente) é vencivel dentro de um ano, e o não corrente (médio/longo prazo) é vencivel após um ano.

3-Os juros suportados são reconhecidos numa base de acréscimo, em função do tempo decorrido até 31 de Dezembro.

4-Devem ser conferidas e adequadamente divulgadas o anexo ás contas, as Garantias prestadas.

5-Em relação ao empréstimos em moeda estrangeira devem ser recinhecidas como gastos ou rendimentos as respectivas diferenças de câmbio.

6- Devem ser adequadamente divulgados os passivos financeiros mensurados ao custo amortizado.

Do ponto de vista fiscal, imprta referir:

1-Os juros são reconhecidos de acordo com o principio da especialização dos exercicios (acréscimo), conforme artº 18º do CIRC;

2-De acordo com a linea c) do n 1 do artº 23º do CIRC,, são fiscalmente dedutiveis, c) os gastos 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;

3- NO que toca aos juros de suprimentos, de acordo com o artº 45º, CIRC, nº 1, alinea j), não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, "**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. (Portaria n.º 184/2002, de 4 de Março: 1,5%-alterada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE)

A Portaria n.º 184/2002, de 4/3/2002, veio determinar o seguinte, a este respeito:
2002-Mar-04

1.º Para os efeitos previstos na alínea j) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, é fixado em 1,5% o spread a acrescer à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte. [Redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE]

É aceitável uma taxa de juro para suprimentos de 2,5% para o exercicios de 2011.

2.º Sempre que se trate de juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios a PME, tal como definidas no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, é fixado em 6% o spread a acrescer à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida. [Redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE]

De acordo com o Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro, a categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

É assim aceitável nestes casos, para 2011 e uma taxa de juro de suprimentos de 7%.

3.º Às situações a que seja aplicável o regime estabelecido no artigo 58.º do Código do

IRC e na Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, e ainda às abrangidas por normas convencionais relativas a preços de transferência não é aplicável o disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC.

Nestes casos de preços de transparência, o juro a debitar é o juro corrente de mercado.

- Os pagamentos de juros a sócios (pessoas singulares) estão sujeitos a retenção na fonte (artº 94, nº1 c) do CIRC e c) nº 1 artº 71º do CIRS e sujeitos a uma taxa de retenção 21,5% a título definitivo.

2.6 – Sócios

Nesta conta registam-se as operações relacionadas com os titulares de capital, enquanto nessa qualidade, os empréstimos á concedidos á empresa-mãe, registam-se nesta conta. As operações relacionadas com transacções correntes e relativas a investimentos, não são registadas nesta conta:

Esta conta é assim composta:

26 Accionistas/sócios

261 Accionistas c/ subscrição *
262 Quotas não liberadas *
263 Adiantamentos por conta de lucros
264 Resultados atribuídos
265 Lucros disponíveis
266 Empréstimos concedidos - empresa-mãe

261 - Accionistas c/subscrição e 262 - Quotas não liberadas

Para efeitos de elaboração do Balanço, os saldos das contas 261 - Accionistas c/subscrição e 262 - Quotas não liberada, são deduzidos ao Capital nos termos da NCRF 27 - Instrumentos financeiros (§ 8).

Para melhor compreensão, vejamos um pequeno exemplo relacionado com o direito aos lucros

- No ano de 2010, a sociedade “Vira o disco…Lda, teve 75.000 euros de Resultado líquido.
- O Jorge e o Joaquim, aprovaram as contas por unanimidade, em 31 de Março, e deliberaram:
  - Reserva legal 10.000
  - Distribuição 15.000
  - O resto mantem-se em resultados transitados.
  - Os lucros foram disponibilizados em 30 de junho de 2011, mas os sócios só apareceram na empresa para os levantar em 15/7.
  - Tratamento contabilistico?

Resolução:

1 de Janeiro: D 81-Resultado liquido do periodo
C 56-resultados transitado

Em 31 de Março:

- Pela aprovaçao das contas:

- D 56-resultado transitados 25.000
- C 55.1 Reservas Legais 10.000

C 264-Resultados atribuidos 15.000

Em 30 de Junho:

D-26.4-Resultados atribuidos 15.000
C-26.5- Resultados disponiveis 11.250
C- 242-Retenção de impostos sobre o rendimento 3.750

Nesta data os lucros são colocados á disposição. Retenção nesta data á taxa de 25%.

Em 15 de Julho:

D-26.5 -Resultados disponiveis 11.250
C 12-Depósitos á ordem 11.250.

No caso de Perdas por imparidade em sócios, o lançamento é o seguinte:.

Gastos 6512/rendimentos 7612

Estas perdas por imparidade não aceites para efeitos fiscais.

2.7 – Acréscimos de Rendimentos, Acréscimos de Gastos e Diferimentos

As contas 27.2-Devedores e credores por créscimos e 28-Diferimentos, destina-se a permitir o registo dos rendimentos e gastos dentro do periodo a que respeitam, isto é com observância do pressuposto do Acréscimo.

Assim:

272 - Devedores e credores por acréscimos
Estas contas registam a contrapartida dos rendimentos e dos gastos que devam ser reconhecidos no próprio período, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja receita ou despesa só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores.

28 - Diferimentos
Compreende os gastos e os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes.

O uso destas contas tem a ver fundamentalmente com o princípio da especialização dos exercícios que nos diz que os rendimentos e os gastos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

Para melhor análise das contas referidas convém-nos relembrar que:

DESPESAS - São obrigações de carácter financeiro (aquisições de bens e serviços independentemente do seu pagamento ou consumo);

CUSTOS - São consumos e utilizações de bens e serviços, independentemente da sua aquisição;

RECEITAS - São direitos de carácter financeiro (vendas de bens e prestação de serviços independentemente do seu recebimento ou da sua formação);

PROVEITOS - Correspondem a produção de bens ou serviços, independentemente da sua venda.

Ora as contas servem-nos para atribuir a cada exercício económico os respectivos consumos e utilizações de bens e serviços (gastos) e as correspondentes produções de bens e serviços (rendimentos), independentemente da sua aquisição/venda e ou do pagamento/recebimento, respectivamente.

Vejamos então:

São exemplos de Acréscimos de Proveitos, registados na conta de 2721- Devedores por acréscimos de rendimentos, nomeadamente:

- *Juros a receber,*
- *Bónus, Rappel obtido, etc relacionados com o exercicio de 2011, ainda que a documentação emitida tenha data de 2012.)*

Os lançamentos a efectuar são:

- *Débito: 2721-Devedores por acréscimos de rendimento*

- *Crédito: contas de rendimentos, ou no caso de Rapel, Descontos e abatimentos em compras.*

São exemplos de Acréscimos de Custos, registados na conta 2722-Credores por acréscimos de gastos, nomeadamente:

- *Seguros*
- *Remunerações a liquidar (Estimativa de férias e encargis com férias de 2011 a pagar em 2012)*
- *Juros a liquidar*
- *IM a pagar, ainda que por estimativaI*
- *Água, EDP, Telefones, etc, cuja documentação é emitida no ano seguinte áquele a que respeitam os consumos, …*
- *Bonus rapel concedidos, etc.*

Os lançamentos a efecuar são:

- *Débito: Gastos, ou, no cao de Rappel, descontos e abatimentos em vendas*
- *Crédito: credores por acrescimos de gastos.*
-

- *No caso da conta 28 Diferimentos, subdivide-se em:*
- *-281 Gastos a reconhecer (exºseguros, rendas, etc pagos antecipadamente)*
- *-282 Rendimentos a reconhecer (exº rendas recebidas antecipadamente), compreendendo assim, os gastos e os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes.*

No que toca ao enquadramento fiscal dos acéscimos e deferimentos, ele é coincidente com o regime contabilistico, devendo os gastos e rendimentos reconhecidos numa base de Acéscimo.

Importante ainda referir o disposto no artº 18º do CIRC que transcrevemos:

Artigo 18.º

Periodização do lucro tributável

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

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

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

12 - Excepto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º, os gastos relativos

a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

2.8 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (NCRF 21)

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.
O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas às demonstrações financeiras de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

Definições

Acontecimento que cria obrigações: é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Activo contingente: é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Contrato executório: é um contrato segundo o qual nenhuma das partes tenha cumprido qualquer das suas obrigações ou ambas as partes apenas tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.

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.

Obrigação construtiva: é uma obrigação que decorre das acções de uma entidade em que:

(a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de

uma declaração corrente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação legal: é uma obrigação que deriva de:

(a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);

(b) legislação; ou

(c) outra operação da lei.

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.

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Reestruturação: é um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente ou:

(a) O âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou

(b) A maneira como o negócio é conduzido

9 - A interpretação de «provável» nesta Norma, como «mais provável do que não», não se aplica necessariamente a outras Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Âmbito

Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:

(a) Os que resultam de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;

(b) Os cobertos por uma outra Norma.

Provisões

Uma provisão só deve ser **reconhecida** quando cumulativamente:

(a) uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado. Presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço.

(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. Se nenhuma estimativa fiável puder ser efectuada, então, existe um passivo que não pode ser reconhecido, devendo esse passivo ser divulgado como um passivo contingente.

Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras, uma vez que estas não satisfazem a definição de passivo nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos.

Mensuração

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.

A posição é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento.

Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.

Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de

recursos que incorporem benefícios económicos futuro para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto financeiro.

Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.

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

Reestruturação

Uma reestruturação por regra inclui, entre outras, as seguintes situações:

(a) Venda ou cessação de uma linha de negócios;

(b) O fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;

(c) Alterações na estrutura de gestão, como por exemplo a eliminação de um determinado nível; e

(d) Reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da entidade.

Existe uma obrigação construtiva de reestruturar somente quando uma entidade:

(a) Tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:

(i) O negócio ou parte de um negócio em questão;

(ii) As principais localizações afectadas;

(iii) A localização, função e número aproximado de empregados que receberão retribuições pela cessação dos seus serviços;

(iv) Os dispêndios que serão levados a efeito; e

(v) Quando será implementado o plano; e

(b) Tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.

Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os critérios de reconhecimento gerais sejam satisfeitos.

Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam quer:

(a) Necessariamente consequentes da reestruturação; quer

(b) Não associados com as actividades continuadas da entidade.

Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como:

(a) Retreinar ou deslocalizar pessoal que continua;

(b) Comercialização; ou

(c) Investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da entidade e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso.

Os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

Contratos onerosos

Se a entidade tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

Muitos contratos podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não sejam onerosos caiem fora do âmbito desta Norma.

Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.

Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma entidade reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a NCRF 12 - Imparidade de Activos).

Passivos contingentes

Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos 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.

Um passivo contingente deve ser divulgado, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, nestes casos nem divulgam.

Quando uma entidade estiver conjunta e solidariamente comprometida a uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A entidade reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.

Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são continuadamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

Activos contingentes

Um activo contingente é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Uma entidade não deve reconhecer um activo contingente.

Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimentos não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade.

Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo

Divulgações

Para cada classe de provisão, uma entidade deve divulgar:

(a) A quantia escriturada no começo e no fim do período;

(b) As provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;

(c) As quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;

(d) Quantias não usadas revertidas durante o período; e

(e) O aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

Para cada classe de passivo contingente à data do balanço, uma entidade deve efectuar uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, divulgar quando praticável:

(a) Uma estimativa do seu efeito financeiro;

(b) Uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e

(c) Possibilidade de qualquer reembolso.

Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações exigidas para as provisões e para os passivos contingentes de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões.

É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.

Quando qualquer divulgação exigida para os passivos contingentes e para os activos contingentes não for divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.

NCRF-PE

De acordo com o ponto 2.3 da NCRF-PE, sempre que esta norma não responda a aspectos particulares (…) a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão-somente a superação dessa

lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

a) Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);

b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).

A norma de contabilidade e relato financeiro para as pequenas entidades veio reforçar a aplicação da NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes, dado que os critérios para o reconhecimento e mensuração de provisões, passivos contingentes e activos contingentes constantes na NCRF-PE vão de encontro aos definidos na NCRF - 21.

A NCRF-PE aplica os mesmos critérios de reconhecimento e mensuração das provisões às provisões de carácter ambiental e aos dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos, em que a entidade seja obrigada a incorrer. Estes dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos, são reconhecidos na data em que tiver início a actividade da entidade e, consequentemente surgir a obrigação.

Nas divulgações relacionadas com as provisões, a NCRF-PE, para além das divulgações exigidas na NCRF 21, acrescenta a obrigatoriedade de divulgar a seguinte informação:

A quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado;

Informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental; e

Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que estejam incluídos em cada uma das rubricas do Balanço.

Quanto à divulgação dos passivos contingentes e dos activos contingentes reduz a divulgação apenas à informação seguinte:

Para cada classe de passivo contingente à data do balanço, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do passivo contingente.

Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço.

NC-ME

As microentidades ficam dispensadas da aplicação do SNC, excepto se estiverem sujeitas a certificação legal de contas ou integrem perímetros de consolidação. No entanto, não obstante esta dispensa, as microentidades podem sempre optar pela aplicação do SNC.

No que diz respeito a "**provisões"** os critérios de reconhecimento e de mensuração são os mesmos que os referidos na NCRF – 21 e na NCRF-PE. Quanto aos **"passivos contingentes e activos contingentes"** nada é referido.

NCRF-ESNL

De acordo com o ponto 2.3 desta norma "sempre que esta Norma não responda a aspectos particulares que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro de transacções ou situações, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objectivo de ser prestada informação que, de forma verdadeira e apropriada, traduza a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, a entidade deverá recorrer, tendo em vista tão-somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

a) Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);

b) Às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;

c) Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato".

A norma de contabilidade e relato financeiro para as entidades do sector não lucrativo reforça a aplicação da NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes, dado que os critérios para o reconhecimento e mensuração de provisões, passivos contingentes e activos contingentes constantes na NCRF-ESNL vão de encontro aos definidos na NCRF - 21.

Esta norma, aplica os mesmos critérios de reconhecimento e mensuração das provisões às provisões de carácter ambiental e aos dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos, em que a entidade seja obrigada a incorrer. Estes dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos, são reconhecidos na data em que tiver início a actividade da entidade e, consequentemente surgir a obrigação.

A NCRF-ESNL aborda ainda a temática das provisões específicas do sector mutualista. Estas reconhecem as responsabilidades assumidas relativamente a períodos futuros com as modalidades complementares de Segurança Social subscritas pelos Associados, resultarão de estudos actuariais anualmente efectuados. Nestas modalidades incluem-se, nomeadamente, subsídios de funeral, subsídios por morte, subsídio de sobrevivência, pensões de reforma, capital de reforma, rendas vitalícias, subsídios a prazo, planos de poupança e capitais de previdência. Deve ser construída informação de resultados relativamente aos fundos

permanentes relacionados com cada uma das modalidades referidas, destinados a garantir as responsabilidades assumidas e que não deve ser inferior ao valor das provisões criadas para o efeito.

Contas do plano a utilizar

Balanço		Demonstração de resultados			
Cód.	Descrição	Cód.	Descrição	Cód.	Descrição
29	Provisões*	67	Provisões do Período*	763	Reversões Provisões
291	Impostos	671	Impostos	7631	Impostos
292	Garantias a Clientes	672	Garantias a Clientes	7632	Garantias a Clientes
293	Proc. Judic. Curso	673	Proc. Judic. Curso	7633	Proc. Judic. Curso
294	Ac. Trabalho Doenç. Prof.	674	Ac. Trabalho Doenç. Prof.	7634	Ac. Trabalho Doenç. Pro
295	Matérias ambientais	675	Matérias ambientais	7635	Matérias ambientais
296	Constratos Onerosos	676	Constratos Onerosos	7636	Constratos Onerosos
297	Reestruturação	677	Reestruturação	7637	Reestruturação
298	Outras Provisões	678	Outras Provisões	7638	Outras Provisões

Movimentos contabilísticos

i) Pela constituição da provisão e aumentos da provisão inicialmente constituída:

Débito: 67X

Crédito: 29X

ii) Pela reversão da provisão e diminuições da provisão inicialmente constituída:

Débito: 29X

Crédito: 763X

iii) Pela utilização da provisão constituída:

Débito: 29X

Crédito: 12

iv) Quando seja usado o desconto, actualização da provisão:

Débito: 6888

Crédito: 29X

Impacto fiscal ao nível do IRC

Art. 23.º do Código do IRC

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

(…)

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

(…)

Art. 39.º do Código do IRC

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.

A grande novidade relativamente à anterior versão do Código do IRC, consiste na possibilidade de as provisões para garantias passarem a ser aceites para fins fiscais, desde que correspondam à média 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.

Exemplo prático

Uma entidade possui um processo judicial cuja perda – no montante de 950.000€ é considerada provável. Os advogados da sociedade estimam que o desfecho do processo e consequente pagamento ocorrerá daqui a 5 anos, sem juros. A taxa de desconto é de 4%.

a) Qual é o valor da provisão a ser reconhecida no momento inicial?

b) Nos anos seguintes, teremos de fazer algum lançamento?

Solução:

Sendo a perda considerada provável e quantificável com fiabilidade terá de ser reconhecida uma provisão.

a) O montante da perda deve ser reconhecido pelo seu valor descontado (780.831€), assim calculado:

950.000/(1,04)^5

Lançamento inicial (ano N):

D – 67 – Provisão do período – Processos judiciais em curso	780.831€	
C – 293 – Provisões – Processos judiciais em curso		780.831€

b) A actualização da provisão nos anos seguintes será assim efectuada:

Anos	Saldo Inicial	Juros	Saldo Final
N+1	780.831,00 €	31.233,00 €	812.064,00 €
N+2	812.064,00 €	32.483,00 €	844.547,00 €
N+3	844.547,00 €	33.782,00 €	878.329,00 €
N+4	878.329,00 €	35.133,00 €	913.462,00 €
N+5	913.462,00 €	36.538,00 €	950.000,00 €

Os juros em cada período resultam da aplicação da taxa de desconto de 4% ao saldo da provisão no início do período.

Lançamento em N+1:

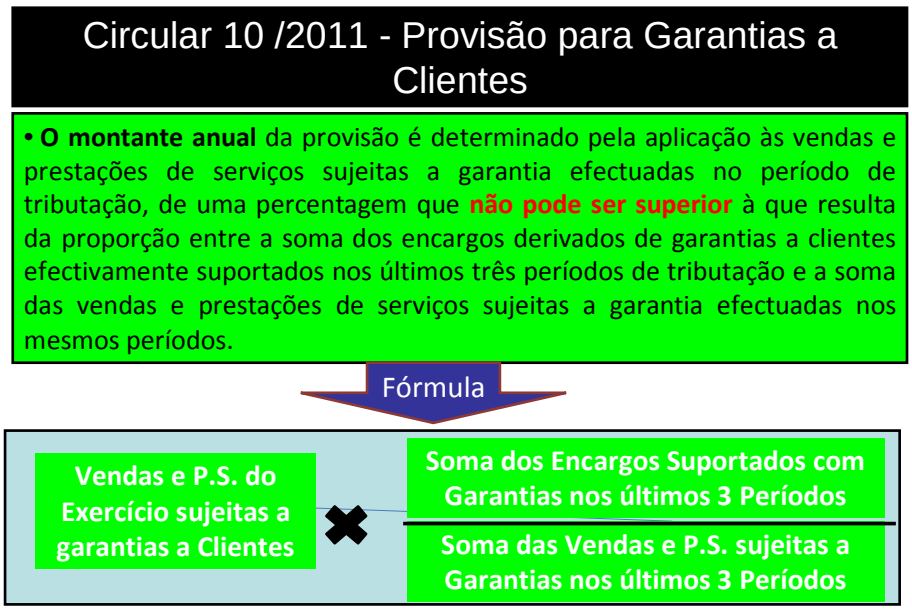
D – 6888 – Outros gastos e perdas – Outros não especificados …… 31.233€

C – 293 – Provisões – Processos judiciais em curso ……..……. 31.233€

Nos períodos seguintes, repetir-se-á o lançamento acima, alterando-se o valor.

Provisões para garantias

Nos termos do nº 5 do artº 39º do CIRC, 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. A circular 10/29011 da A.T., veio esclarecer esta questão das provisões para garantia, nos seguintes termos:



Nota: O montante anterior corresponde à dotação anual (dotação da provisão reconhecida como gasto) e não ao montante acumulado da provisão no fim de cada período de tributação.

Na determinação dos montantes, é necessário ter em atenção alguns aspectos:

Últimos 3 Períodos de Tributação – Permite-se considerar os dados do período em que se está a constituir ou a reforçar a provisão (ano N) e dos dois períodos anteriores (anos N-1 e N-2).

No período de tributação em que se inicia a actividade de venda ou P.S. sujeitas a garantias – A provisão aceite fiscalmente é a que corresponde aos encargos efectivamente suportados nesse período com as garantias a clientes.

No período de tributação seguinte ao inicial – A provisão é calculada da mesma forma que a fórmula referida anteriormente, mas apenas com os dados deste período e do período anterior.

Garantias prestadas a clientes em contratos de venda e de prestação de serviços, inclui:

- A obrigação de garantia constante de contrato escrito celebrado entre as partes.
- Obrigação legal de prestação de garantia.
- As situações em que o vendedor e ou prestador de serviços emite uma factura de venda / prestação de serviços acompanhada de um certificado de garantia do produto comercializado e ou do serviço prestado.

A parte da provisão que não deva subsistir por não ter sido accionada a garantia **deve ser revertida** conforme normativos contabilísticos e fiscais, sendo considerada rendimento do respectivo período de tributação.

Quando a reversão da provisão incluir uma parte que foi tributada (por ter sido acrescida no Q07 em anos anteriores), deve, em primeiro lugar, ser considerada a provisão que anteriormente foi tributada, dando lugar à dedução deste montante no quadro 07 da declaração modelo 22.

Exemplo:

Uma empresa que comercializa electrodomésticos apurou 2009, 2010 e 2011, os seguintes montantes em termos de vendas e de custos de garantia:

Vendas	**custos de garantia**
• 2009 - € 110.000	€ 5.000
• 2010 - € 170.000	€ 8.500
• 2011 - € 120.000	€ 12.000

- Sabendo que em 2011, as vendas ascenderam a €120.000 e que efectuou uma provisão para garantias de clientes de € 12.000, será que a empresa terá de proceder a alguma correcção para efeitos de determinação do lucro tributável?
- RESOLUÇÃO
- Somatório das vendas 400.000 euros

Soma dos custos de garantia 25.500 euros.

Provisão fiscalmente aceite em n

- Provisão constituída = 12.000
- Provisão fiscalmente aceite em n: 25.500/400.000 = 6,375%
- 120.000 * 6,375% =7.650

- Acresce 4.350 (12.000-7.650), no Q. 07 da declaração modelo 22

Provisões não fiscalmente dedutiveis:

-Impostos
-Acidentes no trabalho e doenças profissionais
-Contratos onerosos
-Reestruturação
-Outras provisões

Tratamento ao nivel dos impostos diferidos:

No caso de provisões não fiscalmente aceites, verifica-se que a sua base fiscal é zero. Assim sendo, e porque a sua quantia registada é maior que a sua base fiscal, no caso de Passivos (como são as provisões), estamos na presença de uma diferença temporária dedutivel, o que dá origem á contabilização dum activo por impostos diferidos.
Efectivamente, uma provisão não aceite fiscalmente, implica um acréscimo de valor no quadro 07 da modelo 22, pagando um imposto adicional. Contudo, este valor não está perdido, porque, quando a provisão reverter ou fôr utilizada, esse valor vai ser abatido no quadro 07 da declaração mod. 22 do IRC, recuperando-se assim o valor inicialmente pago. Por isso, poderemos dizer que estamos a pagar agora para recuperar depois. Por isso estamos na presença dum activo por impostos diferidos, o qual só será reconhecido, se fôr provavel que existirão lucros tributáveis no futuro, ou diferenças temporárias tributáveis, que permitam essa recuperação.

2.9 – Inventários

A NCRF 18 tem por base a "IAS 2 - Inventários" sendo portanto uma transposição dessa norma internacional para o normativo nacional (Adoptada pelo Regulamento CE n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro).
O Objectivo desta NCRF é o de prescrever o tratamento para os inventários (existências), proporcionando orientação prática:

- Na determinação do custo; a ser reconhecido como activo;
- No seu subsequente reconhecimento como um gasto à medida que os réditos relacionados vão sendo reconhecidos;
- Na eventual redução do custo para o valor realizável líquido se necessário;
- Nas fórmulas de custeio que sejam usadas para mensurar os inventários.

DEFINIÇÕES

INVENTÁRIOS (existências) são activos:

- Detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;
- No processo de produção para essa venda;
- Na forma de materiais ou fornecimentos a serem aplicados (consumidos) no processo de produção ou na prestação de serviços;

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.

ÂMBITO

A NCRF 18 deve ser aplicada a todos os inventários que não sejam:

a) Produção em curso proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços directamente relacionados (NCRF 19 - Contratos de Construção);
b) Instrumentos financeiros; e
c) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e produto agrícola na altura da colheita (NCRF 17 - Agricultura).

MENSURAÇÃO

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

O **custo** dos inventários deve incluir:

A. Os custos de compra

- Preço de compra;
- Direitos de importação e outros impostos (não recuperáveis);
- Encargos de transporte, manuseamento e outros directamente atribuíveis à aquisição;

- Descontos comerciais, abatimentos, etc.

B. Os custos de conversão

- Directamente relacionados com as unidades produtivas, tais como MODirecta;
- Imputação, baseada na capacidade produtiva normal, de gastos gerais de produção fixos e variáveis, incorridos na conversão de matérias em produtos acabados

C. Outros custos para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.

Notas:

B. <u>O caso dos subprodutos:</u>

Normalmente os subprodutos não assumem valores relevantes. Nestes casos, serão mensurados pelo seu valor realizável líquido e, o seu valor, será deduzido ao custo do produto principal.

C. <u>Outros custos</u>

Pode ser apropriado incluir no custo dos inventários gastos não 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;
- Custos de vender.

Em circunstâncias limitadas, os custos de empréstimos obtidos são incluídos no custo dos inventários (opção - vide § 7 a 9 da NCRF 10 - custos de empréstimos obtidos).

O **valor realizável líquido** de um inventário é, como vimos, o montante líquido que se espera realizar com a sua alienação no decurso normal da actividade.

No entanto, de acordo com a NCRF 18, "*Os materiais e outros consumíveis detidos para o uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles serão incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando uma diminuição no preço dos materiais constitua uma indicação de*

que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais são reduzidos (written down) para o valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido."

Por exemplo: No caso das matérias-primas, subsidiárias e de consumo, se o custo for superior ao actual valor de reposição, há que verificar se o custo das matérias, acrescido dos restantes custos de produção (custo de produção), é inferior ao preço esperado de venda. Se assim não for, ter-se-á que reconhecer uma perda por imparidade.

Técnicas para mensuração do custo

Por conveniência de uma entidade e desde que se aproximem do custo, a NCRF 18 aceita a utilização de técnicas para mensuração do custo tais como:

Custo padrão (ou standard) - Tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Devem ser regularmente revistos.

Método de Retalho - Redução da margem normal de lucro ao preço de venda dos inventários, sendo utilizado com alguma frequência por entidades que vendem a retalho largas centenas ou milhares de artigos.

Quando uma entidade utiliza o "custo padrão", a diferença entre os custos reais e este é levada directamente ao custo das vendas. Sempre que essa diferença seja significativa, as variações devem também ser imputadas aos inventários.

Fórmulas de custeio

Identificação específica - aplicável a inventários segregados para um projecto específico. Este método não é apropriado para a generalidade das situações, que envolvem inventários de grandes quantidades;

FIFO - *First in first out* - O primeiro a entrar é o primeiro a saír; ou

Custo médio ponderado - o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para a totalidade dos inventários de natureza e uso similar.

O LIFO não é um método aceite para a mensuração dos inventários.

GASTOS

Deve ser reconhecido um gasto quando:

- Forem vendidos os inventários - a quantia escriturada desses inventários deve ser reconhecida como um gasto do período em que o respectivo rédito seja reconhecido;
- Forem ajustados os valores dos inventários para o valor realizável líquido - a quantia de qualquer ajustamento dos inventários para o valor realizável líquido deve ser reconhecida como um gasto do período em que o ajustamento ocorra.

  A quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra.

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÕES

Balanço:

Entidade: XPTO, LDA.
Balanço em 31-12-xxxx

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		DEZ xxxx	DEZ (xxxx-1)
ACTIVO			
Activo não corrente			
…			
Activo corrente			
Inventários			
…			

Demonstração dos Resultados:

Entidade: XPTO, LDA.
DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS
PERÍODO FINDO EM 31-12-xxxx

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERIODOS	
		DEZ xxxx	DEZ (xxxx-1)
Vendas e serviços prestados			
…			
Variação nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
CMVMC			
…			
Imparidade de inventários (perdas/reversões)			
…			

Anexo:

Deve divulgar-se:

- A desagregação entre:
  - Mercadorias;
  - Matérias-primas;
  - Produtos Acabados;
  - Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos; e
  - Produtos e trabalhos em curso.
- Outros
  - Políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos inventários, incluindo a fórmula de custeio usada;
  - Quantia total escriturada de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas para a entidade;
  - Quantia de inventários escriturada pelo justo valor menos os custos de vender (corretores/negociantes);
  - Quantia de inventários reconhecida como um gasto durante o período;
  - Quantia de qualquer ajustamento de inventários reconhecida como um gasto do período de acordo com o parágrafo 34 da NCRF 18;
  - Quantia de qualquer reversão de ajustamento que tenha sido reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto do período de acordo com o parágrafo 34 da NCRF 18;

- Circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de um ajustamento de inventários de acordo com o parágrafo 34 da NCRF 18; e
- Quantia escriturada de inventários dados como penhor de garantia a passivos.

OUTROS NORMATIVOS (NCRF-PE, NCRF-ME E NCRF-ESNL)

No que se refere à temática dos Inventários, não existem diferenças substanciais face à normalização contabilística para pequenas entidades, para micro entidades ou para entidades do sector não lucrativo.

CONTAS DO PLANO A UTILIZAR

Cód.	Descrição	Cód.	Descrição
3	**INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS**	383	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
31	**Compras**	384	Produtos acabados e intermédios
311	Mercadorias	385	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
312	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	386	Produtos e trabalhos em curso
313	Activos biológicos	387	Activos biológicos
317	Devoluções de compras	389...	Apuramentos (*)
318	Descontos e abatimentos em compras	**39**	**Adiantamentos por conta de compras**
319...	Apuramentos (*)	**6**	**GASTOS**
32	**Mercadorias**	**61**	**CMVMC**
325	Mercadorias em trânsito	611	Mercadorias
326	Mercadorias em poder de terceiros	612	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
329	Perdas por imparidade acumuladas	**65**	**Perdas por imparidade**
33	**Matérias-primas, subsidiárias e de consumo**	652	Em inventários
331	Matérias-primas	**7**	**RENDIMENTOS**
332	Matérias subsidiárias	**71**	**Vendas**
333	Embalagens	711	Mercadorias
334	Materiais diversos	712	Produtos acabados e intermédios
335	Matérias em trânsito	713	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
339	Perdas por imparidade acumuladas	716	IVA das vendas com imposto incluído
34	**Produtos acabados e intermédios**	717	Devoluções de vendas
346	Produtos em poder de terceiros	718	Descontos e abatimentos em vendas
349	Perdas por imparidade acumuladas	**73**	**Variações nos inventários da produção**
35	**Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos**	731	Produtos acabados e intermédios
351	Subprodutos	732	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
352	Desperdícios, resíduos e refugos	733	Produtos e trabalhos em curso
359	Perdas por imparidade acumuladas	**76**	**Reversões**
36	**Produtos e trabalhos em curso**	762	De perdas por imparidade
38	**Reclassificação e reg. de inventários e AB**	7622	Em inventários
382	Mercadorias		

(*****) Recomendamos que os movimentos de apuramento sejam efectuados em contas diferenciadas das contas utilizadas nas operações (p.e. 31**9** e 38**9**) para que nunca se perca informação relativa a compras e regularizações, a qual será posteriormente imprescindível na

elaboração das Demonstrações Financeiras e no preenchimento das declarações fiscais.

FISCALIDADE

CIRC

Gastos

Art.º 23.º, n.º 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:*

…

h) *- Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões; …*"

Critérios valorimétricos

Art.º 26.º n.º 1 "*Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação de métodos que utilizem:*

a) Custos de aquisição ou de produção;
b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
d) Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;
e) Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais."

Art.º 26.º n.º 2 "*No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.*"

Note-se que de acordo com o normativo contabilístico, a inclusão dos custos de empréstimos obtidos é facultativa. Do ponto de vista fiscal, não é opção.

Art.º 26.º n.º 3 "*Sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, pode a Direcção-Geral dos Impostos efectuar as correcções adequadas, tendo em conta o campo de aplicação dos mesmos, o montante das vendas e dos inventários finais e o grau de*

rotação dos inventários."

Art.º 26.º n.º 4 "*Consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.*"

Art.º 26.º n.º 5 "*O método referido na alínea c) do n.º 1 só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.*"

Art.º 26.º n.º 6 "*A utilização de valorimetrias especiais previstas na alínea e) do n.º 1 carece de autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos, solicitada em requerimento em que se indiquem os métodos a adoptar e as razões que os justificam.*"

Mudança de critérios valorimétricos

Art.º 27.º n.º 1 "*Os métodos adoptados para a valorimetria dos inventários devem ser uniformemente seguidos nos sucessivos períodos de tributação.*"

Art.º 27.º n.º 2 "*Podem, no entanto, verificar-se mudanças dos referidos métodos sempre que as mesmas se justifiquem por razões de natureza económica ou técnica e sejam aceites pela Direcção-Geral dos Impostos.*"

Ajustamentos em inventários

Art.º 28.º *"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. … 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. … a reversão, parcial ou total, dos ajustamentos … concorre para a formação do lucro tributável.*"

Tal como referimos a NCRF 18, permite como critérios de custeio de saídas, os seguintes:

Identificação específica - aplicável a inventários segregados para um projecto específico. Este método não é apropriado para a generalidade das situações, que envolvem inventários de grandes quantidades;

FIFO - *First in first out* - O primeiro a entrar é o primeiro a saír; ou

Custo médio ponderado - o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo de itens semelhantes comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada numa base periódica ou à medida que cada entrega adicional seja recebida, o que depende das circunstâncias da entidade.

-Custos Padrões,

-método de retalho.

NO que toca á fiscalidade, o artº 26º do CIRC, não se afasta significativamente, permitindo:

a) Custos de aquisição ou de produção;
b) Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;
c) Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
d) Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;
e) Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais.

Contudo, no caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável. Neste caso a NCRF 10 - custo dos empréstimos obtidos, permite, para os inventários que necessitem um periodo substancial de tempo até estarem em condições de venda, quer a contabilizaçao como gastos do periodo, ou o acréscimo ao custo do activo.

Embora o critério do preço de venda deduzido duma margem normal de lucro, se aproxime do método do retalho referido na NCRF 18, a legislação fiscal considera preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Esta definição de preço de venda dificulta muito a aceitação fiscal dos ajustamentos de inventários que já não se vendam há muito tempo, e que não constem de elementos oficiais, sendo por vezes dificil avaliar os preços de mercado que no final do exercicio sejam considerados idóneos ou de controlo inequivoco.

O método dos "Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro " **só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.**

Contudo, este método, na ausência de elementos idóneos de determinação do custo dos produtos, deve ser utilizado pelos sujeitos passivos na valorimetria da produção.

Assim sendo, e na ausência de elementos idóneos de determinação do custo dos produtos, os sujeitos passivos de IRS e IRS, poderão valorizar os seus inventários da seguinte forma:

-Matérias primas, subsidiárias e de consumo –custo de aquisição;

-Mercadorias- custo de aquisição;

-Subprodutos residuos e refugos-preço de venda menos custos para completar a venda (valor realizável liquido)

-Produtos acabados - Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro (só é aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor, podendo a margem normal de lucro, nos casos de não ser facilmente determinável, ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda.)

-Produtos intermédios: Grau de acabamento multiplicado pelo preço de venda do produto acabado deduzido da margem normal de lucro.

CIVA

Adiantamentos

Art.º 8.º, n.º 1 c) "*Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento*

equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior."

Art.º 8.º, n.º 2 "*O disposto no número anterior é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis…*"

Assim, sempre que estivermos na presença de uma operação onde existe a obrigação de emitir factura ou documento equivalente, caso exista algum pagamento, ainda que parcial, antes da emissão desse documento, ou antes da venda/compra, há lugar à liquidação/dedução do IVA no momento desse pagamento.

Em termos contabilísticos e segundo as notas de enquadramento do SNC, teremos:

Adiantamento	Conta
Compra	
C/ preço previamente fixado	39
S/ preço previamente fixado	228
Venda	
C/ preço previamente fixado	276
S/ preço previamente fixado	218

Fornecimentos à Consignação

Art.º 3.º, n.º 3 d) "*Consideram-se ainda transmissões de bens … a não devolução, no prazo de um ano a contar da data da entrega ao destinatário, das mercadorias enviadas à consignação*"

Art.º 7.º, n.º 6 "*No caso previsto na alínea d) do n.º 3 do artigo 3.º, o imposto é devido e exigível no termo do prazo aí referido.*"

Art.º 38.º "*1 - No caso de entrega de mercadorias à consignação, procede-se à emissão de facturas ou documentos equivalentes no prazo de cinco dias úteis a contar: a) Do momento do envio das mercadorias à consignação; b) Do momento em que, relativamente a tais mercadorias, o imposto é devido e exigível nos termos dos n.ºs 5 e 6 do artigo 7.º; 2 -A factura ou documento equivalente, processado de acordo com a alínea b) do n.º 1, deve fazer sempre apelo à documentação emitida aquando da situação referida na alínea a).*"

Aquando do envio dos bens à consignação, deve ser emitida a respectiva factura ou documento equivalente (no prazo de 5 dias úteis), documento onde deve ser mencionado "mercadorias/bens à consignação", sendo que nesta altura não se procede à liquidação do IVA.

Posteriormente, aquando do momento da exigibilidade do imposto nos termos do n.º 5 e 6 do art.º 7.º do CIVA, deve ser emitida a competente factura (no prazo de 5 dias úteis), documento onde se procede então à liquidação do IVA e onde se deverá fazer referência ao(s) documento(s) emitido(s) aquando do envio dos bens.

Como os bens entregues se consideram transmitidos para efeitos de IVA caso não tenham sido devolvidos no prazo de um ano, essas operações devem ser adequadamente controladas. Para isso, a contabilidade deve encontrar-se organizada de forma a evidenciar esse controlo.

Os bens à consignação fazem parte dos inventários do consignante.

Requisitos da contabilidade

Art.º 44.º n.º 1 *"A contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo, comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto."* (Ver n.º 2 a 4).

Art.º 44.º "*1 - O registo das operações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 44.º deve ser efectuado após a recepção das correspondentes facturas, documentos equivalentes e guias ou notas de devolução, até à apresentação das declarações a que se referem os artigos 41.º ou 43.º, se enviadas dentro do prazo legal, ou até ao fim desse prazo, se essa obrigação não tiver sido cumprida. 2 - Para tal efeito, as facturas, documentos equivalentes e guias ou notas de devolução, incluindo os que sejam emitidos na qualidade de adquirente ao abrigo dos n.ºs 14 e 15 do artigo 29.º, são numerados seguidamente, em uma ou mais séries convenientemente referenciadas, devendo conservar-se na respectiva ordem os seus originais e, bem assim, todos os exemplares dos que tiverem sido anulados, com os averbamentos indispensáveis à identificação daqueles que os substituíram, se for caso disso.*"

Assim, no intuito de se dar cumprimento às obrigações fiscais exigidas no art.º 44.º e no art.º 48.º do CIVA, recomendamos que sejam criadas subcontas de compras por taxas e regimes de IVA, atendendo a cada realidade em concreto. Ver em anexo a nossa proposta de desagregação do plano SNC/IVA.

Presunção de aquisição e de transmissão de bens VS Desvalorizações excepcionais

Art.º 86.º "*Salvo prova em contrário, presumem-se adquiridos os bens que se encontrem em qualquer dos locais em que o sujeito passivo exerce a sua actividade e presumem-se transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que se não encontrem em qualquer desses locais.*"

Face a esta presunção, achamos pertinente incluir aqui o conteúdo do OC n.º 35 264 de 24 de Outubro de 1986:

"*3 – Tendo chegado a este Serviço pedidos de esclarecimento sob a forma como os sujeitos passivos poderão fazer a prova a que se refere o citado artigo 86º sobre a não transmissão de bens que tenham sido inutilizados ou destruídos, nomeadamente em virtude de defeitos de fabrico ou obsolescência, foi entendido que:*

3.1. Não existe obrigação legal de proceder a qualquer prévia diligência ou participação junto dos serviços de Administração Fiscal.

Crê-se, no entanto, que os sujeitos passivos terão vantagem em ter na sua posse elementos justificativos das faltas nas suas existências dos bens destruídos ou inutilizados, como forma mais segura de elidir a presunção prevista no citado artigo 86º pelo que, nos casos em que procedam a essa destruição ou inutilização lhes é recomendável proceder à prévia comunicação desses factos - indicando o dia e a hora - aos serviços competentes, a fim de que os agentes de fiscalização possam, se assim o entenderem, exercer o devido controlo.

3.2. Em qualquer caso, os sujeitos passivos, no seu próprio interesse, poderão elaborar e conservar um auto de destruição ou inutilização dos bens objectos de abate, testemunhado pelas pessoas estranhas ou não à empresa que presenciaram aquele acto."

SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE

Com a publicação do DL 158/2009 de 13 de Julho (art.º 12.º), saiu reforçada a obrigatoriedade de adopção do sistema de inventário permanente como regra geral. Essa obrigação continua a depender da dimensão e do sector de actividade da entidade.

Assim, embora podendo adoptá-lo facultativamente, encontram-se dispensadas desta obrigação as entidades que não ultrapassem durante dois anos consecutivos dois dos três limites referidos no n.º 2 do art.º 262.º do CSC:

- Total de balanço - 1 500 000€;
- Total de vendas líquidas e outros proveitos - 3 000 000 €;
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício - 50.

Cessa a obrigação da adopção do Sistema de Inventário Permanente, sempre que as entidades deixem de ultrapassar, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites referidos no

n.º 2 do artigo 262.º do CCSC, produzindo esta cessação efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.
Ficam também dispensadas da sua adopção as entidades a quem seja aplicável o SNC ou as NIC relativamente às seguintes actividades:

- Agricultura, produção animal, apicultura e caça;
- Silvicultura e exploração florestal;
- Indústria piscatória e aquicultura;
- Pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a € 300.000 nem a 10% das vendas globais da respectiva entidade.

Em sistema de inventário permanente, o custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas é calculado por cada venda ou consumo. Com este sistema é assim possível identificar em qualquer momento todos os inventários no que se refere a quantidades, natureza e custo unitário. Os registos contabilísticos refletem permanentemente esta realidade, ou seja, as quantidades físicas e a respectiva quantia escriturada do stock existente.

Nos termos do n.º 1 do art.º 12.º do DL 158/2009 de 13 de Julho, as entidades obrigadas ao Sistema de Inventário Permanente, devem a adoptá-lo nos seguintes termos:

- Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do exercício, ou, ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício;
- Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respectivos registos contabilísticos.

Contabilização de algumas operações mais frequentes em sistema de inventário permanente

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Aquisição de mercadorias			
Aquisição	311…	12 / 22…	Pelo valor de aquisição
Entrada em stock	32	3191…	Pelo valor das mercadorias
Aquisição de matérias primas			
Aquisição	312…	12 / 22…	Pelo valor de aquisição
Entrada em stock	331	3192…	Pelo valor das MP
Venda de mercadorias			
Venda	12 / 21	711	Pelo valor de venda
Saída do stock	611	32	Pelo custo das mercadorias
Saída de MP para a produção			
Saída do stock	612	331	Pelo custo das MP
Entrada de produtos acabados da produção			
Entrada em armazém	34	731	Pelo custo dos PA
Venda de produtos acabados			
Venda	12 / 21	712	Pelo valor de venda
Saída do stock	731	34	Pelo custo dos PA

SISTEMA DE INVENTÁRIO INTERMITENTE

Em sistema de inventário intermitente, a contabilidade não reflecte permanentemente o valor dos stocks existentes. Periodicamente ou no final do período económico, procede-se às contagens físicas dos bens em stock e efectua-se o apuramento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC) bem como o apuramento das variações da produção (ΔP).

$\boxed{CMVMC = Ei + C \pm RRI - Ef}$ e $\boxed{\Delta P = Ef \pm RRI - Ei}$, onde

Ei = Existência Inicial; **C** = Compras; **RRI** = Reclassificações e Regularizações de Inventários; **Ef** = Existência Final

Exemplo prático:

Balancete em 31-12-xxxx

Conta	Descrição	Débito	Crédito
31	**Compras**	**12.244.627,27 €**	**38.929,36 €**
311	Mercadorias	1.995.792,27 €	0,00 €
312	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	10.248.835,00 €	0,00 €
3121	Matérias-primas	10.035.761,92 €	0,00 €
3122	Matérias subsidiárias	153.222,61 €	0,00 €
3123	Embalagens	59.707,89 €	0,00 €
3124	Materiais diversos	142,58 €	0,00 €
317	Devoluções de compras	0,00 €	1.338,35 €
3171	Devoluções de compras de mercadorias	0,00 €	443,50 €
3172	Devoluções de compras de matérias-primas	0,00 €	894,85 €
318	Desc. e abat. em compras	0,00 €	37.591,01 €
3181	Desc. e abat. em compras de mercadorias	0,00 €	15.125,68 €
3182	Desc. e abat. em compras de matérias-primas	0,00 €	22.465,33 €
32	**Mercadorias**	**829.854,93 €**	**0,00 €**
321	Mercadorias em armazém	350.444,35 €	0,00 €
325	Mercadorias em trânsito	479.410,58 €	0,00 €
33	**Matérias-primas, subsidiárias e de consumo**	**641.572,48 €**	**0,00 €**
331	Matérias-primas	478.609,60 €	0,00 €
332	Matérias subsidiárias	1.555,50 €	0,00 €
333	Embalagens	38.137,48 €	0,00 €
334	Materiais diversos	1.332,50 €	0,00 €
335	Matérias em trânsito	121.937,40 €	0,00 €
34	**Produtos acabados e intermédios**	**775.497,60 €**	**0,00 €**
341	Produtos acabados e intermédios	775.497,60 €	0,00 €
35	**Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos**	**0,00 €**	**0,00 €**
36	**Produtos e trabalhos em curso**	**0,00 €**	**0,00 €**

Inventário em 31-12-xxxx

Conta	Descrição	Inventário final
32	**Mercadorias**	**772.093,41 €**
321	Mercadorias em armazém	772.093,41 €
33	**Matérias-primas, subsidiárias e de consumo**	**492.546,32 €**
331	Matérias-primas	336.257,31 €
332	Matérias subsidiárias	1.555,50 €
333	Embalagens	27.118,51 €
335	Matérias em trânsito	127.615,00 €
34	**Produtos acabados e intermédios**	**598.088,55 €**
341	Produtos acabados e intermédios	598.088,55 €

Pretende-se:

a) Lançamentos de apuramento do CMVMC e da ΔP;

b) Preenchimento dos Quadros 0519-A da IES.

Resolução:

a) Apuramento contabilístico do CMVMC e da ΔP

Conta	Descrição	Débito	Crédito
Compras			
311	Mercadorias		1.995.792,27 €
3121	Matérias-primas		10.035.761,92 €
3122	Matérias subsidiárias		153.222,61 €
3123	Embalagens		59.707,89 €
3124	Materiais diversos		142,58 €
3171	Devoluções de compras de mercadorias	443,50 €	
3172	Devoluções de compras de matérias-primas	894,85 €	
3181	Desc. e abat. em compras de mercadorias	15.125,68 €	
3182	Desc. e abat. em compras de matérias-primas	22.465,33 €	
611	Mercadorias	1.980.223,09 €	
612	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	10.225.474,82 €	

Conta	Descrição	Débito	Crédito
Stock inicial			
321	Mercadorias em armazém		350.444,35 €
325	Mercadorias em trânsito		479.410,58 €
331	Matérias-primas		478.609,60 €
332	Matérias subsidiárias		1.555,50 €
333	Embalagens		38.137,48 €
334	Materiais diversos		1.332,50 €
335	Matérias em trânsito		121.937,40 €
341	Produtos acabados e intermédios		775.497,60 €
611	Mercadorias	829.854,93 €	
612	Matérias-primas, subsidiárias e de consu	641.572,48 €	
731	Produtos acabados e intermédios	775.497,60 €	
Stock final			
321	Mercadorias em armazém	772.093,41 €	
331	Matérias-primas	336.257,31 €	
332	Matérias subsidiárias	1.555,50 €	
333	Embalagens	27.118,51 €	
335	Matérias em trânsito	127.615,00 €	
341	Produtos acabados e intermédios	598.088,55 €	
611	Mercadorias		772.093,41 €
612	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		492.546,32 €
731	Produtos acabados e intermédios		598.088,55 €

b) Preenchimento dos quadros 0519-A da IES

APURAMENTO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS				
	DESCRIÇÃO	**Mercadorias**	**Matérias primas, subsidiárias e de consumo**	**Total**
1	Inventários iniciais	829.854,93	641.572,48	1.471.427,41
2	Compras	1.980.223,09	10.225.474,82	12.205.697,91
3	Reclassificação e regularização de inventários	0,00	0,00	0,00
4	Inventários finais	772.093,41	492.546,32	1.264.639,73
5	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (5=1+2+3-4)	2.037.984,61	10.374.500,98	12.412.485,59
	Outra informação relativa a mercadorias, matérias primas, subsidiárias e de consumo:			
6	Ajustamentos/perdas por imparidade do período em inventários			0,00
7	Ajustamentos/perdas por imparidade acumuladas em inventários			0,00
8	Reversão de ajustamentos/perdas por imparidade do período em inventários			0,00
9	Inventários escriturados pelo justo valor menos os custos de vender (corretores/negociantes)			0,00
10	Inventários dados como penhor de garantia a passivos			0,00
11	Inventários que se encontram fora da empresa			0,00
12	Adiantamentos por conta de compras			0,00

APURAMENTO DA VARIAÇÃO NOS INVENTÁRIOS DA PRODUÇÃO					
DESCRIÇÃO		Produtos acabados e intermédios	Subprodutos, desperdícios e refugos	Produtos e trabalhos em curso	Total
1	Inventários finais	598.088,55	0,00	0,00	598.088,55
2	Reclassificação e regularização de inventários	0,00	0,00	0,00	0,00
3	Inventários iniciais	775.497,60	0,00	0,00	775.497,60
4	Variação nos inventários de produção (4=1+2-3)	-177.409,05	0,00	0,00	-177.409,05
Outra informação relativa a produtos acabados e intermédios, desperdícios, refugos e produtos e trabalhos em curso:					
5	Ajustamentos/perdas por imparidade do período em inventários				0,00
6	Ajustamentos/perdas por imparidade acumuladas em inventários				0,00
7	Reversão de ajustamentos/perdas por imparidade do período em inventários				0,00
8	Inventáriosescrituradospelojustovalormenososcustosdevender(corretores/negociantes)				0,00
9	Inventários dados como penhor de garantia a passivos				0,00
10	Inventários que se encontram fora da empresa				0,00

Vejamos, através de pequeno exemplo, como funcionam os sistemas de Inventário Permanente e Intermitente, numa empresa comercial:

A empresa X, Lda., que se dedica ao comércio grossista efectuou durante o ano de 2003, as seguintes transacções:

1) Compra a dinheiro de mercadorias	10.000 u.m.
2) Vendas a dinheiro	13.000 u.m.
3) Custos diversos pagos a dinheiro (operacionais)	2.000 u.m.
4) A existência inicial do exercício era de	1.000 u.m.
5) A existência final do exercício era de	1.500 u.m.
O custo das mercadorias vendidas foi de	9.500 u.m.

Pretende-se que se apure o Resultado destas operações

⇨ Em Sistema de Inventário Intermitente

1 Pelas Compras

	Compras de mercadorias	
311		
	Caixa	10.000 u.m.
11		

2 Pelas vendas:

	Caixa	
11		
	Vendas de mercadorias	13.000 u.m.
711		

3 Custos diversos a dinheiro:

	Gastos diversos	
X		
	Caixa	2.000 u.m.
11		

4 Apuramento do custo das mercadorias vendidas:

$$CMV = Ei + C - Ef$$

A conta de Mercadorias tinha a débito o saldo correspondente à existência inicial no montante de 1.000 u.m.

Assim os lançamentos a fazer seriam:

I) Transferência do saldo da conta 311 por débito da conta de Custo das existências vendidas.

61.1.- Mercadorias

a 31_9 Compra de mercadoria 10.000 u.m.

II) – Regulatização do saldo de existências iniciais

611 CMV

a 32 Mercadorias 1.000 u.m.

III)Pelo lançamento das existências finais

32 Mercadorias

A 611-CMV 1.500 u.m

5 Transferência das vendas para resultados

Vendas de mercadorias

711

Resultados antes impostos 13.000 u.m.

811

6 Transferência do CMV para resultados operacionais:

Resultados antes impostos

81.1

CMV 9.500 u.m.

611

7 Transferência de "Outros gastos" (operacionais) para Resultados

Resultados antes impostos

811

Custos diversos (operacionais) 2.000 u.m.

X

⇨ Em sistema de Inventário Permanente.

Vamos assumir que a empresa optou por registar o inventário permanente na contabilidade geral.

Assim:

1 Pelas Compras

311 Compras de mercadorias
a 111 Caixa 10.000 u.m.

2 Pela transferência da conta 31 para a conta de Inventário Permanente 32-Mercadorias:

32.1 – Mercadorias
a 31.9 Compras de mercadorias – transferência 10.000 u.m.

3 Pelas Vendas:

11.1 Caixa
a 71.1 Vendas de mercadorias 13.000 u.m.

e simultaneamente, ou ao fim do período de registo (exemplo mês), a empresa regista a saída das mercadorias de armazém, ao custo.

4 Registo da saída por venda ao custo das mercadorias vendidas:

61.2 - CMV-Mercadorias
a 32.1 – Mercadorias 9.500 u.m.

5 Registo dos custos operacionais

6X – Custos operacionais
a 11.1 – Caixa 2.000 u.m.

No final do exercício os lançamentos os resultados seriam

6 Transferência do saldo da conta "Vendas"

71.1 – Venda de mercadorias
a 811 – Resultados antes de impostos

7 Transferência dos saldos das contas de gastos:

811 – Resultados antes de impostos	
a Diversos	
a 61.2 – CMV-Mercadorias	9.500 u.m.
a 6X – Custos operacionais	2.000 u.m.

No sistema de Inventário Permanente, a conta 32 – Mercadorias apresenta permanentemente o saldo das mercadorias em existência, já que é debitado pelas entradas e creditada pela saída de mercadorias.

Não há assim (neste caso) necessidade de efectuar, no final do exercício, qualquer lançamento relacionado com as existências, com excepção de eventualmente, regularizar diferenças entre as quantidades constantes dos registos e as quantidades que na realidade existem.

2.10 – Activos Biológicos

NCRF - 17 Agricultura

A NCRF 17 tem por base a "IAS 41 - Agricultura" sendo portanto uma transposição dessa norma internacional para o normativo nacional (Adoptada pelo Regulamento CE n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro).
O Objectivo desta NCRF é o de prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relativas à actividade agrícola.

DEFINIÇÕES

ACTIVIDADE AGRÍCOLA é a gestão por uma entidade da transformação biológica de activos biológicos, em produto agrícola ou em activos biológicos adicionais, para venda.
Para que haja actividade agrícola tem que existir então:

Capacidade de alteração - temos que estar na presença de animais ou plantas vivos capazes de transformação biológica;

Gestão de alterações - tem que existir um controlo, efectuado por alguém, do incremento ou da estabilização das condições mais favoráveis para a ocorrência de um determinado processo. Tem que existir trabalho ao nível da gestão de nutrientes, de temperatura, de humidade, da fertilidade, da luz, etc.

A Pesca é um bom exemplo de uma actividade que não é agrícola pelo facto de não haver gestão das alterações.

Mensuração de alterações - a alteração tem que poder ser medida, por exemplo peso, nº. de rebentos, índice de proteínas ou de gorduras, etc.

ACTIVO BIOLÓGICO é um animal ou planta vivos.

COLHEITA é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação de processos de vida de um activo biológico.

GRUPO DE ACTIVOS BIOLÓGICOS é uma agregação de animais ou de plantas vivos semelhantes.

PRODUTO AGRÍCOLA é o produto colhido dos activos biológicos de uma entidade.

TRANSFORMAÇÃO BIOLÓGICA compreende os processos naturais de crescimento, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num activo biológico.

MERCADO ACTIVO é um mercado no qual se verificam todas as condições seguintes:

a) Os itens negociados nos mercados são homogéneos;

b) Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e a vender; e

c) Os preços encontram-se disponíveis ao público.

Activos biológicos consumíveis são aqueles que, eles próprios, são colhidos como produção agrícola primária. Um rebanho de animais para a produção de carne, uma seara anual a partir da qual se obtêm os grãos ou árvores para madeira ou pasta, são exemplos deste tipo de activos.

Os activos biológicos de produção são aqueles que suportam a produção agrícola para a colheita, são auto regenerativos. Como exemplos deste tipo de activos podemos ter rebanhos para a produção de leite, animais reprodutores, árvores de fruto, etc.

ÂMBITO

A NCRF 17 deve ser aplicada na contabilização do que se relacione com a actividade agrícola nomeadamente:

- Activos biológicos;
- Produto Agrícola no ponto de colheita; e
- Subsídios Governamentais relacionados com activos biológicos.

A NCRF 17 não se aplica:

- aos terrenos relacionados com a actividade agrícola (NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis e NCRF 11 - Propriedades de Investimento); e
- aos activos intangíveis relacionados com a actividade agrícola (NCRF 6 - Activos Intangíveis).

A NCRF 17 é aplicada ao produto agrícola (produto colhido dos activos biológicos de uma entidade) somente no momento da colheita. Após a colheita é aplicada a "NCRF 18 - Inventários" ou outra aplicável. Logo, esta norma não trata do processamento do produto agrícola após a colheita.

No âmbito da NCRF 17		Fora do âmbito da NCRF 17
Activos biológicos	**Produção agrícola**	**Produtos resultantes do processamento após a colheita**
- ovelhas	- lã	- fio, tapete
- árvores numa plantação florestal	- toros	- tábuas
- plantas	- algodão	- fio, vestuário
	- canas colhidas	- açúcar
- gado leiteiro	- leite	- queijo
- porcos	- carcaça	-salsichas, presunto
- arbustos	- folhas	- chá, tabaco
- videiras	- uvas	- vinho
- árvores de fruto	- fruta colhida	- fruta processada

RECONHECIMENTO

Uma entidade deve reconhecer um activo biológico ou um produto agrícola quando, e somente quando:

a) A entidade controle o activo como consequência de acontecimentos passados;
b) Seja provável que benefícios económicos associados ao activo fluirão para a entidade; e
c) O Justo valor ou o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

MENSURAÇÃO

De acordo com a NCRF 17:

- Um activo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço, pelo seu justo valor menos encargos estimados de venda.
- O produto agrícola colhido dos activos biológicos deve ser mensurado pelo seu justo valor menos encargos estimados de venda no momento da colheita. Esta mensuração é o custo nessa data aquando da aplicação da NCRF 18 Inventários ou outra Norma.

Se existir um mercado activo para um activo biológico ou produto agrícola, o preço de cotação nesse mercado é a base apropriada para determinar o justo valor desse activo. Se tivermos diversos mercados utilizamos o preço do mercado mais relevante ou o preço do mercado onde esperamos transaccionar o activo.

Quando confrontadas com a ausência de um mercado activo, as empresas devem aplicar um ou mais dos seguintes critérios, quando possíveis, para a fixação do justo valor:

a) o preço usado na transacção de mercado mais recente, desde que não tenham existido alterações significativas no contexto económico entre a data dessa transacção e a data das demonstrações financeiras;
b) o preço de mercado de activos idênticos ajustados de acordo com as diferenças para com o activo em causa; e
c) Referências do sector tais como o valor de um pomar expresso contentores de exportação, hectare ou outra unidade de medida do sector ou o valor do gado expresso em Kg de carne.

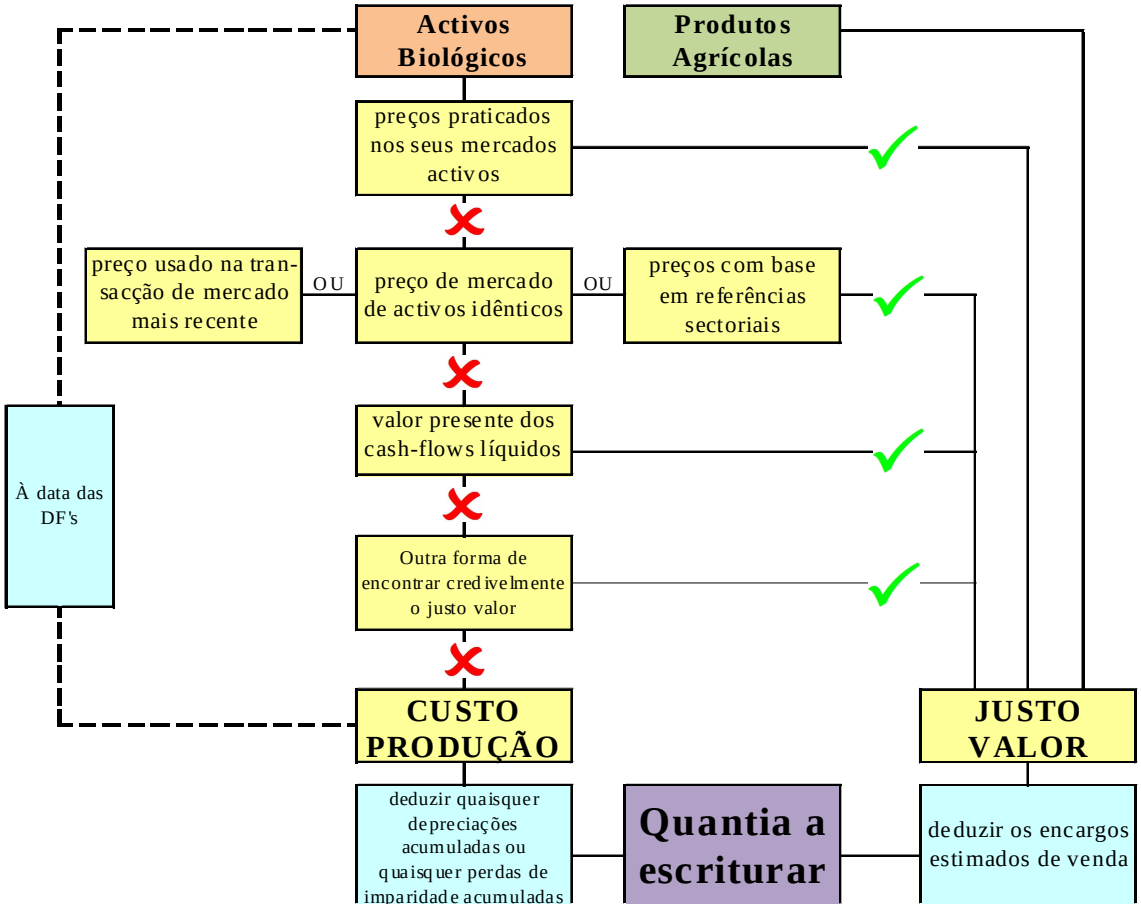
Caso não estejam disponíveis preços ou valores determinados pelo mercado para um activo biológico no seu estado actual, a NCRF 17 manda usar o valor presente dos fluxos de caixa líquidos de um activo.

Quando tenha havido pouca transformação biológica desde a incorrência do custo inicial (p.e. pés de árvores de fruto plantados imediatamente antes da data do balanço) ou quando não existe impacto relevante da transformação biológica (p.e., no crescimento inicial, num ciclo de produção de 20 ou 30 anos de um eucaliptal ou de um pinhal), o "CUSTO" pode aproximar-se algumas vezes do justo valor.

Embora o pilar da NCRF 17 assente na presunção de que os activos biológicos podem ser sempre mensurados ao justo valor, é admitida uma excepção a esta regra. Se não existir mercado activo que nos possibilite a determinação do justo valor ou outra forma de encontrar credivelmente esse valor, então, somente neste cenário, o activo biológico deverá ser mensurado ao custo. A partir do momento em que se possa mensurar o valor desse activo com fiabilidade deverá ser reconhecido nas demonstrações financeiras ao justo valor (verificação a efectuar à data de cada balanço). De salientar que esta presunção só pode ser refutada no reconhecimento inicial. Um activo biológico previamente mensurado ao justo valor continuará obrigatoriamente a ser valorizado da mesma forma até ser alienado.

Esta presunção não é aplicável aos produtos agrícolas nem aos activos não correntes detidos para venda. Para esses só pode ser utilizado o justo valor.

No caso da utilização do modelo do custo não se aplica a NCRF 17 mas antes a NCRF 18 - Inventários, a NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis e a NCRF 12 - Imparidade de Activos.



GANHOS E PERDAS

Os ganhos ou perdas provenientes do reconhecimento inicial de activos biológicos ou produtos agrícolas bem como os ganhos ou perdas relativos ao crescimento, procriação ou degeneração devem ser incluídos nos resultados líquidos do período em que se verifiquem.

No caso dos activos biológicos podem surgir ganhos no reconhecimento inicial por exemplo quando nasce um vitelo.

Pode surgir uma perda por exemplo à medida que um animal adulto vai envelhecendo.

No caso dos produtos agrícolas podem existir ganhos ou perdas no reconhecimento inicial como consequência de colheitas.

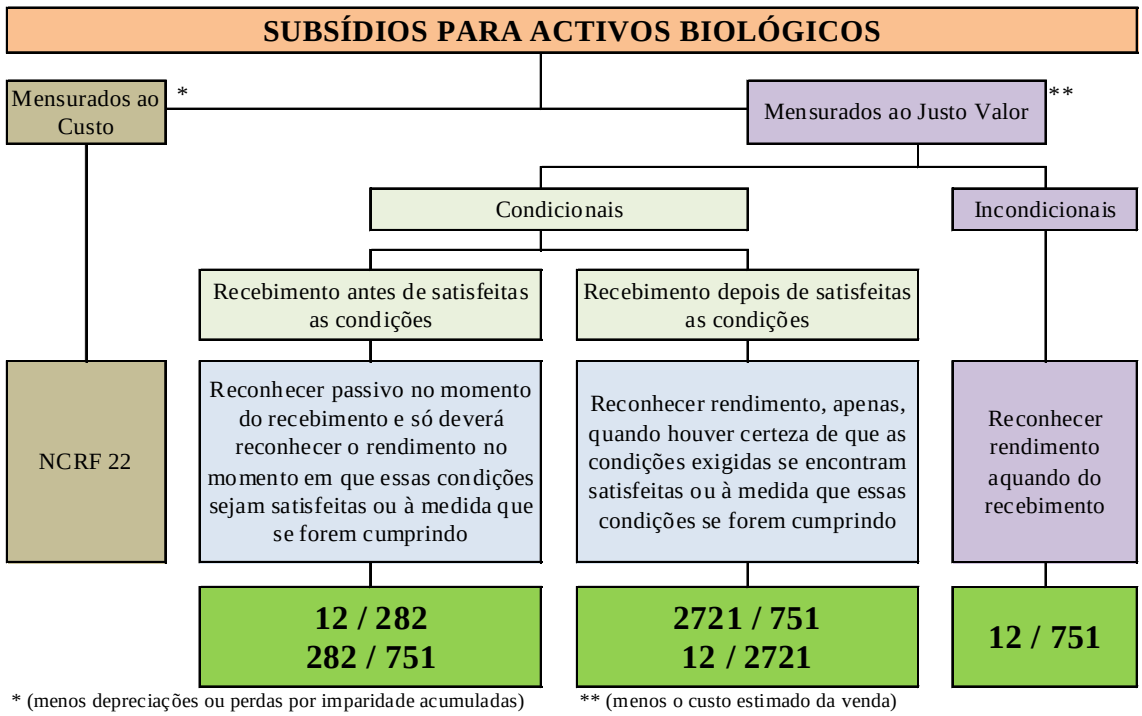
No fundo a filosofia da NCRF 17 é traduzir e evidenciar em cada período os ganhos e as perdas decorrentes dos factores ligados ao crescimento ou degeneração naturais (transformação biológica).

SUBSÍDIOS DO GOVERNO

Normalmente a agricultura é uma actividade que recebe subsídios do estado, principalmente subsídios à exploração.

Um subsídio do governo atribuído sem condições que se relacione com um activo biológico mensurado pelo seu justo valor deve ser reconhecido como rendimento quando, e só quando, se torne recebível. Se, pelo contrário, o subsídio for condicionado ao cumprimento de determinadas condições, a empresa deverá reconhecê-lo como rendimento, apenas, quando houver certeza de que as condições exigidas se encontram satisfeitas ou à medida que essas condições se forem cumprindo. Mas se o subsídio for recebido antes do cumprimento dessas condições, a empresa deverá reconhecê-lo como um passivo, até ao momento em que as mesmas sejam satisfeitas.

Por exemplo: O estado atribui um subsídio para que uma entidade não cultive um terreno durante 5 anos com a condição de que terá que devolver todo o subsídio se até ao final dos 5 anos cultivar alguma coisa. Neste caso, o subsídio não poderá ser reconhecido até que os cinco anos tenham passado. Se o contrato permitir reter 1/5 do subsídio por cada ano em que não se cultive, então deverá ser reconhecido o subsídio como rendimento à medida que se vão cumprindo as cláusulas contratuais. No fundo, o espírito deste normativo é o de reconhecer os rendimentos à medida que se encontrem satisfeitas todas as condições para que um subsídio seja recebível.



Note-se que os subsídios relacionados com activos biológicos mensurados ao custo não serão tratados segundo a NCRF 17 mas sim segundo o previsto na "NCRF 22 - Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo", tal como os subsídios para bens de investimento (p.e. p/ máquinas agrícolas). Neste caso, os subsídios do Governo deverão ser reconhecidos na demonstração dos resultados numa base sistemática e racional durante os períodos contabilísticos necessários para os balancear com os gastos relacionados (nestes casos, ver tratamento dos subsídios - NCRF 22).

APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÕES

Balanço:

Entidade: XPTO, LDA.
Balanço em 31-12-xxxx

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		DEZ xxxx	DEZ (xxxx-1)
ACTIVO			
Activo não corrente			
…			
Activos biológicos (372)			
…			
Activo corrente			
Inventários			
Activos biológicos (371)			
…			

Demonstração dos Resultados:

Entidade: XPTO, LDA.
DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZAS
PERÍODO FINDO EM 31-12-xxxx

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERIODOS	
		DEZ xxxx	DEZ (xxxx-1)
Vendas e serviços prestados			
Subsídios à exploração			
Ganhos/perdas imp. de sub., assoc. e emp. Conj.			
Variação nos inventários da produção			
Trabalhos para a própria entidade			
CMVMC			
…			
Aumentos/reduções de justo valor			
Outros rendimentos e ganhos			
Outros gastos e perdas			
…			

Anexo:

Deve divulgar-se:

a) Uma descrição de cada grupo de activos biológicos;
b) As medidas ou estimativas não financeiras usadas na quantificação física de cada um dos grupos de activos biológicos no fim do período;
c) Os métodos e os pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor de cada um dos grupos de activos biológicos e do produto agrícola;
d) O justo valor dos produtos agrícolas colhidos no período.

Deve divulgar-se ainda:

a) A existência de activos biológicos cuja posse seja restrita - penhoras, garantias de passivos, etc.;
b) A quantia de compromissos relativos ao desenvolvimento ou à aquisição de activos biológicos;
c) As estratégias de gestão de riscos financeiros relacionados com a actividade agrícola.

O justo valor de um activo biológico pode alterar-se quer devido a alterações físicas quer devido a alterações de preços de mercado. Por isso, na NCRF 17 aconselha-se também à divulgação em separado das alterações físicas e das alterações de preços.

Caso a mensuração dos activos biológicos seja feita pelo seu custo, deve divulgar-se:

a) Uma descrição desses activos biológicos;
b) Uma explicação da razão por que não podem ser fielmente mensurados e consequentemente não pode ser aplicado o justo valor;
c) O intervalo de estimativas dentro das quais seja altamente provável que caia o justo valor;
d) O método de depreciação usado;
e) As vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas, e
f) A quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada no início e no final do período.

Se o justo valor dos activos biológicos previamente mensurados pelo seu custo se tornar fiavelmente mensurável durante o período corrente, deve divulgar-se:

a) Uma descrição dos activos biológicos em causa;
b) Uma explanação da razão pela qual o justo valor se tornou fiavelmente mensurável; e
c) O efeito da alteração.

No que se relaciona com os subsídios do governo à actividade agrícola, deve-se divulgar:

a) A natureza e a extensão dos subsídios reconhecidos nas Demonstrações Financeiras;
b) Condições por cumprir e outras contingências ligadas aos subsídios; e

c) Diminuições significativas que se esperam no nível de subsídios do governo.

NCRF-PE

De acordo com o ponto 2.3. da NCRF-PE, sempre que esta Norma não responda a aspectos particulares (…) deveremos recorrer, tendo em vista tão-somente a superação dessa lacuna, supletivamente e pela ordem indicada:

a. Às NCRF e Normas Interpretativas (NI);
b. Às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
c. Às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações (SIC e IFRIC).

Na falta de enquadramento na NCRF-PE para tratar algumas operações e tendo em conta a materialidade envolvida, as pequenas entidades poderão ter necessidade de se socorrer supletivamente da NCRF 17 para o reconhecimento e mensuração de algumas operações.

NCRF-ME

As microentidades ficam dispensadas da aplicação do SNC, excepto se estiverem sujeitas a certificação legal de contas ou integrem perímetros de consolidação. No entanto, não obstante esta dispensa, as microentidades podem sempre optar pela aplicação do SNC (NCRF-PE ou Normas "Gerais").

No que respeita às actividades agrícolas a NCRF-ME refere que os activos biológicos de produção são reconhecidos como activos fixos tangíveis. Os animais ou plantas vivos detidos pela entidade e que não se enquadram na actividade agrícola integram a subcategoria de equipamentos biológicos.

Mensuração dos activos biológicos pelo custo (sujeitos a depreciações):

- Se activos biológicos de produção seguem o previsto para os activos fixos tangíveis (ponto 7 da NCRF-ME);
- Se activos biológicos consumíveis seguem os critérios previstos para a mensuração inicial dos inventários (ponto 11 da NCRF-ME).

Os activos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários e deverão obedecer ao estabelecido no ponto 11 da NCRF-ME, pelo que na sua mensuração se aplica o custo ou o valor realizável líquido, de entre os dois, o mais baixo.

CONTAS DO PLANO A UTILIZAR

Cód.	Descrição	Cód.	Descrição
2	**CONTAS A RECEBER E A PAGAR**	**6**	**GASTOS**
27	**OUTRAS CONTAS A RECEBER E A PAGAR**	**61**	**CMVMC**
272	**Devedores e credores por acréscimos**	613	Activos biológicos
2721	Devedores por acréscimo de rendimentos	**64**	**Gastos de depreciação e amortização**
28	**Diferimentos**	644	Activos Biológicos ao custo
282	Rendimentos a reconhecer	**65**	**Perdas por imparidade**
3	**INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS**	659	Em AB Produção ao custo
31	**Compras**	**66**	**Perdas por reduções de justo valor**
313...	Activos Biológicos	664	Em activos biológicos
3139...	AB - Apuramentos (*)	**7**	**RENDIMENTOS**
37	**Activos Biológicos**	**71**	**Vendas**
371	Consumíveis	714	Activos biológicos
3711	Animais	**73**	**Variações nos inventários da produção**
3712	Plantas	734	Activos biológicos
372	De produção	**75**	**Subsídios à exploração**
3721	Animais	751	Do estado e outros entes públicos
3722	Plantas	**77**	**Ganhos por aumentos de justo valor**
3728	Depreciações Acumuladas - AB Custo	774	Em activos biológicos
3729	Imparidades Acumuladas - AB Custo	734	Activos biológicos
38	**Reclassif./Regul. Invent. e A. Biológicos**	**75**	**Subsídios à exploração**
384...	Produtos acabados e intermédios	751	Do estado e outros entes públicos
3849...	PA - Apuramentos	**77**	**Ganhos por aumentos de justo valor**
387...	Activos Biológicos	774	Em activos biológicos
3879...	AB - Apuramentos (*)		

(*) Recomendamos que os movimentos de apuramento sejam efectuados em contas diferenciadas das contas utilizadas nas operações (p.e. 313**9** e 387**9**) para que nunca se perca informação relativa a compras e regularizações, a qual será posteriormente imprescindível na elaboração das Demonstrações Financeiras e no preenchimento das declarações fiscais.

No plano de contas podemos encontrar também a conta “436 - Equipamentos Biológicos”. No entanto, ela não se destina aos activos biológicos relacionados coma a actividade agrícola, conforme referido na respectiva nota de enquadramento. Ela destina-se aos animais ou plantas que não sejam reconhecidos no âmbito de uma actividade agrícola, com a respectiva transformação natural. Os exemplos deste tipo de activos serão os animais de um circo ou de um jardim zoológico.

CONTABILIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES MAIS FREQUENTES

1. **Activos Biológicos (AB) de Produção mensurados ao Justo Valor:**

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Aquisição de um AB Produção			
Compra	313…	271 / 12	Pelo valor de aquisição
a)	613	3139…	Pelo valor de aquisição
	372…	734	Pelo valor de aquisição
Nascimento de um AB destinado à produção			
Reconhecimento do AB Produção	387…	774	Pelo justo valor do AB
Apuramento AB Produção	372…	3879…	Pelo justo valor do AB
Ajustamentos de mensuração - Aumento JV			
Reconhecimento aumento JV	387…	774	Pelo aumento de JV
Apuramento aumentos JV	372…	3879…	Pelo aumento de JV
Ajustamentos de mensuração - Diminuição JV			
Reconhecimento diminuição JV	664	387…	Pela diminuição de JV
Apuramento diminuição JV	3879…	372…	Pela diminuição de JV
Alienação de AB de Produção			
Venda	21 / 278 12	7871… 6871…	Pelo valor de venda
Desreconhecimento AB Produção	7871… 6871…	387…	Pelo valor do AB Prod.
Apuramento da alienação	3879…	372…	Pelo valor do AB Prod.

a)

Ver notas de enquadramento à “613 - Activos Biológicos (compras)”;

2. Activos Biológicos (AB) de Produção mensurados ao Custo:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Aquisição de um AB Produção			
Compra	313…	271 / 12	Pelo valor de aquisição
a)	613	3139…	Pelo valor de aquisição
	372…	734	Pelo valor de aquisição
Nascimento de um AB destinado à produção			
Reconhecimento do AB Produção	372…	734	Pelo custo do AB (se apurado c/ fiab.)
			p.e. somatório todos gastos c/ nascim/
Depreciação AB Produção			
Registo da depreciação	644	3728	Pela depreciação calculada
Perdas por imparidade em AB Produção			
Reconhecimento perda (NCRF 12)	659	3729	Pelo valor da perda por imparidade
Alienação de AB de Produção			
Venda	21 / 278 12	7871… 6871…	Valor de venda
Pelo desreconheci/ das depreciações	3728	7871… 6871…	Depreciações acumuladas
Pelo desreconheci/ de eventuais impari/	3729	7871… 6871…	Perdas por impari/ acumuladas
Desreconhecimento AB Produção	7871… 6871…	387…	Pelo valor bruto do AB Prod.
Apuramento da alienação	3879…	372…	Pelo valor bruto do AB Prod.

3. Activos Biológicos Consumíveis:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Aquisição de um AB Consumível			
Compra	313…	22 / 12	Pelo valor de aquisição
a)	613	3139…	Pelo valor de aquisição
	371…	734	Pelo valor de aquisição
Nascimento de um AB consumível			
Reconhecimento do AB Consumível	387…	774	Pelo justo valor do AB
Apuramento AB Consumíveis	371…	3879…	Pelo justo valor do AB
Ajustamentos de mensuração - Aumento JV			
Reconhecimento aumento JV	387…	774	Pelo aumento de JV
Apuramento aumentos JV	371…	3879…	Pelo aumento de JV
Ajustamentos de mensuração - Diminuição JV			
Reconhecimento diminuição JV	664	387…	Pela diminuição de JV
Apuramento diminuição JV	3879…	371…	Pela diminuição de JV
Alienação de AB Consumíveis			
Venda	21 / 12	714	Pelo valor de venda
Apuramento da venda	734	371…	Pelo valor do AB Consum.

4. Produção Agrícola:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Reconhecimento produção agrícola			
(no momento da colheita)			
Reconhecimento da produção agrícola	34…	731	Pelo JV da colheita
(*)			
Venda da produção agrícola			
Pela venda	12 / 21	712	Valor da venda
Apuramento produção vendida	731	34…	Valor produtos vendidos

(*) Há autores que defendem que o reconhecimento da produção agrícola no momento da colheita deveria ser evidenciado por contrapartida da conta 774 (ou 664) em detrimento da 731, uma vez que os produtos agrícolas resultam da gestão da transformação biológica em activos biológicos por uma entidade. Embora defendendo esta posição, optámos por sugerir que se reconheça a produção agrícola por contrapartida da 731 em virtude das insuficiências da informação a inscrever na IES que não nos permitiria validar o reconhecimento da produção agrícola por contrapartida da conta 774 (ou 664).

FISCALIDADE

Não existe um regime fiscal específico para os activos biológicos.

Relativamente aos activos biológicos e produtos agrícolas destinados a serem vendidos ou consumidos, é aceite o modelo do justo valor [alínea d) do n.º 1 do art.º 26.º do CIRC), excepto no que se refere às explorações silvícolas, onde continua a vigorar o regime previsto no n.º 7 art.º 18.º do CIRC.

No que se refere aos activos biológicos não destinados a serem vendidos, não foi adoptado o modelo do justo valor. Não são portanto aceites fiscalmente as alterações no justo valor dos activos biológicos de produção, pelo que, para efeitos fiscais continua a relevar o seu custo de aquisição/produção.

No que se refere às depreciações dos Activos Biológicos de Produção mensurados ao custo histórico, contabilizadas como gastos nos períodos de tributação de 2010 e 2011, não concorrem para a formação do lucro tributável respeitante a esses períodos de tributação, dado que a redação do n.º 1 do art.º 29.º do CIRC e do art.º 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro não incluía, no seu âmbito, os activos biológicos não consumíveis, tendo portanto tais depreciações que ser acrescidas no campo 719 do Q07 das Mod.22 de 2010 e 2011 respectivamente.

No entanto, como a redação daqueles artigos para o ano 2012 já contempla as depreciações dos Activos biológicos de produção, e de acordo com a Informação Vinculativa – Despacho de 2012.01.26 – Processo 2011 004106, *"Atendendo a que a alínea b) do n.º 2 do art.º 1.º do referido decreto regulamentar, na sua atual redação, prevê que as depreciações dos ativos biológicos que não sejam consumíveis sejam consideradas «a partir da sua aquisição ou do início de atividade», deve ser aplicado, às depreciações contabilizadas em 2010 e 2011 e não dedutíveis fiscalmente, o mecanismo previsto no art.º 20.º do citado decreto regulamentar, admitindo, assim, que possam ser aceites como gastos fiscais nos períodos de tributação seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas."*.

O Regime do Reinvestimento inclui os activos biológicos de produção.

As disposições relativas às perdas por imparidade e às desvalorizações excepcionais também contemplam os activos biológicos de produção.

No que se refere à IES, a informação relativa a Activos Biológicos é evidenciada nos seguintes quadros:

0518-A	AGRICULTURA						
05181-A	QUANTIA ESCRITURADA E MOVIMENTOS DO PERÍODO EM ACTIVOS BIOLÓGICOS						N, S
	DESCRIÇÃO		Modelo do justo valor		Modelo do custo		Total
			Activos biológicos consumíveis	Activos biológicos de produção	Activos biológicos consumíveis	Activos biológicos de produção	
			(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	Quantia bruta escriturada inicial	A5643			. . ,	. . ,	. . ,
2	Depreciações acumuladas iniciais	A5644			. . ,	. . ,	. . ,
3	Perdas por imparidade acumuladas iniciais	A5645			. . ,	. . ,	. . ,
4	Quantia líquida escriturada inicial (4 = 1 - 2 - 3)	A5646	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
5	Movimentos do período: (5 = 5.1 - 5.2)	A5647	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
5.1	**Total das adições**	A5648	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
Adições	Aquisições	A5649	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
Adições	Variações do justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda	A5650	. . ,	. . ,			. . ,
Adições	Reversões de perdas por imparidade	A5651			. . ,	. . ,	. . ,
Adições	Outras	A5652	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
5.2	**Total das diminuições**	A5653	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
Diminuições	Alienações	A5654	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
Diminuições	Perdas por imparidade	A5655			. . ,	. . ,	. . ,
Diminuições	Variações do justo valor deduzido dos custos estimados no ponto de venda	A5656	. . ,	. . ,			. . ,
Diminuições	Outras	A5657	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
6	Quantia líquida escriturada final (6 = 4 + 5)	A5658	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,	. . ,
7	Adiantamentos por conta de compras	A5659					. . ,

0518-A	AGRICULTURA	N, S

05182-A	APURAMENTO DO CUSTO DOS ACTIVOS BIOLÓGICOS VENDIDOS OU CONSUMIDOS		
	Descrição		Valor
1	Activos biológicos iniciais	A5860	. . ,
2	Compras de activos biológicos	A5861	. . ,
3	Reclassificação e regularização de activos biológicos	A5862	. . ,
4	Activos biológicos finais	A5863	. . ,
5	Custo dos activos biológicos vendidos ou consumidos (5 = 1 + 2 + 3 - 4)	A5864	. . ,

05183-A	APURAMENTO DA VARIAÇÃO EM ACTIVOS BIOLÓGICOS		
	Descrição		Valor
1	Activos biológicos finais	A5865	. . ,
2	Reclassificação e regularização de activos biológicos	A5866	. . ,
3	Activos biológicos iniciais	A5867	. . ,
4	Variações em activos biológicos (4 = 1 + 2 - 3)	A5868	. . ,

05184-A	OUTRA INFORMAÇÃO		
	Subsídios do Governo		Valor
	Mensurados pelo justo valor deduzidos dos custos estimados no ponto de venda:	A5869	. . ,
	Condicionais	A5870	. . ,
	Não condicionais	A5871	. . ,
	Compromissos e restrições		
	Compromissos relativos à aquisição	A5872	. . ,
	Compromissos relativos ao desenvolvimento	A5873	. . ,
	Activos de posse restrita	A5874	. . ,
	Activos penhorados como garantias de passivos	A5875	. . ,

Outras divulgações (nota 18 do modelo geral):

IMPOSTOS DIFERIDOS

Como vimos, para os activos biológicos de produção mensurados ao justo valor, irão surgir situações onde a base fiscal será distinta da quantia escriturada. A diferença entre a quantia escriturada de um activo biológico mensurado ao justo valor e a sua base fiscal é uma diferença temporária e, por conseguinte, dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Esquematizando teremos:

Quantia escriturada **(QE)** = Justo Valor

Base Fiscal **(BF)** = (V.Aq. x Cdm)

Se QE > BF teremos uma diferença temporária tributável **(DTT)** = QE - BF

Se QE < BF teremos uma diferença temporária dedutível **(DTD)** = BF - QE

Passivo imposto diferido = DTT x Tx imposto

Activo imposto diferido = DTD x Tx imposto

Lançamentos contabilísticos:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Reconhecimento ou reforço de passivo por ID	8122	2742	Pelo valor do passivo por ID ou do reforço
Reversão ou desreconheci/ de passivo por ID	2742	8122	Pelo valor da reversão ou do desreconheci/
Reconhecimento ou reforço de activo por ID	2741	8122	Pelo valor do activo por ID ou do reforço
Reversão ou desreconheci/ de activo por ID	8122	2741	Pelo valor da reversão ou do desreconheci/

EXEMPLO PRÁTICO - Exploração Leiteira

Dados:

a) Inventários iniciais e finais de gado para produção de leite:

Existência em 31-12-(n-1)

Descrição	Qt.	VM	Justo Valor
Vitelas 0 - 6 meses	5	100,00 €	500,00 €
Vitelas 6 - 12 meses	7	375,00 €	2.625,00 €
Vitelas 12 - 18 meses	10	750,00 €	7.500,00 €
Novilhas	6	1.250,00 €	7.500,00 €
Vacas 2 - 3 anos	12	650,00 €	7.800,00 €
Vacas 3 - 5 anos	26	550,00 €	14.300,00 €
Vacas + 5 anos	18	400,00 €	7.200,00 €
Totais ……	84		47.425,00 €

Existência em 31-12-(n)

Descrição	Qt.	VM	Justo Valor
Vitelas 0 - 6 meses	9	125,00 €	1.125,00 €
Vitelas 6 - 12 meses	7	400,00 €	2.800,00 €
Vitelas 12 - 18 meses	5	800,00 €	4.000,00 €
Novilhas	9	1.100,00 €	9.900,00 €
Vacas 2 - 3 anos	16	600,00 €	9.600,00 €
Vacas 3 - 5 anos	31	500,00 €	15.500,00 €
Vacas + 5 anos	17	375,00 €	6.375,00 €
Totais ……	94		49.300,00 €

b) Em 29-12-n venderam (p/ carne) 8 vacas c/ +8 anos por 375,00€/cada;

c) Em 30-12-n adquiriram 2 novilhas por 1.100,00€/cada;

d) No ano (n) foram vendidos 340.000 litros de leite a 0,30€/l, dos quais, 29.000 litros em Dezembro;

e) A taxa de imposto da exploração é de 25% e a Base Fiscal dos Activos Biológicos de Produção em 31-12-(n) é de 46.425,00 €.

Pretende-se:

1. Reconciliação da quantia escriturada do gado, discriminando as alterações do justo valor;
2. Registo contabilístico das operações de Dezembro de (n);
   Vamos, para simplificar, desprezar o IVA e considerar que todos os negócios se realizaram a pronto
3. Preenchimento dos quadros 0518-A do anexo A da IES; e
4. Preenchimento do Q07 da M22 de (n) pressupondo que os animais constantes no inventário inicial foram adquiridos em 31-12- (n-1) pelo valor que consta na Ei.

Resolução:

1 - RECONCILIAÇÃO DA QUANTIA ESCRITURADA DO GADO LEITEIRO

	DESCRIÇÃO	ANO (n)
	Quantia escriturada do gado leiteiro em 31-12-(n-1)	**47.425,00 €**
A	Aumentos devidos a compras	2.200,00 €
B	Ganhos Provenientes de alterações de justo valor (menos gastos estimados de venda) atribuíveis a alterações físicas	5.125,00 €
C	Ganhos Provenientes de alterações de justo valor (menos gastos estimados de venda) atribuíveis a alterações de preços	-2.450,00 €
D	Diminuições relativas a vendas	-3.000,00 €
	Quantia escriturada do gado leiteiro em 31-12-(n)	**49.300,00 €**

onde:

B = Variação derivada de alterações físicas

Descrição	VM final a)	Ei(*) b)	Ef(#) c)	Variação a)*[c)-b)]
Vitelas 0 - 6 meses	125,00 €	5	9	500,00 €
Vitelas 6 - 12 meses	400,00 €	7	7	0,00 €
Vitelas 12 - 18 meses	800,00 €	10	5	-4.000,00 €
Novilhas	1.100,00 €	6	7	1.100,00 €
Vacas 2 - 3 anos	600,00 €	12	16	2.400,00 €
Vacas 3 - 5 anos	500,00 €	26	31	2.500,00 €
Vacas + 5 anos	375,00 €	10	17	2.625,00 €
Totais				5.125,00 €

* Expurgando o efeito das vendas # Expurgando o efeito das compras

C = Variação derivada de alterações de preços

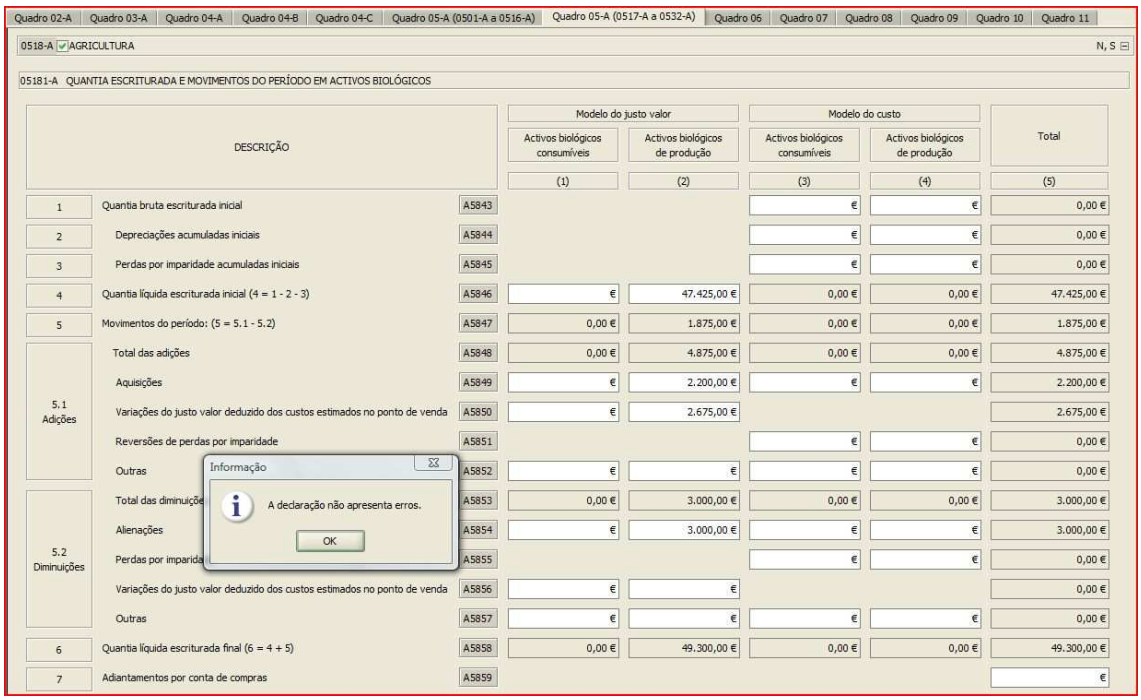
Descrição	Ei a)	VM inicial b)	VM final c)	Variação a)*[c)-b)]
Vitelas 0 - 6 meses	5	100,00 €	125,00 €	125,00 €
Vitelas 6 - 12 meses	7	375,00 €	400,00 €	175,00 €
Vitelas 12 - 18 meses	10	750,00 €	800,00 €	500,00 €
Novilhas	6	1.250,00 €	1.100,00 €	-900,00 €
Vacas 2 - 3 anos	12	650,00 €	600,00 €	-600,00 €
Vacas 3 - 5 anos	26	550,00 €	500,00 €	-1.300,00 €
Vacas + 5 anos	18	400,00 €	375,00 €	-450,00 €
Totais	84			-2.450,00 €

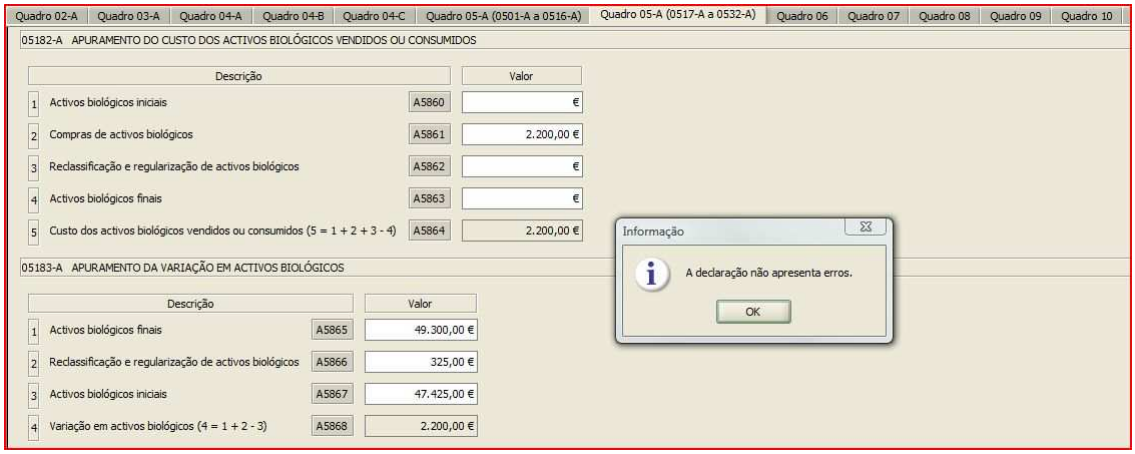
Variações de Justo Valor = B + C = 2.675,00 €

3. Registo contabilístico:

#	Descrição	Conta	Débito	Crédito
a)	**Reconhecimento** alterações do justo valor do gado em (n)	387…	2.675,00 €	
	(nascimentos, crescimentos, envelhecimentos, preços, etc.)	774		2.675,00 €
	=> Ver reconciliação da quantia escriturada <=			
	Apuramento das alterações de justo valor	3721	2.675,00 €	
		3879…		2.675,00 €
b)	Pela **venda** de 8 vacas c/ + 8 anos a 375,00€/cada	12	3.000,00 €	
		7871		3.000,00 €
	Pelo **desreconhecimento** dos AB produção	7871	3.000,00 €	
		387…		3.000,00 €
	Apuramento variação AB produção	3879…	3.000,00 €	
		3721		3.000,00 €
c)	Pela **aquisição** de 2 novilhas a 1.100,00€/cada	313…	2.200,00 €	
		12		2.200,00 €
	Apuramento AB - Anulação da conta "compras"	613	2.200,00 €	
	=> ver notas enquadramento à 613 <=	3139…		2.200,00 €
	Apuramento AB - Reconhecimento AB adquiridos	3721	2.200,00 €	
		734		2.200,00 €
d)	**Reconhecimento** da produção agrícola Dezembro - leite	34	8.700,00 €	
	29.000 x 0,30 €/litro = 8.700,00 €	731		8.700,00 €
	Pela **venda** de 29.000 litros de leite a 0,30€/litro	12	8.700,00 €	
		712		8.700,00 €
	Apuramento da variação da produção pela venda do leite	731	8.700,00 €	
		34		8.700,00 €
e)	Pelo reconhecimento de um Passivo por ID			
	DTT = QE - BF	8122	718,75 €	
	DTT = 49.300 € - 46.425 € = 2.875 €	2742		718,75 €
	Passivo ID = DTT x 25% = 718,75 €			

3. Preenchimento da IES



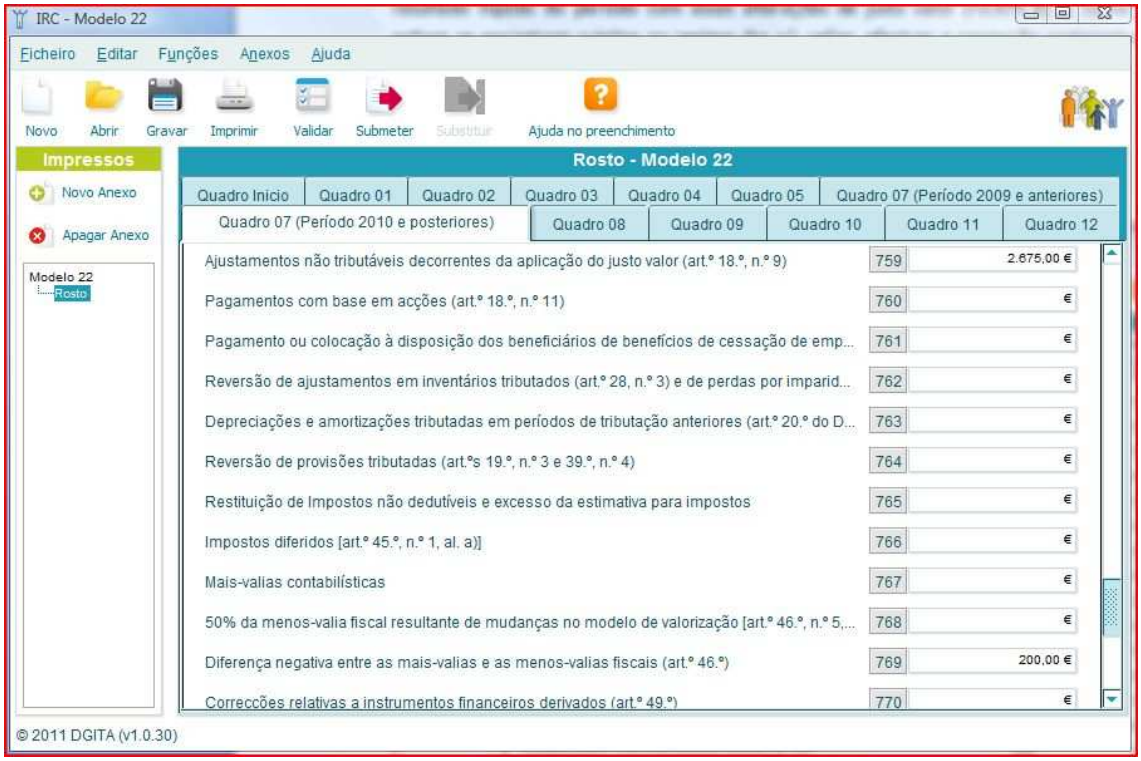


4. Preenchimento da Modelo 22

Como vimos, para efeitos fiscais, as alterações de justo valor dos activos biológicos de produção não concorrem para a formação do lucro tributável. Portanto, há que corrigir o resultado líquido do período com essas alterações de justo valor (+2.675 €) e, como estes activos se encontram sujeitos ao regime das +/- valias, efectuar a correcção contemplando a +/- valia fiscal. Assim, a +/- valia fiscal = Valor venda - (V. aquisição x Cdm), de onde se obtém:

[+/- valia fiscal] = 3.000 - (3.200 x 1) = -200 (menos valia)

Pelo que, no Q07 do ano (n), haveria que proceder aos seguintes ajustamentos:



2.11 - INVESTIMENTOS FINANCEIROS

Com a globalização dos mercados e a necessidade de expansão, nos últimos anos tem-se verificado um investimento significativo por parte de empresas na aquisição de participações financeiras de outras empresas, inclusivamente nos últimos anos temos assistido à criação massiva de SGPS. Este tipo de investimentos, são efectuados pelos mais diversos motivos, desde influenciar as políticas da empresa, penetrar em novos mercados, eliminar a concorrência, crescer, obter dividendos que permitam uma rentabilidade superior à oferecida por outros produtos financeiros, constituição de alianças estratégicas, reduzir a tributação, etc. Por isto, cada vez mais é importante perceber todas as questões contabilísticas e fiscais relacionadas com este tipo de investimento.

Antes de mais, importa referir que só são classificados na conta 41 - Investimentos Financeiros, os investimentos que se classifiquem como não correntes, ou seja, aquelas que correspondem a aplicações de longo prazo, associadas normalmente a opções estratégicas de manutenção das mesmas por um período superior a um ano. Os investimentos de carácter corrente, que correspondem a aplicações de curto prazo são contabilizados na conta 14 - Instrumentos Financeiros.

I – RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO

As contas respeitantes aos Investimentos Financeiros no SNC, são subdivididas da seguinte forma e de acordo com o tipo de participação:

41 - Investimentos Financeiros

- 411 Investimentos em subsidiárias
- 412 Investimentos em associadas
- 413 Investimentos em entidades conjuntamente controladas
- 414 Investimentos noutras empresas
- 415 Outros investimentos financeiros
- 419 Perdas por imparidade acumuladas

Assim, como se denota, é imperativo a classificação do tipo de participação, não apenas para o registo nas contas apropriadas mas também, como veremos mais adiante, para a escolha do método de contabilização a utilizar para registar estes investimentos. Nesta fase, é muito importante que se perceba que aquilo que determina a classificação da participação não é a percentagem de participação (embora em alguns casos seja decisiva), mas sim o tipo de CONTROLO/INFLUÊNCIA que é exercida na participada. É fundamental que se perceba isto, pois se assim não for, podemos estar a errar na classificação da participação, e mais grave do que isso, podemos estar a utilizar um método de registo da participação diferente do que seria exigido, o que consequentemente poderá levar a uma sobreavaliação ou subavaliação da posição financeira e dos resultados da empresa participante. Portanto, muito cuidado com esta classificação. De seguida analisamos cada uma delas:

- **Subsidiárias** - Entidades que são controladas por uma outra entidade. Existe um controlo exclusivo por parte da participante na participada, ou seja, uma entidade tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma

actividade económica, a fim de obter benefícios da mesma. Presume-se que existe controlo exclusivo, quando uma entidade participa em mais de 50% de outra entidade. Mas, conforme referido, estamos perante uma presunção, pelo que a mesma pode ser rebatida, mas nestes casos temos de demonstrar o contrário e explicitar a situação no anexo às contas.

Exemplos:

- Uma entidade detém 40 % do capital social de outra entidade. Contudo, a entidade participante tem o poder de nomear três dos cinco administradores da participada. Dado que a participante tem o poder de nomear a maioria dos membros do órgão de gestão, existe controlo exclusivo.
- Uma entidade detém 46 % do capital social de outra entidade. Contudo, a entidade participada tem 10% de acções próprias. Neste caso, apesar de não deter mais de 50% de participação no capital social, a empresa participante tem controlo exclusivo, pois na prática tem mais de 50% dos direitos de voto (51,11% = 46%/90%)

As subsidiárias (nas contas individuais da empresa-mãe) são sempre contabilizadas pelo método da equivalência patrimonial (MEP), a não ser que existam restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos, sendo neste último caso aplicado o método do custo. Relativamente ao referido anteriormente, e dado que podemos estar perante situações materialmente relevantes, somos da opinião que a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), deveria pronunciar-se mais concretamente sobre o que se entende por "restrições severas e duradouras", por forma a que não existam dúvidas e todos tenham o mesmo tratamento, contribuindo assim para a tão exigida comparabilidade entre Demonstrações Financeiras. De qualquer forma, e enquanto não se verifica qualquer posição por parte da CNC, deverá justificar-se o melhor possível essas "restrições severas e duradouras" no Anexo às Contas.

- **Associadas:** Entidades onde é exercida uma influência significativa, sobre as políticas operacionais, financeiras e de gestão, não detendo a investidora, então, controlo sobre essas políticas. A influência significativa presume-se quando a participação financeira se situa entre 20% e 50%. Mais uma vez estamos perante uma mera presunção,

podendo a mesma ser ilidida. Para ilidir esta presunção, é necessário demonstrar no Anexo às contas, porque é que a participação não foi considerada como Associada. O parágrafo 20 da NCRF 13, dá exemplos da existência de influência significativa.

Exemplo:

- Uma entidade detém uma participação de 17 % numa outra entidade. Contudo, um contrato entre todos os accionistas garante a esta entidade a Presidência do Conselho de Administração. Neste caso existe influência significativa, logo a participada classifica-se como Associada.
- Uma entidade detém uma participação de 25 % numa outra entidade. Contudo, um contrato entre todos os accionistas afasta-a de qualquer decisão relacionada com a gestão da entidade. Neste caso, esta entidade não deve ser classificada como Associada.

As participações em associadas são contabilizadas, da mesma forma que as subsidiárias, ou seja, pelo MEP, a não ser que existam restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos, sendo neste último caso aplicado o método do custo.

- **Entidades conjuntamente controladas:** Existência de acordo contratual segundo o qual dois ou mais parceiros repartem de forma igualitária a gestão e o controlo accionista. Existe, portanto, um **controlo conjunto**, quando nenhum dos parceiros exerce o controlo sozinho. Normalmente, isto verifica-se quando existe divisão do capital, por exemplo, 50% no caso de dois sócios, ou 33,33% no caso de três sócios.
  Os métodos de registo das participações em entidades conjuntamente controladas podem ser dois, dependendo se o investidor estiver obrigado ou não à elaboração de contas consolidadas. Se o investidor está obrigado a elaborar contas consolidadas, deverá utilizar o MEP nas contas individuais. Se o investidor não estiver obrigado a elaborar contas consolidadas, pode optar, entre utilizar o MEP ou o método de Consolidação Proporcional (apesar desta opção, este último método é muito pouco utilizado nas contas individuais).

- **Outras participações financeiras**: São as participações financeiras onde não existe influência significativa, ou seja, quando normalmente se participa menos de 20%, São

registadas pelo seu Justo Valor, a não ser que o mesmo não possa ser fiavelmente determinado, sendo, nestes casos, registados pelo seu Custo.

De forma resumida, temos:

Tipo de Participação	**Controlo/influência**	**Método de Registo (contas individuais)**
Subsidiárias	Controlo Exclusivo	MEP *
Associadas	Influência Significativa	MEP *
Empreendimento Conjunto	Controlo Conjunto	MEP ou Consolidação proporcional
Outros	Sem Influência	Justo Valor **

* Custo, se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos.

** Custo, se o Justo Valor não for fiavelmente determinado.

Métodos de Registo.

1) Método da Equivalência Patrimonial

Existem duas situações, na aplicação deste método, que é preciso ter em atenção:

a) Mensuração Inicial.

b) Mensuração Subsequente.

Mensuração Inicial

Inicialmente, a participação é registada pelo seu custo de aquisição. Nesta fase, é necessário comparar o valor pago (custo de Aquisição) com o justo valor dos activos e dos passivos adquiridos (obtidos através de sua avaliação). No caso de existir remanescente, estamos perante um goodwill.

Se o valor pago (Custo de Aquisição)> JV Activos e Passivos Adquiridos, temos um goodwill positivo, que corresponde ao montante dessa diferença.

Se o valor pago (Custo de Aquisição) <JV Activos e Passivos Adquiridos, temos um goodwill negativo, que corresponde ao montante dessa diferença.

Exemplo 1:

- Valor de Aquisição = 1.000 € (80% do Capital)
- Capital Próprio da Participada = 500 €
- A participada tem um terreno, ao qual foi atribuído um justo valor superior á quantia registada, em 400 €
- Goodwill = 1000 - (500 + 400) * 0,8 = 280

Exemplo 2: (Igual ao anterior, mas em que o valor de aquisição é de 500 €)

- Valor de Aquisição = 500 € (80% do Capital)
- Goodwill = 500 - (500 + 400) * 0,8 = - 220

Importa agora analisar qual o seu tratamento contabilístico.

O goodwill positivo é reconhecido como um activo na mesma conta que o valor do investimento, embora recomendamos a criação de subcontas específicas para a identificação do mesmo (proposta apresentada mais à frente neste trabalho). O goodwill positivo, ao contrário do que sucedia no POC, não está sujeito a qualquer depreciação. Mas isto não significa que não nos tenhamos de preocupar mais com ele, antes pelo contrário, pois o SNC exige (obrigação) de realizar testes de imparidade todos os anos, independentemente da existência ou não de indícios de perda de valor. Importa ainda salientar, que depois de reconhecer uma perda por imparidade num goodwill, não é possível a sua reversão.

Lançamentos do Exemplo 1:

D - 41 - Investimentos Financeiros - Valor de Aquisição		
	Percentagem sobre os Capitais Próprios -	400
	Diferença entre JV e Valores Contabilísticos -	320
	Godwill -	280
C - 12 - Depósitos à Ordem		1.000

O goodwill negativo é reconhecido como um rendimento, mas não antes de se confirmar novamente todos os cálculos efectuados, nomeadamente o justo valor dos activos e passivos adquiridos e o seu custo de aquisição. Esta exigência do SNC, de confirmação do goodwill apurado, leva-nos a perceber que pode ser considerado estranho o apuramento de um goodwill negativo.

Lançamentos do Exemplo 2:

D - 41 - Investimentos Financeiros - Valor de Aquisição

Percentagem sobre os Capitais Próprios - 400

Diferença entre JV e Valores Contabilísticos - 320

C - 12 - Depósitos à Ordem 500

C - 78 - Rendimento /Goodwill negativo - 220

Mensuração Subsequente.

Quem utiliza o método da equivalência patrimonial deve ficar sempre com a ideia que este método é uma espécie de "espelho" da participação, isto porque, o valor da participação (não considerando o goodwill positivo e diferenças entre os JV e os valores contabilísticos na data de aquisição) deve "espelhar" a percentagem de participação multiplicada pelos capitais próprios da participada. Isto significa que, em princípio, qualquer alteração nos capitais próprios da participada terá reflexo no montante da participação. Portanto, o valor da participação é ajustada para cima ou para baixo, de acordo com as alterações ocorridas nos capitais próprios das participadas.

Apresentam-se de seguida, os lançamentos a efectuar relacionados com as principais alterações aos capitais próprios das participadas:

Natureza da Alteração na Participada	Débito	Crédito
Lucro do Exercício	411 – Participações financeiras – MEP	7851 – Rendimentos e ganhos
Prejuízo do exercício	6852 – Gastos e perdas	411 - Participações financeiras – MEP
Outras Alterações nos Capitais Próprios, que não Lucro/Prejuízo do exercício	411 - Participações financeiras – MEP	5713 – Capital Próprio
Distribuição de dividendos	12 – Depósitos à ordem	411 - Participações financeiras – MEP
Diferença entre dividendos distribuídos e resultados imputados no ano anterior	56 -Resultados Transitados	5712 - Lucros não atribuídos
Aumento de capital em dinheiro	411 - Participações financeiras – MEP	12 – Depósitos à ordem

No quadro em cima, estão praticamente todos os registos relacionados com o método da equivalência patrimonial, mas de seguida exemplificaremos mais detalhadamente os movimentos relacionados com os resultados imputados no ano e os lançamentos a ter em atenção no ano seguinte:

A empresa participa 90% no capital de uma empresa, que apresentou um resultado liquido do exercício em 2011 de 1000 €. No ano seguinte, distribuiu 500 € desse lucro.

Lançamentos:

Ano 2011:

Imputação do Lucro = 90% * 1000 = 900 €

D - 411 - Participações Financeiras - MEP - 900,00 €

C - 7851 - Rendimentos e Ganhos MEP - 900,00 €

Ano 2012:

Distribuição de Lucro: 90% * 500 = 450

D - 12 - Depósitos à Ordem - 450,00 €

C - 411 - Participações Financeiras - MEP 450,00 €

Diferença entre dividendos recebidos e lucros imputados: (900 - 450) = 450,00 €

D - 56 - Resultados Transitados - 450,00 €

C - 5712 - Lucros não Atribuídos - 450,00 €

Relativamente à aplicação do Método da Equivalência patrimonial, existem ainda alguma situações relacionadas com este método que importa destacar:

- Conferência - No final do exercício e já depois de efectuados todos os lançamentos relacionados com este método, propomos que se faça a seguinte verificação, com base nas contas da empresa Participada:

Cálculo	Verificar se confere
Capitais Próprios da Participada x Percentagem de Participação	Valor da Participação Financeira *
Resultado do Exercício x Percentagem de Participação	Rendimento/Gasto do Exercício relacionado com a participação

* Claro que terá de se expurgar eventual goodwill positivo e as diferenças entre o justo valor dos activos e Passivos adquiridos e os seus valores contabilísiticos na data de aquisição.

- Proposta - De forma a auxiliar conferências e a obter um histórico adequado, propomos que as contas relativas a este método sejam desagregadas da seguinte forma, utilizando como exemplo o investimento em subsidiárias:

411 Investimentos em subsidiárias

4111 Participações de capital - método da equivalência patrimonial

41111 - Participação na Empresa X

411111 - Valor de Aquisição

4111111 - Percentagem sobre os Capitais Próprios

4111112 - Diferença entre JV e Valores Contabilísticos

4111113 - Godwill

411112 - Resultados Imputados

411113 - Outras Variações nos Capitais Próprios

411114 - Resultados Distribuídos

- Início de aplicação do MEP - Em participações financeiras com alguma antiguidade na empresa e aos quais nunca foi aplicado o MEP, pode não ser possível determinar com alguma fiabilidade o justo valor dos Activos e Passivos à data da aquisição. Nestes casos, no exercício em que se adoptar pela primeira vez o método da equivalência patrimonial, devem ser atribuídas às respectivas partes de capital os montantes correspondentes à fracção dos capitais próprios que representam no início do exercício sendo o valor da diferença deste calculo para o valor existente na contabilidade incluído na conta 5711 - Ajustamentos de transição. Assim, se a multiplicação da percentagem de participação pelos capitais próprios da participada for superior ao valor que está na contabilidade, o lançamento é o seguinte:

  D - 4111 Participações de capital - MEP

  C - 5711 - Ajustamentos de Transição

  Naturalmente, que se o cálculo anterior resultar num valor inferior ao valor registado na contabilidade, teremos o lançamento anterior de forma inversa.

- Quando o Valor da Participação atinge o valor zero - A conta de Investimentos Financeiros só pode ter saldo devedor ou nulo, não pode ter saldo credor. Assim, quando estamos a aplicar o MEP e a diminuir o valor da participação financeira, temos de ter em atenção se o mesmo suporta todas as perdas a registar (só suporta até ficar com saldo nulo). Nesta fase, em que o valor da participação não suporta todas as perdas, devemos ter ainda em atenção duas situações:

- Se a entidade para além do valor da participação, tiver empréstimos de financiamento ou outros saldos a receber que sejam considerados uma extensão do investimento, as perdas são reconhecidas nestes saldos.

- Não se verificado a situação anterior, as perdas que ficam por registar podem levar ao reconhecimento de um passivo, mas só na medida em que a participante tenha incorrido em obrigações legais ou construtivas ou tenha feito pagamentos a favor da participada. Quando voltar aos lucros, a sua participação não é contabilizada até até que a imputação iguale a parte das perdas não registadas, após o saldo da conta ficar nulo.

2) Justo Valor (JV)

O justo valor é definido como, a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas. Normalmente, é aquilo a que chamamos de preço de mercado. A obtenção do justo valor de um investimento financeiro, se o mesmo estiver cotado em mercado regulamentado, é simples, pois a sua cotação está facilmente disponível para todos. Quando não está cotada em mercado regulamentado já não é assim tão fácil, e a sua obtenção passa pela realização de avaliações, que mesmo assim podem não ser consideradas fiáveis. Normalmente, as empresas adoptam o justo valor apenas quando estão perante participações em entidades cotadas em mercado regulamentado.

Neste método, inicialmente mensura-se a participação financeira pelo seu custo, que será considerado como o seu justo valor inicial:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela aquisição	41 - Inv. Financeiro	12 - D.O	Custo

Posteriormente, registam-se as variações do seu Justo valor, com reconhecimento das diferenças em Resultados, e nas seguintes contas:

- 77 Ganhos por aumentos de justo valor

  772 Em investimentos financeiros

- 66 Perdas por reduções de justo valor

  662 Em investimentos financeiros

  Resumo dos Lançamentos:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Aumento J.V.	41 – Inv. Financeiro	772 - Em Inv. Fin.	Variação do JV
Diminuição J.V.	662 - Em Inv. Fin.	41 - Inv. Financeiro	Variação do JV

Poderá ser útil, proceder também a uma desagregação da conta 414 - Investimentos noutras empresas, para preservar nomeadamente o custo inicial da participação. Assim:

414 Investimentos noutras empresas
4141 Participações de capital
41411 Empresa X
414111 Custo Inicial
414112 Variações do Justo Valor

3) Método do Custo

Neste método, como o próprio nome indica, a participação financeira fica valorizada ao seu custo. Ou seja, inicialmente é registada pelo seu custo, e posteriormente, o seu valor será mantido, a não ser que se verifique uma eventual alienação ou reconhecimento de perda por imparidade.

Então pelo método do custo:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela aquisição	41 - Inv. Financeiro	12 - D.O	Custo

Pelo reconhecimento de perda por imparidade:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela perda por imparidade	653-Inv. Financeiro	419 - Perdas por Imparidade Acum.	(Custo - Quantia Recuperável)

Uma situação importante a destacar é que neste método, tal como no do justo valor, os dividendos recebidos são registados como rendimento do exercício:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Pela aquisição	12 - D.O.	792 - Dividendos	Dividendos Obtidos

II - SNC - PE e SNC - ESNL

Não foram criadas normas específicas para o sector não lucrativo (NCRF - ESNL) e para as pequenas entidades (NCRF - PE) no que respeita aos investimentos financeiros, pelo que importa destacar, que aplica-se a este tipo de entidades o mesmo que foi referido para o SNC.

III - Microentidades

Ao contrário das entidades aos quais se aplicam as NCRF - ESNL e NCRF - PE, o legislador resolveu criar normas específicas relacionados com os Investimentos Financeiros para as Microentidades, facilitando e muito a sua aplicação. Isto porque, nas microentidades não se aplica o método da equivalência patrimonial nem o Justo Valor.

De acordo com o ponto 17.3 da NC-ME:

*"Activos financeiros relativos a contas a receber e a **participações de capital** são mensurados ao custo de aquisição, sujeito a correcções subsequentes derivadas de eventuais imparidades"*.

Portanto, as entidades que aplicam o NC-ME, adoptam o método do custo, o qual já foi explicado anteriormente.

IV - Fiscalidade

Relativamente à parte fiscal, é importante destacar algumas situações, nomeadamente, as seguintes:

a) Perdas por Imparidade
b) Efeitos da aplicação do MEP
c) Dividendos
d) Variações do justo Valor

a) Perdas por Imparidade

Continuam a não ser aceites como gasto fiscal, pelo que no caso de ter sido reconhecida no exercício alguma perda por imparidade para estes investimentos, deverá a mesma ser acrescida no quadro 07 da Modelo 22.

b) Efeitos da aplicação do MEP

A principal ideia a retirar é que o método da equivalência patrimonial, não tem relevância para efeitos fiscais, face ao descrito no n.º 8 do artigo 18.º do CIRC *"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"*. Por esta razão, estão previstos os campos 712 e 758 do

Q07 da Modelo 22 para incluir, respectivamente, os acréscimos e as deduções relacionadas com a anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial.

Aplicação do MEP	Campos da Modelo 22
Gastos	712 - Acrescer
Rendimentos	758 - Deduzir
Variações Patrimoniais não reflectidas nos Resultados	Nada se faz, pois não revelam

c) Dividendos recebidos

A primeira situação quando estamos perante dividendos recebidos, é termos em atenção qual o método de registo que a empresa está a utilizar. Recordamos que, se usar-mos o método da equivalência patrimonial, os dividendos são registados a crédito da conta 41 - Investimentos Financeiros, sendo registados como ganho do exercício, caso este método não se aplique.

Dividendos	Conta a Movimentar a Débito
Método da Equivalência Patrimonial	Conta 41
Justo Valor ou Custo	Conta 79

Como vemos, num dos métodos (MEP), os dividendos não estão a influenciar os resultados do exercício, e nos outros sim, o que origina, naturalmente, impacto na modelo 22. Não podemos esquecer que a aplicação do MEP, não revela para efeitos fiscais, pelo que a primeira coisa a efectuar é pegar no valor dos dividendos (que foram lançados a crédito na conta 41) e acrescer os mesmos no quadro 07, da modelo 22 (se fôr caso disso-vide artº 51º do CIRC). Em nossa opinião, o campo a utilizar para fazer este acréscimo não será o campo da linha em branco da modelo 22 (campo 752), mas sim o campo 712 da Modelo 22, que é o mesmo relativo à anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial. Assim:

Dividendo Recebido	Procedimento
Método da Equivalência Patrimonial	Acrescer o mesmo no campo 712 da Modelo 22, se fôr caso disso.
Justo Valor ou Custo	Não faz nada

Depois de tratada esta primeira situação, a segunda situação nos dividendos, é a questão da eliminação da dupla tributação económica dos lucros previsto no artigo 51.º do CIRC, que pode levar à não tributação dos dividendos. Para 2012 existem apenas duas situações de tributação:

- Tributação total dos dividendos.
- Não Tributação dos Dividendos

Isto porque a atenuação da dupla tributação que existia anteriormente, onde eram apenas tributados 50% dos dividendos foi eliminada no Orçamento de Estado de 2011, pelo que para 2011, existem duas situações:

- Tributação em 50% dos dividendos.
- Não Tributação dos Dividendos

Portanto, é necessário atentar aos requisitos que estão previstos no artigo 51 do CIRC, para verificar a tributação ou não dos dividendos:

Requisitos do Artigo 51	Tributados	Procedimento Modelo 22
Não Cumpre	Sim (Totalidade)	Não faz nada (já estão na conta 79)
Cumpre	Não	Deduz o valor total (campo 771)

Relativamente ao artigo 51.º do CIRC, importa ainda destacar que nos termos do seu número 10, a eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos só é aplicável quando provenham de lucros que tenham sido sujeitos a tributação efectiva. A circular n.º 24/2011 de 11/11 da AT, veio clarificar o significado de tributação efectiva, pois existiam diversos entendimentos relativos a esta questão.

d) Variações dos Justo Valor

Nos termos do n.º 8 do artigo 18.º do CIRC *"os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável (…) 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;"
Assim, e nos termos do referido anteriormente, se a participação financeira for:

Participação Financeira	**Variação do Justo Valor**	**Modelo 22**
Superior a 5%	Não aceite fiscalmente	Acresce/Deduz Modelo 22
Inferior ou igual a 5%	Aceite Fiscalmente	Não faz nada

Na prática, podemos quase afirmar que as variações dos justos valores revelam para efeitos fiscais, pois não são muitos os casos em que uma entidade detêm mais de 5% de uma entidade cotada numa bolsa de valores.

V - Impostos Diferidos

Como vimos anteriormente, existem diferenças significativas entre as normas contabilísticas e as normas fiscais, o que pode levar à existência de impostos diferidos, pois as bases contabilísticas podem ser diferentes das bases fiscais.
Todavia, esta problemática não se verifica nas entidades que apliquem a NCRF - PE, NCRF - ESNL e NC-ME, pois o tratamento dos impostos diferidos só é exigido na NCRF 25 - Impostos sobre o rendimento, estando previstas para estas entidades a aplicação do método do imposto a pagar.
Portanto, as entidades em que é aplicável o SNC, e que tenham diferenças entre as bases contabilísticas e as bases fiscais, podem ter de registar impostos diferidos relacionados com os investimentos financeiros, nomeadamente no que respeita à aplicação do MEP e ao reconhecimento de perdas por imparidade.
<u>Passivos por Impostos Diferidos</u>
Segundo o paragrafo 36 da norma 25, a participante deve reconhecer passivos por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, excepto até ao ponto em que as seguintes condições sejam ambas satisfeitas:

a) Que a empresa-mãe, o investidor ou o empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e

b) Que seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.

Assim, poderá existir ou não reconhecimento de passivos por impostos diferidos o que na aplicação do MEP, pode ser bastante importante.

Nos investimentos em subsidiárias a participante controla a política de dividendos da participada, e caso tenha determinado que esses lucros não serão distribuídos no futuro previsível, a empresa investidora não reconhece qualquer passivo por impostos diferidos.

No caso do investimento em associadas, a participante não controla essa entidade e geralmente não está numa posição para determinar a sua política de dividendos. Por isso, na ausência de um acordo exigindo que os lucros da associada não serão distribuídos num futuro previsível, um investidor reconhece um passivo por impostos diferidos proveniente de diferenças temporárias tributáveis associadas ao investimento na associada.

Nos empreendimentos conjuntos, se o empreendedor puder controlar a partilha dos lucros e seja provável que os lucros não serão distribuídos num futuro previsível, não é reconhecido também passivo por impostos diferidos.

Activos por Impostos Diferidos

No que respeita aos activos por impostos diferidos, são reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que, e somente até ao ponto em que, seja provável que:

a) A diferença temporária reverterá no futuro previsível; e

Estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada

2.12 – Propriedades de Investimento, Depreciações e Perdas por Imparidade

1.1 Aspectos contabilísticos

1.1.1 Comparação POC / SNC

As propriedades de investimento, merecem ao nível do SNC um tratamento autónomo, o que surge como uma novidade relativamente ao POC. Assim, enquanto no POC estes itens

eram classificados como imobilizado corpóreo ou investimentos financeiros, no SNC esta rubrica tem um tratamento diferenciado, apresentando diferenças ao nível da classificação e mensuração após o reconhecimento.

1.1.2 Objectivo e âmbito

Para a classificação da uma propriedade como de investimento ou não, surge como necessário efectuar um juízo de valor, tendo como base sempre a definição de propriedade de investimento. Assim, propriedade de investimento, é a propriedade (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.

Como exemplos de propriedades de investimento temos:

- 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
- Edifícios detidos e locados ou para locar.

De acordo com entendimento divulgado pela CNC em 23 de Junho de 2010, as entidades cuja actividade principal seja o arrendamento de imóveis, também devem reconhecer os seus imóveis como propriedades de investimento, contabilizando as rendas na conta 7873 - Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimento.

Não deverão ser reconhecidas como propriedades de investimento, entre outras:

- Propriedades destinadas à venda no curso ordinário do negócio (NCRF 18 - Inventários)
- Propriedades ocupadas pelo dono (NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis)
- Propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida para futuro uso como propriedade de investimento (NCRF 7 - Activos Tangíveis)
- Propriedade que esteja a ser construída ou desenvolvida por conta de terceiros (NCRF 19 - Contratos de Construção)

1.1.3 Reconhecimento

Uma propriedade de investimento, só deverá ser reconhecida como activo, se cumprir o critério geral de reconhecimento dos activos: probabilidade de obtenção de benefícios económicos futuros e mensuração fiável, aplicando-se estes critérios quer na aquisição, quer posteriormente nos casos de adição, substituição e manutenção.

1.1.4 Mensuração

Quando à mensuração inicial (no reconhecimento) importa referir que a mesma é feita ao custo, ou seja, o preço de compra adicionado de outros custos directamente atribuíveis. No caso de uma propriedade de investimento construída, considera-se o custo à data em que a construção ou o desenvolvimento fique concluído (NCRF 7). Note-se no entanto que as propriedades de investimento poderão ser:

- **Adquiridas:** neste caso o custo da PI inclui o preço de compra mais os custos de transacção (honorários legais, impostos de transferência de propriedade como por exemplo o IMT). Caso o pagamento do preço de compra seja diferido, o custo é o equivalente ao preço a dinheiro. O excedente (juros) é contabilizado na conta 281-Gastos a Reconhecer, sendo reconhecido como gasto de juros durante o período do crédito.
- **Construídas pelo próprio**: neste caso o custo da PI é o custo de construção.
- Adquirida no âmbito de uma concentração de actividades empresariais: neste caso o seu custo inicial corresponderá ao justo valor na data da concentração.
- **Recebida em troca de outros activos**: neste caso o seu valor inicial será o seu justo valor na data da troca a menos que:
    - a transação da toca careça de substancia comercial; ou
    - nem o JV do activo recebido nem o JV do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

    Verificando-se as condições de excepção acima referidas, o valor inicial da PI recebida será o valor contabilístico do activo cedido.

A mensuração subsequente poderá ser efectuada utilizando o Modelo do Custo ou o Modelo do JV.

Mensurar as propriedades de investimento utilizando o **modelo do custo**, implica o recurso à NCRF 7 (AFT), pelo que o valor contabilístico = Custo - Depreciações Acumuladas

- Perdas por Imparidade Acumuladas. No entanto, ao nível do Anexo deverá ser sempre divulgado o justo valor.

No entanto, subsequentemente uma entidade poderá optar por mensurar as propriedades de investimento utilizando **modelo do justo valor**, critério que deverá aplicar a todas as PI que estejam contabilizadas. Os ganhos ou perdas resultantes das alterações do JV são reconhecidos em resultados do período, mais especificamente nas contas 773 - Ganhos por aumento do JV em PI, ou na conta 663 - Perdas por redução do JV em PI. Note-se que neste modelo não existem depreciações, pelo que o valor contabilístico é substituído pelo JV no final de cada período. Estas variações de justo valor, afectam o resultado contabilistico, mas não relevam fiscalmente, razão pela qual devem ser objecto de correcção ao nivel do quadro 07 da mod. 22 do IRC.

1.1.5 Transferências

De acordo com a NCRF 11, as transferências para, ou de, investimentos em imóveis, devem ser feitas quando, e somente quando, houver uma alteração do uso, evidenciada por:

(a) Começo de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;

(b) Começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;

(c) Fim de ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade ocupada pelo dono para propriedade de investimento;

(d) Começo de uma locação operacional para uma outra entidade, para uma transferência de inventários para propriedade de investimento; ou

(e) Fim de construção ou desenvolvimento, para uma transferência de propriedade em construção ou desenvolvimento

Note-se que **quando se adopta o modelo do custo na mensuração das PI**, o imóvel dá entrada em PI exactamente pelo mesmo valor que tinha nos AFT (mesmo que mensurado ao justo valor) ou nos inventários.

Já **quando se adopta o modelo do JV na mensuração das PI**, o tratamento deverá ser o seguinte:

- Transferências provenientes de AFT, mensurados ao custo ou ao JV: a contabilização da diferença para o JV far-se-á no capital próprio

- Transferências provenientes de Investimentos em Curso mensurados ao custo: a contabilização da diferença para o JV far-se-á em resultados do período
- Transferências provenientes de inventários, mensurados ao custo ou ao JV, dos dois o menor: a contabilização da diferença para o JV far-se-á em resultados do período.

1.1.6 NCRF-PE

A NCRF PE é omissa quanto às propriedades de investimento, pelo que, estas entidades deverão aplicar a NCRF 11, no caso de existirem este tipo de activos.

1.1.7 NC-ME

A NC-ME prevê que as propriedades de investimento (terrenos ou edifícios detidos para valorização de capital ou para arrendar a terceiros) sejam reconhecidos como AFT (conta 43)

1.1.8 Contas a utilizar

42 Propriedades de investimento

421 Terrenos e recursos naturais

422 Edifícios e outras construções

XXX

426 Outras propriedades de investimento

XXX

428 Depreciações acumuladas

429 Perdas por imparidade acumuladas *

1.2 Aspectos Fiscais

De acordo com o **nº9 do Artigo 18º do CIRC**, 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.

A alínea g) nº1 do Artigo 23º do CIRC, dispõe que se consideram como gastos as depreciações de propriedades de investimento contabilizadas pelo custo histórico, que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos ou manutenção da fonte produtora.

Relativamente às depreciações, dispõe o **nº1 do artigo 29º do CIRC**, bem como o **artigo 1º do Decreto Regulamentar 25/2009**, são aceites como gastos as depreciações de propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico, sujeitos a deperecimento que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

O cálculo das depreciações de propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico, faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes, conforme o preceituado no **artigo 4º do DR 25/2009** e no **nº1 do artigo 30º do CIRC**, estabelecendo o **nº1 do artigo 31º do CIRC** a quota anual da depreciação que poderá ser aceite como gasto do período.

No que diz respeito às perdas por imparidade, estabelece o **artigo 35º do CIRC** que podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em propriedades de investimento. *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, 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. No entanto, de acordo com o **artigo 38º do CIRC**, 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.

Relativamente às mais ou menos valias, dispõem os **artigos 46º e 47º do CIRC**, que se consideram 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 propriedades de investimento. Para efeitos da determinação do lucro tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, realizadas mediante a transmissão onerosa de 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.

Finalmente, o **artigo 20º do DR 25/2009**, refere que as depreciações e amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação.

Impostos diferidos

No caso de mensuração ao justo valor, e porque as variações de justo valor nas propriedades de investimentos, não relevam para efeitos fiscais, verifica-se uma diferença entre a quantia registada e a sua base fiscal (sempre o custo). Assim sendo, num activo, sempre que a quantia registada é superior á sua base fiscal, estamos na presença duma diferença temporária tributável, a qual origina o reconhecimento de passivo por impostos diferidos. Caso contrário, quando a base fiscal do activo é superior á sua qualtia registada, estamos na presença de uma diferença temporária dedutivel, a qual, se existirem condições para o reconhecimento, dá origem a um activo por impostos diferidos.

2-13 - ACTIVOS FIXOS TANGIVEIS, DEPRECIAÇÕES E PERDAS POR IMPARIDADE.

NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis

1.3 Aspectos contabilísticos

1.3.1 Comparação POC / SNC

Os activos fixos tangíveis (AFT) (NCRF 7) apresentam algumas diferenças face ao anterior normativo - POC, das quais se destacam:

- a omissão de algumas matérias no POC e DC que agora são tratadas em SNC, como o tratamento de dar à substituição de partes de AFT, estimativa de custos de desmantelamento e remoção, abordagem por componentes e cessação da depreciação.
- a aceitação por parte da NCRF 7 do justo valor como critério valorimétrico, desde que as revalorizações sejam regularmente efectuadas (no anterior regime estavam previstas as reavaliações fiscais e as extraordinárias).
- o reforço da importância de praticar as depreciações com base na vida útil dos bens.
- o reforço do conceito de perdas por imparidade, que embora já existisse no POC, só em situações excepcionais era aplicado.
- o código de contas apresenta também algumas novidades, como sejam a introdução dos equipamentos biológicos (436), tendo sido eliminadas as subcontas ferramentes e utensílios e taras e vasilhame.

1.3.2 Objectivo e âmbito

Activos fixos tangíveis, de acordo com a NCRF 7, são itens detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos, e se espera que sejam usados durante mais do que um período. Desde já saem fora do âmbito desta norma, sendo tratados no âmbito de outras normas:

a) Activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda de acordo com a NCRF 8 - Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;
b) Activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver NCRF 17 - Agricultura);
c) Activos relacionados com a exploração e avaliação de recursos minerais (ver NCRF 16 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); ou
d) Direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas (b) a (d).

Existem no entanto **duas excepções**, em que outras Normas podem exigir o reconhecimento de um item do activo fixo tangível com base numa abordagem diferente da usada nesta Norma.

- A NCRF 9 - **Locações** exige que uma entidade avalie o seu reconhecimento de um item do activo fixo tangível locado na base da transferência de riscos e vantagens. Porém, em tais casos, outros aspectos do tratamento contabilístico para estes activos, incluindo a depreciação, são prescritos por esta Norma.
- Uma entidade deve aplicar esta Norma a **propriedades que estejam a ser construídas** ou desenvolvidas para futuro uso como propriedades de investimento, mas que não satisfaçam ainda a definição de "propriedade de investimento" constante da NCRF 11 - Propriedades de Investimento. Uma vez que esteja concluída a construção ou o desenvolvimento, a propriedade torna-se propriedade de investimento e exige-se à entidade que aplique a NCRF 11.

1.3.3 Reconhecimento

Como regra geral, um activo intangível, só deverá ser reconhecido se cumprir cumulativamente duas condições: a **definição de activo** e se cumprir o **critério geral de reconhecimento dos activos** - probabilidade de obtenção de benefícios económicos futuros e mensuração fiável. Estes critérios são aplicados inicialmente a todos os custos de um item de AFT quando incorridos, ou posteriormente, no caso de adição ou substituição de partes, ou mesmo de assistência ao AFT.

No caso de **sobressalentes e equipamentos de serviço** de acordo com a NCRF 7 (§8) os mesmos devem ser escriturados como inventários e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do activo fixo tangível, eles são contabilizados como activo fixo tangível.

Outra questão prende-se com a existência de custos subsequentes (parágrafos 13 a 15), questão relativamente à qual o POC era omisso. Assim, os custos da assistência diária ao item, ou seja, reparações e manutenção, são reconhecidos nos resultados como incorridos (ex. mão de obra, consumíveis, pequenas peças)

No entanto, **partes de alguns itens do activo fixo tangível** poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Segundo o princípio de reconhecimento da norma, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça

de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida.

Refira-se também, que um AFT, como condição para continuar a operar, pode ser a realização regular de **inspecções** importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspecção importante for efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do activo fixo tangível como substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspecção anterior (distinta das peças físicas) é desreconhecida.

1.3.4 Mensuração

Quando à mensuração inicial (no reconhecimento) importa referir que a mesma é feita ao custo, ou seja, o preço de compra adicionado de outros custos directamente atribuíveis. Se o pagamento foi diferido para além do prazo normal do crédito, o seu custo deverá corresponder ao equivalente a dinheiro pago. A diferença é reconhecida como gastos de juros, ou capitalizada de acordo com a NCRF 10.

O custo de um AFT 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 (contabilizada de acordo com a NCRF 21)

De uma forma mais concreta, são custos necessários para colocar o activo na localização e condição de funcionamento:

- 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, deduzidos de eventuais receitas na fase de teste.

- Honorários de profissionais.

O reconhecimento de 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.

Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível:

- 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.

No caso de **activos construídos pela própria empresa**, 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 autoconstrução 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, permitindo a capitalização dos custos de empréstimos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica.

Nas situações de **troca de activos**, o AFT é reconhecido, sendo que o seu valor inicial será o seu justo valor na data da troca a menos que:

- a transacção da toca careça de substancia comercial; ou
- nem o JV do activo recebido nem o JV do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

Verificando-se as condições de excepção acima referidas, o valor inicial do AFT recebido será o valor contabilístico do activo cedido.

A mensuração subsequente poderá ser efectuada utilizando o Modelo do Custo ou o Modelo do JV (revalorização), aplicado para cada classe de AFT, sendo opcional. Refira-se que de acordo com a NCRF 21, as empresas devem, em cada data de relato, verificar se existe alguma indicação de que algum dos seus activos se encontram sobreavaliados. Em caso afirmativo, deverá ser efectuada uma estimativa do seu valor recuperável, e reconhecer a respectiva perda por imparidade.

No **modelo do custo**, o valor contabilístico = Custo - Depreciações Acumuladas - Perdas por Imparidade Acumuladas.

No entanto, subsequentemente uma entidade poderá optar por mensurar os AFT utilizando **modelo do justo valor,** em que o Valor contabilístico = Justo Valor - Depreciações Acumuladas Subsequentes - Perdas por imparidade subsequentes. Para a utilização deste critério deverá a empresa ter na sua posse:

- Terrenos e edifícios: avaliações realizadas por peritos qualificados e independentes
- Itens de instalações e equipamentos: valor de mercado determinado por avaliação

Se não houver provas com base no mercado não é possível utilizar o método de revalorização.

Quando se procede a uma revalorização de um AFT, as amortizações acumuladas do mesmo devem ser reexpressas proporcionalmente ou então eliminadas, contra a quantia escriturada bruta do activo, devendo todos os itens da mesma classe ser revalorizados.

Para finalizar, vejamos uma síntese das situações de reconhecimento de aumento ou diminuição do justo valor:

	Reconhecimento do aumento para o justo valor	Reconhecimento da diminuição para o justo valor
Regra Geral	Directamente em capital próprio (conta 58)	Nos resultados (conta 655)
Excepção	Nos resultados quando se verificar a reversão de um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido em resultados (conta 7625)	Directamente em capital próprio quando se verificar a existência de um saldo credor no excedente de revalorização com respeito ao mesmo activo (conta 58)

Retirado de: Gomes, J., & Pires, J. (Eds.). (2011). *Normalização contabilização para Micro Entidades* (1ª Edição ed.). Porto: Vida Económica

1.3.5 Depreciações

Os AFT deverão ser depreciados em função da sua utilização, dado a sua vida útil ser normalmente limitada (temos no entanto como excepção os terrenos, que têm um período de vida ilimitado. Relativamente às depreciações, importa destacar os seguintes aspectos:

- **Depreciação por componentes**: a NCRF 7 prevê a depreciação por componentes no caso de AFT compostos, devendo a entidade separar as partes significativas que tenham uma vida útil diferente, e proceder à sua depreciação separada.
- **Quantia depreciável**: a quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil, sendo determinada após dedução do seu valor residual (excepto se for insignificante ou de difícil determinação)
- **Métodos de depreciação**: O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. São preconizados pela NCRF 7 os seguintes métodos:
    - Método da linha recta
    - Método do saldo decrescente
    - Método das unidades de produção.

  O método de depreciação deverá ser revisto, pelo menos, no final de cada exercício.

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 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.

1.3.6 Desreconhecimento de AFT

A entidade deverá efectuar o desreconhecimento de um AFT, aquando da sua alienação (conta 7871 ou 6871) ou quando não se espere obter benefícios económicos futuros com o seu uso ou alienação (conta 655)

1.3.7 NCRF-PE

A NCRF PE não apresenta diferenças significativas relativamente à NCRF 7.

1.3.8 NC-ME

A NC ME A NC-ME prevê que as propriedades de investimento (terrenos ou edifícios detidos para valorização de capital ou para arrendar a terceiros) sejam reconhecidos como AFT (conta 43).

A NC ME não prevê a utilização do modelo de revalorização na mensuração subsequente de AFT.

O conceito de valor residual nos AFT não está previsto na NC ME, permitindo esta norma apenas o método da linha recta, na depreciação dos AFT.

Esta norma (ME) também é omissa quanto ao tema de imparidade de AFT, não contemplando o código de contas qualquer referência ou conta para o efeito, pelo que não deverão ser reconhecidas perdas por imparidade em AFT.

1.3.9 Contas a utilizar

43 Activos fixos tangíveis

431 Terrenos e recursos naturais

432 Edifícios e outras construções

433 Equipamento básico

434 Equipamento de transporte

435 Equipamento administrativo

436 Equipamentos biológicos *

437 Outros activos fixos tangíveis

438 Depreciações acumuladas

439 Perdas por imparidade acumuladas *

1.4 Aspectos Fiscais

A alínea g) nº1 do Artigo 23º do CIRC, dispõe que se consideram como gastos as amortizações de activos fixos tangíveis, que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos ou manutenção da fonte produtora.

Relativamente às depreciações, dispõe o **nº1 do artigo 29º do CIRC**, bem como o **artigo 1º do Decreto Regulamentar 25/2009**, são aceites como gastos amortizações de activos fixos tangíveis, sujeitos a deperecimento que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

O cálculo das depreciações de activos fixos tangíveis, faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes, conforme o preceituado no **artigo 4º do DR 25/2009** e no **nº1 do artigo 30º do CIRC**, estabelecendo o **nº1 do artigo 31º do CIRC** a quota anual da depreciação que poderá ser aceite como gasto do período.

De acordo com o **artigo 2º nº5 do DR 25/2009**, são, incluídos no custo de aquisição ou de produção, de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável, os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou produção de elementos do AFT, na medida em que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento ou utilização, desde que este seja superior a um ano.

O **artigo 33º do CIRC** e o **artigo 19º do DR 25/2009**, dispõe que os activos fixos tangíveis sujeitos a deperecimento, cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1000, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo

Já o **artigo 34º do CIRC** e o **artigo 11º do DR 25/2009**, indica que 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.

Quando os AFT estiverem sujeitos a um desgaste mais rápido que o normal, de acordo com o **artigo 9º do DR 25/2009**, em consequência de laboração em mais do que um turno, pode ser aceite como gasto do período de tributação: a) Se a laboração for em dois turnos, uma quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser aplicado, acrescida até 25%; b) Se a laboração for superior a dois turnos, uma quota de depreciação correspondente à que puder ser praticada pelo método que estiver a ser aplicado, acrescida até 50%.

No caso de imóveis, dispõe o **artigo 10º do DR 25/2009,** que o valor a considerar nos termos do artigo 2.º, para efeitos do cálculo das respectivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respectivo valor não sujeita a deperecimento. A separação do valor do terreno e da construção devem constar do dossier fiscal (**artigo 130º CIRC**)

As peças e componentes de substituição ou de reserva, que sejam perfeitamente identificáveis e de utilização exclusiva em activos fixos tangíveis, podem ser excepcionalmente depreciadas, a partir da data da entrada em funcionamento ou utilização destes activos ou da data da sua aquisição, se posterior, durante o mesmo período da vida útil dos elementos a que se destinam ou, no caso de ser menor, no decurso do respectivo período de vida útil calculado em função do número de anos de utilidade esperada. Este regime não se aplica às peças e componentes que aumentem o valor ou a duração esperada dos elementos em que são aplicados. **(artigo 14º do DR 25/2009)**

No que diz respeito às perdas por imparidade, estabelece o **artigo 35º do CIRC** que podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis. *As perdas por imparidade* de activos depreciáveis *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, 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.

No entanto, de acordo com o **artigo 38º do CIRC**, 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.

A **alínea l) nº1 Artigo 45º do CIRC**, refere que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, 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;

Relativamente às mais ou menos valias, dispõem os **artigos 46º e 47º do CIRC**, que se consideram 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 activos fixos tangíveis.

O artigo **48º do CIRC**, indica que, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias, realizadas mediante a transmissão onerosa de activos fixos tangíveis, detidos por um período não inferior a um ano, 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

O **artigo 20º do DR 25/2009**, refere que as depreciações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação.

Finalmente, refira-se a **Circular Nº6/2011 da DSIRC**, que veio esclarecer de alguns aspectos específicos relativos aos activos fixos tangíveis, nomeadamente: Aquisição com pagamento diferido, Modelo de Revalorização, Reavaliação fiscal, Alteração do método de depreciação, Anulação reserva reavaliação antigo 58-A CIRC, Quotas mínimas de depreciação ou amortização e
Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

2.14 – Ativos Intangíveis, Depreciações e Perdas por Imparidade

NCRF 6 - Activos Intangíveis

1.5 Aspectos contabilísticos

1.5.1 Comparação POC / SNC

Os activos intangíveis, embora estivessem anteriormente previstos no POC e nas Directrizes Contabilísticas, o facto é que o SNC trouxe várias alterações ao nível do reconhecimento, donde se destaca a possibilidade de utilização do modelo de revalorização.

Outra novidade relativamente ao anterior regime, é o facto das despesas de constituição, arranque e expansão de uma sociedade, serem consideradas em SNC como gastos do período, enquanto que o POC previa a sua contabilização como imobilizações corpóreas.

Uma outra diferença, prende-se com o facto da NCRF 6 não permitir a capitalização de dispêndios com formação e com publicidade e actividades promocionais, sendo que na vigência do POC era "normal" a capitalização de dispêndios com publicidade, formação e lançamento de novos produtos.

A NCRF 6 não permite a capitalização de gastos na fase de pesquisa. No entanto a DC 7, admitia a sua capitalização desde que fosse assegurada, de uma forma inequívoca, a existência de benefícios económicos.

1.5.2 Objectivo e âmbito

Para entendermos o que são activos intangíveis, importa recorrer à definição constante de NCRF 6. Assim, activos intangíveis (AI) são: **activos** (recursos controlados pela entidade

como resultado de acontecimentos passadas e dos quais se espera vir a obter benefícios económicos futuros) **não monetários**, **identificáveis** e **sem substância física**.

Um **activo é controlável**, de acordo com os §13 a 16 da NCRF 6, quando tem o poder de gerar benefícios económicos futuros e de restringir o acesso de terceiros a esses mesmos benefícios gerados. **Será identificável**, quando poder ser separável, i.e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, activo ou passivo relacionado; ou resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações (§11 e 12 NCRF 6)

1.5.3 Reconhecimento

Como regra geral, um activo intangível, só deverá ser reconhecido se cumprir cumulativamente duas condições: a **definição de AI** e se cumprir o **critério geral de reconhecimento dos activos** - probabilidade de obtenção de benefícios económicos futuros e mensuração fiável. Estes critérios são aplicados inicialmente a todos os custos de um item de AI quando incorridos, ou posteriormente, no caso de adição ou substituição de partes, ou mesmo de assistência ao AI.

Reconhecer um AI, poderá decorrer de algumas situações particulares, que passamos a abordar sucintamente:

- **AI Adquiridos separadamente**: estes cumprem sempre o critério da obtenção de benefícios económicos futuros, bem como da mensuração do custo com fiabilidade. Note-se no entanto, que se uma entidade adquirir os trabalhos de pesquisa a outra entidade, reconhecerá um AI. No entanto, se prosseguir essa pesquisa internamente, os gastos que suportará subsequentemente na fase da pesquisa, já serão reconhecidos como gastos do período.
- **Aquisição como parte de uma concentração de actividades empresariais:** neste caso só é reconhecido um activo intangível da adquirida (separadamente do Goodwill) se o justo valor do activo puder ser fiavelmente mensurado, independentemente de o activo ter sido reconhecido pela adquirida antes da concentração de actividades empresariais. Isto significa, por exemplo, que o adquirente reconhece como um activo, separadamente do goodwill, um projecto de pesquisa e desenvolvimento em curso da adquirida caso o projecto corresponda à definição de activo intangível e o seu justo valor possa ser fiavelmente mensurado.

- **Aquisição de um AI por meio de um subsídio do Governo**: neste caso não existirão grandes dúvidas quanto ao reconhecimento do AI. Note-se que nestes casos existe a transferência ou imputação a determinada entidade de licenças, direitos ou quotas. Assim, o reconhecimento inicial deste tipo de AI poderá ser efectuada de duas formas; ou pelo JV ou por uma quantia nominal mais os dispêndios directamente atribuíveis para preparar os AI para o seu uso pretendido.

- **Troca de activos**: neste caso o AI também é reconhecido, cumprindo-se normalmente os critérios de reconhecimento. Neste caso o seu valor inicial será o seu justo valor na data da troca a menos que:
    - a transação da toca careça de substancia comercial; ou
    - nem o JV do activo recebido nem o JV do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis.

  Verificando-se as condições de excepção acima referidas, o valor inicial do AI recebida será o valor contabilístico do activo cedido.

- **AI Gerados internamente**: neste caso torna-se particularmente difícil determinar quando existe um activo identificável, que gere benefícios económicos futuros para a empresa, sendo também difícil a determinação fiável do seu custo.

  Neste particular, destaquem-se as seguintes situações:

  a) Despesas com pesquisa: de acordo com a definição da NCRF 6, pesquisa, é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos. Uma vez que na fase de investigação não existe qualquer descoberta, não é seguro que as despesas incorridas venham a gerar benefícios económicos futuros, pelo que deverão ser consideradas como **gasto** do período. São exemplos de actividades de pesquisa:
    - 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.

b) Despesas com desenvolvimento: de acordo com a definição da NCRF 6**,** desenvolvimento, é a aplicação das descobertas derivadas da pesquisa ou de outros conhecimentos a um plano ou concepção para a produção de materiais, mecanismos, aparelhos, processos, sistemas ou serviços, novos ou substancialmente melhorados, antes do início da produção comercial ou uso. Nesta fase a empresa já superou a pesquisa, encontrando-se na fase de concepção, construção e teste de protótipos, modelos, etc; realização de estudos de mercado; estudo da viabilidade do projecto; obtenção de recursos financeiros; etc.

São exemplos de actividades de desenvolvimento:

- 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.

Desta forma, **só se estiverem satisfeitas algumas condições** na fase de desenvolvimento, é que deverão ser capitalizados os gastos, sempre com a ressalva dos custos poderem ser mensurados com fiabilidade. Assim, a empresa deverá 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.

Enquanto não se verificaram as condições expostas acima, os dispêndios deverão ser contabilizados como gastos do período. Se subsequentemente se verificarem as condições de capitalização como AI, os gastos suportados em períodos anteriores, não poderão ser reclassificados para o activo - apenas os dispêndios subsequentes serão objecto de capitalização.

c) **Reconhecimento imediato como gasto**: de acordo com a NCRF 6, deverão ser reconhecidos imediatamente como gasto:
   - Goodwill gerado internamente
   - As marcas, cabeçalhos, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes gerados internamente.
   - Dispêndio com actividades de arranque
   - Dispêndios com actividades de formação
   - Dispêndios com actividades de publicidade e promocionais.
   - Dispêndios com a mudança de local ou reorganização de uma entidade no seu todo ou em parte.

1.5.4 Mensuração

Quando à mensuração inicial (no reconhecimento) importa referir que a mesma é feita ao custo, ou seja, o preço de compra adicionado de outros custos directamente atribuíveis. Se o pagamento foi diferido para além do prazo normal do crédito, o seu custo deverá corresponder ao equivalente a dinheiro pago. A diferença é reconhecida como gastos de juros, ou capitalizada de acordo com a NCRF 10.

- **Custo de um AI adquirido separadamente**: preço de compra adicionado de outros custos directamente atribuíveis à preparação do activo para o seu uso pretendido;
- **Custo de AI gerado internamente**: engloba 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 e taxas de registo. No entanto os dispêndios com a formação do pessoal para utilizar o activo, bem como as ineficiências identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o activo atingir o desempenho planeado, não são custos do AI, sendo consideradas directamente como gastos.

A mensuração subsequente poderá ser efectuada utilizando o Modelo do Custo ou o Modelo do JV.

No **modelo do custo**, o valor contabilístico = Custo - Depreciações Acumuladas - Perdas por Imparidade Acumuladas.

No entanto, subsequentemente uma entidade poderá optar por mensurar os AI utilizando **modelo do justo valor**. Quando se procede a uma revalorização de um AI, as amortizações acumuladas do mesmo devem ser reexpressas proporcionalmente ou então eliminadas. Neste modelo, após o reconhecimento inicial, o AI é registado pelo valor reavaliado, que é o seu justo valor è data da reavaliação, menos amortizações acumuladas subsequentes (apenas para os activos intangíveis de vida útil finita) e perdas por imparidade acumuladas subsequentes, se existirem.

No entanto, a NCRF 6 requer a determinação do justo valor com recurso a um mercado activo, não sendo no entanto vulgar que exista um mercado activo com as características descritas no § 8 da norma para um activo intangível. De acordo com as definições de norma, **mercado activo**: é um mercado no qual se verifiquem todas as condições seguintes:

- Os itens negociados no mercado são homogéneos;
- Podem ser encontrados em qualquer momento compradores e vendedores dispostos a comprar e vender; e
- Os preços estão disponíveis ao público.

De acordo com a NCRF 6, as revalorizações, a existirem, deverão ser efectuadas com **regularidade suficiente**, de forma a que a quantia registada não difira materialmente da que seria determinada pelo uso do justo valor à data de balanço.

A mensuração subsequente pelo JV deverá ser aplicada a todos os activos da mesma classe, a menos que não exista um mercado activo para esses activos.

Para finalizar, vejamos uma síntese das situações de reconhecimento de aumento ou diminuição do justo valor:

	Reconhecimento do aumento para o justo valor	Reconhecimento da diminuição para o justo valor
Regra Geral	Directamente em capital próprio (conta 58)	Nos resultados (conta 656)

Excepção	Nos resultados quando se verificar a reversão de um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido em resultados (conta 7626)	Directamente em capital próprio quando se verificar a existência de um saldo credor no excedente de revalorização com respeito ao mesmo activo (conta 58)

Retirado de: Gomes, J., & Pires, J. (Eds.). (2011). *Normalização contabilização para Micro Entidades* (1ª Edição ed.). Porto: Vida Económica

1.5.5 Amortização

Os activos intangíveis, poderão ser classificados em dois tipos: **AI com vida útil finita** e **AI com vida útil indefinida**. Na prática, o que os distingue é o facto de os primeiros serem amortizados, por terem uma vida útil finita, contrariamente aos outros, em que não existe qualquer depreciação, dado que não existe uma data limite para o consumo de benefícios económicos futuros. Mais especificamente, vejamos os aspectos essenciais:

- **AI com vida útil finita:**
  - Está previsto o conceito de valor residual, pelo que quantia sujeita amortização deverá corresponder ao valor do custo menos esse valor;
  - O método de amortização deverá ser seleccionado de acordo com o modelo de consumo dos benefícios económicos, podendo ser o método de linha recta ou outro que a entidade considere mais apropriado.
  - O período e o método de amortização deverão ser revistos, pelo menos, no final de cada ano financeiro.
  - Imparidade: neste tipo de activos, apenas se efectuam testes de imparidade quando existirem indicações de imparidade.
- **AI com vida útil indefinida:**
  - Este tipo de activos não deverão ser amortizados.
  - A vida útil deverá ser revista no final de cada período. No caso de se concluir que o acto passou a ter uma vida finita, deverá ser iniciada a depreciação, sendo a alteração contabilizada como uma alteração de estimativa
  - Imparidade: o teste de imparidade deverá ser efectuado anualmente, e sempre que haja indicação de que o AI poderá estar em imparidade.

1.5.6 NCRF-PE

A NCRF PE não permite a adopção do modelo de revalorização para os AI.

1.5.7 NC-ME

A NC ME não permite também a adopção do modelo de revalorização para os AI. Esta norma também é omissa quanto ao tema de imparidade de activos intangíveis, não contemplando o código de contas qualquer referência ou conta para o efeito, pelo que não deverão ser reconhecidas perdas por imparidade em AI.

1.5.8 Contas a utilizar

44 Activos intangíveis

441 Goodwill

442 Projectos de desenvolvimento *

443 Programas de computador

444 Propriedade industrial

... ...

446 Outros activos intangíveis

……

448 Amortizações acumuladas

449 Perdas por imparidade acumuladas *

1.6 Aspectos Fiscais

A alínea g) nº1 do Artigo 23º do CIRC, dispõe que se consideram como gastos as amortizações de activos intangíveis, que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos ou manutenção da fonte produtora.

Relativamente às depreciações, dispõe o **nº1 do artigo 29º do CIRC**, bem como o **artigo 1º do Decreto Regulamentar 25/2009**, são aceites como gastos amortizações de activos intangíveis, sujeitos a deperecimento que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo.

O cálculo das depreciações de activos intangíveis, faz-se, em regra, pelo método das quotas constantes, conforme o preceituado no **artigo 4º do DR 25/2009** e no **nº1 do artigo**

30º do CIRC, estabelecendo o **nº1 do artigo 31º do CIRC** a quota anual da depreciação que poderá ser aceite como gasto do período.

De acordo com o **artigo 32º do CIRC** e **artigo 17º do DR 25/2009**, as despesas com projectos de desenvolvimento podem ser consideradas como gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas. Assim, as entidades podem, e devem nos termos da NCRF 6 capitalizar esses dispêndios, mas considerar no período fiscal em que ocorrem a sua totalidade como gasto fiscal.

O **artigo 33º do CIRC** e o **artigo 19º do DR 25/2009**, dispõe que os activos intangíveis sujeitos a deperecimento, cujos custos unitários de aquisição ou de produção não ultrapassem € 1000, podem ser totalmente depreciados ou amortizados num só período de tributação, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo

Já o **artigo 34º do CIRC** e o **artigo 16º do DR 25/2009**, indica que não a são aceites como gastos, as amortizações de elementos do activo intangível não sujeitos a deperecimento, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos. O goodwill, não está sujeito a depreciação, mas apenas a testes de imparidade.

No que diz respeito às perdas por imparidade, estabelece o **artigo 35º do CIRC** que podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos intangíveis. *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, 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.

No entanto, de acordo com o **artigo 38º do CIRC**, 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.

Relativamente às mais ou menos valias, dispõem os **artigos 46º e 47º do CIRC**, que se consideram 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 activos intangíveis.

O **artigo 20º do DR 25/2009**, refere que as amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação.

Finalmente, o **artigo 22º do DR 25/2009**, indica que 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.

A este proposito veja-se a circular nº7/2011 da A.T., no ponto 2.22.9.

2.15-ACTIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA (ANCDV)

Estamos perante um tema que em relação às práticas contabilísticas do POC, se torna uma novidade com a entrada em vigor do SNC, uma vez que o POC não prescrevia qualquer tratamento para este tipo de activos.

I – Reconhecimento e Mensuação

De uma forma geral, podemos dizer que estamos perante um activo não corrente detido para venda (ANCDV), quando nos deparamos com um activo não corrente (de longo prazo), cuja recuperação do seu valor é efectuada através da sua venda e não pelo uso continuado.

Todavia, a transferência para esta rubrica não é assim tão linear e tem de obedecer a algumas regras. Assim, só é possível registar ou transferir um activo não corrente (por exemplo, activo fixo tangível) para activo não corrente detido para venda se e só se cumprir cumulativamente os seguintes requisitos:

- O activo não corrente está disponível para venda imediata na sua condição actual;
- A sua venda seja altamente provável.

Do referido anteriormente importa salientar que se estivermos perante um activo não corrente que irá sofrer qualquer transformação, não é cumprido o primeiro critério, logo não pode ser considerado como activo não corrente detido para venda. Outra situação a destacar é que se o activo não corrente se destinar ao abate, não pode naturalmente ser classificado nesta categoria pois não se destina a venda. Finalmente, um activo não corrente só se considera como de venda "altamente provável" (segundo critério) se cumprir todos os seguintes

critérios:

– A gestão está altamente empenhada num plano para o vender;

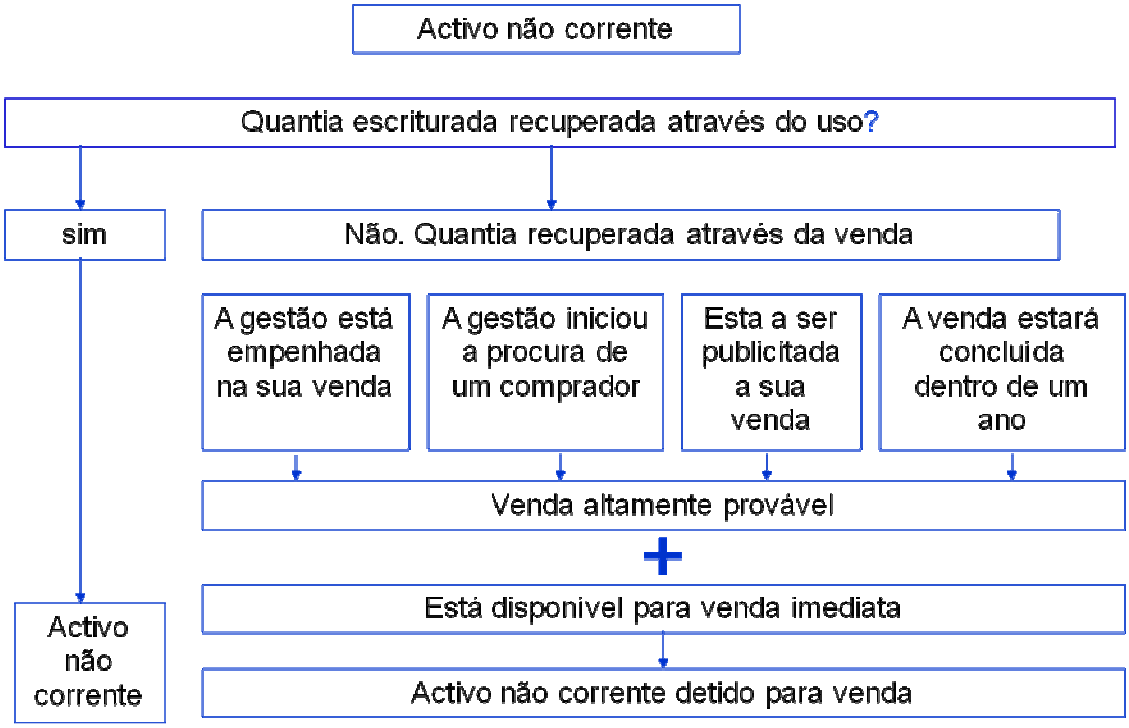
– Foi iniciado um programa activo para localizar um comprador;

– A venda vai ser efectuada no prazo de 12 meses, excepto se o atraso for originado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controlo da entidade e existir evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de venda.

– O activo está a ser activamente publicitado a um preço razoável; e

– As acções necessárias para concluir o plano devem indicar a improbabilidade de alterações significativas no plano, ou de o plano ser retirado. Por exemplo, se no orçamento da entidade já estiver considerada a venda, é um bom indicador de que não se espera voltar atrás com o plano.

Resumindo:

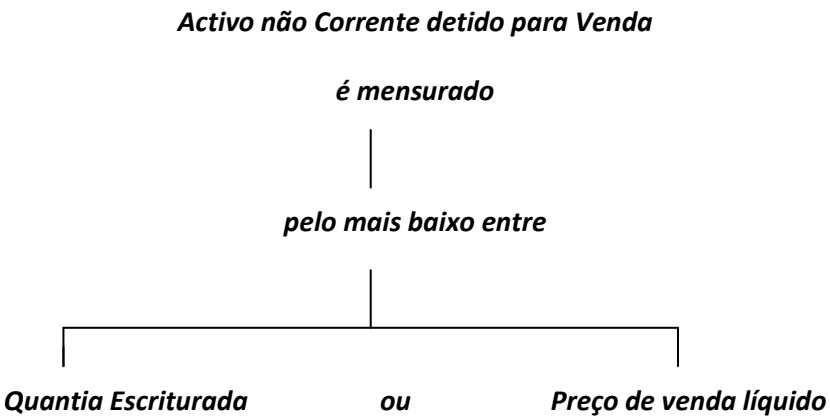


Depois de chegarmos à conclusão de que estamos perante um Activo Não Corrente Detido para a Venda é necessário procedermos à sua mensuração. Assim, e segundo a NCRF 8, um activo não corrente detido para venda dever ser mensurado pelo menor valor entre:

- A sua quantia escriturada; e
- O justo valor (JV) menos os custos de o vender

Assim, e como já dispomos da sua quantia escriturada na contabilidade, o que temos a fazer é determinar o justo valor do activo e os custos para o vender. Ou seja, determinar o valor de venda desse activo e deduzir-lhe os custos necessários para o vender (não devem ser considerados os custos internos para o vender, os gastos de financiamento e os gastos de impostos sobre o rendimento). Depois de obtermos este montante (JV - custos para vender) devemos compará-lo com a sua quantia escriturada. Se o montante for superior à sua quantia escriturada, não se faz rigorosamente nada. Se o montante for inferior à sua quantia escriturada, reduz-se a quantia escriturada para este montante., reconhecendo-se uma perda por imparidade pela diferença.

Portanto, e resumidamente,



e no caso de ser utilizado o preço de venda líquido (ou JV menos custos para vender), existe a necessidade reconhecimento de uma perda por imparidade para a diferença entre este valor e a sua quantia escriturada.

Exemplo:
A empresa detinha, no início de 2011, um terreno classificado como Activo fixo tangível (AFT) que apresentava uma quantia escriturada de 180.000 €. Nesse mesmo ano, decidiu colocar o imóvel à venda por 175.000 €, sendo que os custos esperados de venda ascendem a cerca de 15.000 €.
Resolução
Quantia Escriturada do imóvel = 180.000,00 €
Justo Valor menos custos para vender = 160.000,00 €

O mais baixo é o Justo Valor menos custos para vender, logo já sabemos que será esse a mensuração do ANCDV e que teremos de registar uma perda por imparidade, que será mensurada da seguinte forma:

Perda por Imparidade = 180.000,00 € - 160.000,00 = 20.000,00 €

Procedimentos:

1 - Reclassificar o AFT para o ANCDV (partindo do pressuposto que cumpre todos os requisitos para a reclassificação).

2 - Mensurar o ANCDV pelo menor entre o Justo Valor menos custos para vender e a sua quantia escriturada. Neste caso utiliza-se o Justo Valor menos custos para vender.

3 - Registar a perda por imparidade, dado ser usado o JV menos custos para vender.

Lançamentos:

D - 46 X - Activos não Correntes Detidos para Venda	-	180.000,00 €
C - 658 - Perdas por Imparidade - ANCDV	-	20.000,00 €
C - 43 - Activos Fixos Tangíveis	-	180.000,00 €
D - 469 - Perdas por Imparidade Acumuladas	-	20.000,00 €

Um ANCDV não deve ser depreciado, pois estes activos destinam-se a ser recuperados primariamente pela venda e não pelo seu uso. Todavia, subsequentemente podem verificar-se alterações do seu justo valor ou dos custos para vender em relação ao seu valor inicial e que podem ter reflexos na valorização subsequente do activo não corrente detido para venda.

Nunca podemos esquecer que um ANCDV é mensurado ao menor entre a sua quantia escriturada e o seu justo valor líquido de custos de venda, pelo que alterações do seu justo valor líquido de custos de venda podem ter impacto na sua valorização:

- Qualquer perda subsequente relacionada com diminuição do JV menos custo para vender deve ser reconhecida como perda por imparidade. No exemplo anterior, se o JV menos custos para vender passasse para 150.000 €, teríamos de registar uma perda por imparidade de 10.000,00 €, através do débito da conta 658- Perdas por Imparidade - ANCDV, por crédito da conta 469- Perdas por Imparidade Acumuladas ANCDV.
- Qualquer ganho subsequente relacionado com aumento de justo valor menos custos para vender, fará reverter a perda por imparidade, levando ao reconhecimento de um ganho. No entanto, o ganho está limitado ao montante das perdas por imparidade reconhecidas no passado, ou seja, no máximo o que conseguimos com o aumento do JV menos custos para vender é repor a anterior quantia escriturada. No exemplo

anterior, imagine-se que o JV menos custos para vender passou para 200.000,00 €. O primeiro impacto era registar um ganho de 40.000,00 €, mas o mesmo não pode ser feito porque ultrapassaria as perdas por imparidade acumuladas registadas que ascendem apenas a 20.000,00 €. Note-se também que se revertêssemos 40.000,00 €, estávamos a quebrar a regra da mensuração ao menor entre a quantia escriturada e o justo valor menos custos para vender. Assim, só devemos reverter 20.000,00 €, através do débito da conta 469 por crédito da conta 7628.

Assim, e de forma resumida:

	ANCDV
Recuperação	Pela sua venda
Apresentação	Activo não corrente detido para venda
Mensuração	Menor entre a quantia escriturada e o valor realizável líquido
Depreciação	Não é sujeita
Reversão de imparidade	Possível, mas limitada

Um activo que foi classificado como ANCDV pode deixar no futuro de cumprir os critérios para classificação como ANCDV. Se isso acontecer deverá ser reclassificado para a correspondente categoria que melhor reflectir o seu uso. Todavia, nesta reclassificação, é necessário ter em atenção que o activo deverá ser mensurado pelo mais baixo entre:

- A quantia escriturada que o activo teria à data desta reclassificação, caso nunca tivesse sido transferido ou considerado como ANCDV. O mesmo é dizer, a quantia escriturada antes de ser classificado como detido para venda, ajustado pela depreciação, amortização ou reavaliações que teriam sido efectuadas caso o activo não tivesse sido classificado como detido para venda.
- A sua quantia recuperável na data de decisão de não proceder à sua venda. Chamamos à atenção que neste caso, a quantia recuperável, não é o Justo Valor menos os custos para vender, mas sim, a quantia mais alta entre o Justo Valor menos os custos para vender e o seu Valor de Uso (Conforme norma da imparidade, NCRF 12)

Qualquer perda por imparidade relacionada com a situação referida anteriormente, deverá ser contabilizada no período em que deixem de se verificar os critérios requeridos para a classificação como activo detido para venda.

Exemplo:

Imagine-se um ANCDV, em que foi abandonado o plano de venda traçado, sendo conhecidos os seguintes elementos;

Quantia Escriturada à data = 160.000,00 €

Quantia Escriturada que teria senão tivesse sido ANCDV = 180.000,00 €

Justo Valor Menos Custos Para Vender à data = 160.000,00 €

Valor de Uso à data = 170.000,00 €.

Face a isto, e tendo em conta que:

A Quantia Recuperável, é a mais alta entre o JV menos custos para vender e o seu Valor de Uso, o seu valor ascende a 170.000,00 (Valor de Uso) e a quantia escriturada que o activo teria à data é de 180.000,00 €, o activo fica mensurado, por 170.000,00 €.

Exemplo final

Para auxiliar o estudo desta matéria, apresentamos de seguida, um exemplo que consideramos bastante abrangente e que fez parte integrante do exame de acesso à profissão de Técnico Oficial de Contas de 11 de Fevereiro de 2012. Esta era a Questão 41, da Versão A:

No início de outubro de N foi reconhecido como activo não corrente detido para venda, um equipamento de corte pelo valor de 100.000 €, que corresponde ao justo valor do activo menos os gastos de vender naquela data. A quantia escriturada do equipamento nos activos fixos tangíveis ascendia, naquela data, a 80.000 €, resultantes 200.000 € do valor bruto do activo e 120.000 € de depreciações acumuladas. A depreciação anual do equipamento é constante e no valor de 20.000 €, adoptando a empresa a política de depreciação por duodécimos.

Em 31 de dezembro de N, a venda do activo ainda não se concretizara e o seu justo valor menos o custo de vender, nessa data, ascendia a 90.000 €.

No início de abril de N+1, a Administração da sociedade desistiu da intenção de venda do equipamento, voltando a usá-lo na sua produção. Nesta data o valor recuperável do equipamento ascendia a 95.000 €. A reclassificação do equipamento, de activo não corrente detido para venda para activo fixo tangível, deve ser efectuada pelo valor de:

a) 95.000 €.

b) 70.000 €.

c) 90.000 €.

d) 80.000 €.

Resposta correcta: Alínea b). Efecivamente no caso de desreconhecimento como ANCDV, ele deve deve ser emnsurado pelo mais baixo entre a sua quantia recuperável (Valor de uso ou JV menos custos para vender) e a quantia escriturada que o ANCDV teria á data dos desreconhecimento como tal, se se mantivesse na sua classificação anterior. Ora, o valor recuperavél era de 95.000 euros, e tendo em conta que as depreciações se fazem por duodécimos (neste exemplo), a quantia registada incial teria sido diminuida em 10.000 euros de depreciações correspondentes a dois trimestres.

II - SNC - PE e SNC - ESNL

Não foram criadas normas especificas para o sector não lucrativo e para as pequenas entidades no que respeita aos activos não corrente detidos para venda, pelo que aplica-se a este tipo de entidades o mesmo que foi referido para o SNC.

III - Microentidades

Tal como acontece com as entidades em que são aplicáveis as NCRF - ESNL e NCRF - PE, para as entidade que aplicam o NC-ME o legislador não criou nenhuma norma específica para os ANCDV. Mas ao contrário do que acontece com as outras entidades, as entidades que aplicam a NC-ME não têm qualquer regime supletivo. Logo, os ANCDV não são aplicáveis às entidades sujeitas às NC-ME.

IV - Fiscalidade e Impostos Diferidos

Relativamente à parte fiscal, é muito importante a circular n.º 8/2011 da Autoridade Tributária já que vem esclarecer muitas dúvidas relacionadas com o enquadramento fiscal deste tipo de activos.

Em termos fiscais, há sempre que distinguir entre um activo que foi reclassificado em ANCDV (por exemplo, passou de AFT para ANCDV) e aquele que é adquirido e reconhecido de imediato, como ANCDV.

1 - Activo não corrente reclassificado em ANCDV

<u>Depreciações</u>

Como vimos anteriormente, o activo deixa de ser depreciado para efeitos contabilísticos, mas será que podemos continuar a depreciar a nível fiscal. A resposta, é obviamente não, pois este activo não é um elemento fiscalmente depreciável, de acordo com o n.º 1 do art.º 29.º do Código do IRC e n.º 1 do art.º 1.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, dado que também não o é em termos contabilísticos, não se aplicando neste caso a regra da

quota mínima. Logo, não existe neste caso diferenças entre a base fiscal e a base contabilística, logo não há lugar ao reconhecimento de qualquer imposto diferido.

Transmissão Onerosa

Na transmissão onerosa do ANCDV, aplicam-se-lhe os mesmos regimes fiscais das mais valias e menos valias, bem como do reinvestimento que seriam aplicáveis ao activo antes da sua reclassificação como ANCDV [cf. art.º 46.º, n.º 1, alínea a) e art.º 48.º, n.º 1, ambos do Código do IRC].

Perdas por imparidade

A aplicação da NCRF 8 pode levar ao reconhecimento de gastos relacionados com perdas por imparidade que por não se enquadrarem no artigo 35º do CIRC, não podem ser aceites a nível fiscal. Nestes casos, estamos perante uma diferença temporária entre a contabilidade e fiscalidade, porque a perda por imparidade pode ser "recuperada" quando da transmissão onerosa do activo, pela aplicação do regime fiscal das mais e menos valias. Assim, estamos perante o reconhecimento de um activo por impostos diferidos, com reflexos nos resultados, através do débito da conta 2741 - Activos por Impostos Diferidos, por crédito da conta 8122- Imposto Diferido. De notar, no entanto que só é possível registar activos por impostos diferidos, se for provável que os lucros tributáveis futuros permitirão a sua utilização. Note-se que se reconhece um activo por impostos diferidos quando a quantia registada do activo é inferior á sua base fiscal.

Nos termos referida da circular a perda por imparidade apurada pode ser reconhecida para efeitos fiscais se o ANCDV sofrer uma desvalorização excepcional nos termos do n.º 1 do art.º 38.º, que implique abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, e desde que verificados os requisitos exigidos nesse artigo. Isto porque, o activo vai ser objecto de abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, e portanto, já não vai ser vendido deixando de respeitar a definição de ANCDV.

Reclassificação de ANCDV para outro activo

Caso se deixe de verificar os pressupostos para se possa considerar como ANCDV, deve ser cessada a classificação como ANCDV, sendo então necessário reclassificar e reconhecer as

depreciações que teriam sido reconhecidas se o activo não tivesse sido classificado como detido para venda.

As depreciações que forem reconhecidas quando da reclassificação do ANCDV, podem ser deduzidas fiscalmente durante o período de vida útil remanescente, desde que não seja excedido, anualmente a quota máxima. Todavia, a circular acrescenta um ponto fundamental, referindo, que caso seja necessário, o lapso de tempo em que esteve classificado como ANCDV possa ser acrescido ao período de vida útil fiscalmente aceite, com a finalidade exclusiva de permitir ao sujeito passivo a dedução das respectivas depreciações, pois se assim não fosse, as empresas que utilizassem as quotas máximas ficariam com quotas perdidas.

Esta situação, vai originar também activos por impostos diferidos (desde que seja provável que os lucros tributáveis futuros permitirão a sua utilização), pois as bases contabilísticas e fiscais serão quase de certeza diferentes.

2 - Activo adquirido e reconhecido inicialmente como ANCDV

A nível fiscal, importa apenas referir que, sendo transmitido um activo que no reconhecimento inicial foi classificado contabilisticamente como ANCDV, é apurado um resultado operacional (ganho/perda) e não uma mais valia ou menos valia fiscal. Isto porque, contrariamente ao disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 46.º do Código do IRC, o ANCDV não resultou da reclassificação de AFT, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis ou de propriedades de investimento. Consequentemente, este activo não pode aproveitar do regime do reinvestimento

2.16 - Reconhecimento do rédito e contratos de construção Reconhecimento do rédito

I. Introdução

Determinada sociedade desportiva, tendo em vista a antecipação do recebimento de parte das suas receitas relativas a uma época desportiva, vende, antes de a mesma se iniciar, todos os ingressos para essa época desportiva.

Quando reconhecer os rendimentos relativamente à venda do conjunto de bilhetes de acesso aos espetáculos desportivos proporcionados por aquela sociedade desportiva?

A questão em termos contabilísticos é saber quando a contabilidade deve reconhecer o rédito relacionado com a venda referida. No momento da troca dos bilhetes por numerário ou à medida que os espetáculos se vão desenrolando?

É esta a questão fundamental relacionada com a contabilização do rédito: quando reconhecer o mesmo?

Antes de nos debruçarmos sobre a procura da(s) resposta(s) a esta questão, começaremos por definir o que deve entender por i) reconhecimento e por ii) rédito.

De acordo com a Estrutura conceptual para a preparação das demonstrações financeiras

> *reconhecimento é o processo de incorporar no balanço ou na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os seguintes critérios de reconhecimento:*
>
> *a) seja provável que qualquer benefício económico futuro associado com o item flua para ou de a entidade; e*
>
> *b) o item tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade*.

Diz ainda que *isso [o reconhecimento] envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão desta quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados*.

Ainda de acordo com a NCRF 20, *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 no capital próprio, desde que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio*.

Neste ponto há que estabelecer as diferenças entre, rendimentos, rédito e ganhos. Como refere a Estrutura concetual, *o conceito de rendimento engloba quer réditos quer ganhos* sendo o conceito de rédito menos amplo que o de rendimento, na medida em que *este provém do decurso das atividades correntes (ou ordinárias) de uma entidade*. Quer dizer que o rédito é gerado internamente, enquanto o rendimento pode não o ser.

Poderemos dizer que os rendimentos incluem tanto o rédito como os ganhos, tendo estes origem em operações que não são de considerar como ordinárias. É o caso dos subsídios, doações, resultado da alienação de ativos não correntes, entre outras.

Quanto ao quantitativo monetário, de acordo com a NCRF 20, o rédito deve ser medido pelo justo valor da contrapartida recebida ou a receber, eventualmente descontado para a data do reconhecimento, tendo em conta quaisquer descontos comerciais e abatimentos concedidos.

Reconhecimento e realização não são a mesma coisa, embora estes dois termos sejam utilizados, muitas vezes, com o mesmo significado.

De facto, realização é o processo de converter recursos e direitos em dinheiro e é muitas vezes utilizado em linguagem contabilística para referir vendas de ativos a dinheiro ou a crédito.

II. Reconhecimento do rédito

Podemos encontrar três tipos principais de transações que proporcionam rédito reconhecido de acordo com o referido anteriormente:

i) rédito provenientes de vendas de produtos que são reconhecidos na data da venda, normalmente na data remessa ou entrega aos clientes (dita regra geral);

ii) rédito proveniente de serviços prestados que são reconhecidos com referência à fase de acabamento da prestação de serviços;

iii) rédito provenientes da cedência de utilização de ativos, tais como juros, rendas e *royalties*, que são reconhecidos com base no decurso do tempo ou do uso do ativo;

A. Na venda de bens

Vamos estudar as diferentes situações que se podem colocar ao vendedor quanto ao momento do reconhecimento do rédito proveniente das vendas de bens.

Essas situações diferentes podem ocorrer tendo em atenção que diversos momentos próprios de uma venda podem não ocorrer simultaneamente: entrega ou remessa dos bens, reconhecimento do rédito e recebimento da contrapartida da venda.

Por uma questão de metodologia iremos dividir as diferentes situações de reconhecimento do rédito começando por analisar algumas situações de reconhecimento do rédito em função dos momentos da entrega ou remessa dos bens.

Assim, trataremos de situações de reconhecimento do rédito i) com a entrega ou expedição dos bens, ii) antes da entrega dos bens e iii) após a entrega dos bens.

Na parte final deste capítulo analisaremos algumas situações residuais, nomeadamente tendo em vista não apenas o momento da entrega e do reconhecimento do rédito mas também o momento do recebimento da contrapartida da venda.

1. No momento da entrega ou remessa dos bens

De acordo com a NCRF 20- Rédito, o rédito proveniente da venda de bens deve ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

i) o vendedor tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativas significativos da propriedade dos bens;
ii) o vendedor não retenha nenhum envolvimento continuado na gestão dos bens nem tenha o controlo efetivo dos mesmos;
iii) a quantia do rédito possa ser fiavelmente medida;
iv) seja provável que qualquer benefício económico futuro associado coma transação fluirá para ou de a empresa; e
v) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transação possam ser medidos com fiabilidade.

Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e recompensas associadas com a propriedade dos bens é coincidente com a mudança na posse dos bens ou do título legal representativo da sua propriedade.

Sendo assim o reconhecimento do rédito deve ocorrer simultaneamente com a entrega ou remessa dos bens ao comprador.

No entanto, pode acontecer que o vendedor retenha um risco significativo relacionado com a propriedade dos bens.

“São exemplos de situações em que a empresa pode reter os riscos significativos e recompensas de propriedade:

a) quando a empresa retenha uma obrigação por execução não satisfatória não coberta por cláusulas normais de garantia;
b) quando o recebimento do rédito de uma dada venda esteja contingente da obtenção de rédito pelo comprador pela sua venda dos bens;
c) quando os bens sejam expedidos sujeitos a instalação e a instalação seja uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluído pela empresa; e
d) quando o comprador tenha o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a empresa não esteja segura acerca da probabilidade de devolução.”

Vamos analisar alguns casos de reconhecimento do rédito por vendas de bens que não caem na regra geral, isto é, momento de reconhecimento do rédito coincidente com a entrega ou expedição dos bens vendidos.

2. Antes da entrega ou remessa dos bens

O reconhecimento do rédito no momento da venda (remessa ou entrega dos bens) é o mais utilizado porque a maior parte das incertezas relacionadas com o processo de realização do

rédito estão resolvidas e o preço de venda é conhecido.

Em certas circunstâncias, o reconhecimento do rédito é feito mesmo antes da produção e consequentemente antes da remessa ou entrega dos produtos ao comprador.

2.1 Durante a produção

O exemplo mais conhecido é o do reconhecimento do rédito relativo aos contratos de construção a longo prazo reconhecido pelo método da percentagem de acabamento.

De acordo com o método da percentagem de acabamento o rédito é reconhecido em cada um dos períodos durante os quais decorre a construção do ativo de acordo com o progresso da construção.

De acordo com a NCRF 19 - Contratos de construção, o método da percentagem de acabamento deve ser utilizado quando e apenas quando:

i) o rédito relacionado com o contrato possa ser medido com fiabilidade;
ii) seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
iii) tanto os custos para completar o contrato como o grau de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente medidos; e
iv) os custos 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.

2.2 Caso de propriedades imobiliárias

Acontece muitas vezes que após a celebração do contrato promessa de compra e venda o promitente comprador entra na posse do imóvel vendido mesmo antes da celebração da competente escritura pública.

Nesta situação o vendedor deve reconhecer o rédito relacionado com a venda do imóvel mesmo não tendo transferido a posse legal do mesmo, se o vendedor não for obrigado a executar quaisquer serviços após a entrega do imóvel.

Caso o vendedor tenha o compromisso de desenvolver determinados atos após a transferência do ativo, o rédito deve ser reconhecido na medida em que esses atos vão sendo executados.

2.3 Vendas “facture e guarde”

Quando a remessa ou entrega dos bens é retardada a pedido do comprador mas ficando este com o título de posse e aceitando a faturação, o reconhecimento do rédito dá-se quando o comprador aceita a transação, desde que:

i) seja provável que a entrega seja feita;
ii) no momento da venda, o bem está em poder do vendedor, perfeitamente identificado e pronto para ser entregue ao comprador;
iii) o comprador confirme especificamente as condições de entrega diferida; e
iv) sejam praticadas as condições normais de pagamento.

3. Depois da entrega ou remessa dos bens

Vamos neste ponto analisar diferentes situações em que o reconhecimento não é feito imediatamente com a remessa ou entrega dos bens ao comprador por parte do vendedor, nem tão pouco antes desse ato. Há como que um diferimento do reconhecimento do rédito proveniente das vendas.

3.1. Vendas à cobrança

O rédito é reconhecido somente quando a entrega for feita e o dinheiro for recebido pelo vendedor ou um seu agente

3.2. Bens expedidos sujeitos a instalação e/ou inspeção

Nestas situações o rédito é geralmente reconhecido quando o comprador aceita explicitamente a entrega dos bens após a sua instalação e/ou inspeção.

É o caso de instalação de equipamentos fabris pagos durante ou após a sua instalação e/ou início de atividade.

No entanto, quando as operações de instalação são simples ou a inspeção seja executada apenas para determinação do preço final a cobrar, o rédito deve ser reconhecido imediatamente, isto é, quando os bens são entregues ao comprador.

3.3 Vendas a intermediários e à consignação

No caso das vendas efetuadas a intermediários, o rédito proveniente destas vendas é geralmente reconhecido quando tiverem sido transmitidos os riscos e vantagens da posse.
Pode acontecer, porém, que o comprador atue como um agente do vendedor, como é o caso das vendas à consignação.

Nestas condições, o consignante envia os bens ao consignatário para este, atuando como agente do primeiro, vender esses bens.

Os produtos devem fazer parte dos inventários do consignante enquanto este não tiver conhecimento da sua venda por parte do consignatário.

O rédito é reconhecido apenas quando o consignante toma conhecimento que o consignatário vendeu os produtos.

4. Outras situações

4.1 Assinaturas de publicações e similares

Quando os elementos envolvidos sejam de valor semelhante o rédito deverá ser reconhecido de uma forma linear ao longo do período em que os bens sejam remetidos ao cliente.

Quando os valores forem de valor substancialmente diferente o reconhecimento do rédito deverá ser realizado na proporção do valor de venda dos bens remetidos ao cliente tendo em atenção o valor total das vendas estimadas de todos os bens a enviar ao cliente.

4.2. Vendas a prestações

Neste tipo de vendas a contrapartida dos bens entregues pelo vendedor é recebida em prestações.

Neste caso o rédito deverá ser reconhecido á data da transmissão dos bens. O valor da contrapartida é o valor atual da série de prestações descontadas a uma taxa de juro imputada. Entende-se como taxa de juro imputada "a mais claramente determinável de:

i) uma taxa prevalecente de um instrumento similar de um emitente com uma classificação de crédito similar; ou

ii) uma taxa de juro que desconte a quantia nominal do instrumento para o preço de venda corrente a dinheiro dos bens ou serviços."[21]

O componente das prestações juro é reconhecido como rédito à medida que for obtido, numa base proporcional de tempo que tome em conta a taxa de juro imputada.

B. Prestações de serviços

Quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço.

[21] NCRF 20, parágrafo 11.

O desfecho de uma transação pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

a) a quantia de rédito poder ser fiavelmente mensurada;

b) seja provável que os benefícios económicos associados à transação fluam para a entidade;

c) a fase de acabamento da transação à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e

a) *os custos incorridos com a transação e os custos para concluir a transação poderem ser fiavelmente mensurados*. [22]

Nestas circunstâncias, como regra geral, dever-se-á fazer uma aplicação da NCRF 19, Contratos de construção, com as devidas adaptações à situação específica da prestação de serviços, e reconhecer o rédito nas prestações de serviços tendo por base o método da percentagem de acabamento.

Quando o desfecho da transação que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito deve ser reconhecido somente na medida em que os gastos reconhecidos sejam recuperáveis.[23]

Nestas condições aos gastos imputáveis à prestação de serviço é contraposto o rédito de igual montante, não sendo reconhecido qualquer lucro.

Quando existirem incertezas quanto ao desfecho de uma transação o rédito não é reconhecido (sendo os custos incorridos correspondentes levados a gastos do período). Logo que desapareça a incerteza quanto ao desfecho da transação o rédito é então reconhecido.

Seguidamente vamos analisar algumas situações específicas relacionadas com o reconhecimento do rédito na prestação de serviços.

1. Remunerações de serviços incluídos no preço do produto

Quando a venda de um produto estiver sujeita a serviços pós venda o seu preço, geralmente, inclui uma quantia identificável relativa a esses serviços.

Neste caso, o rédito relativo aos serviços será reconhecido à medida que os serviços vão sendo prestados. Para este efeito, parte do preço de venda do produto é diferido e reconhecido como rédito no período durante o qual os serviços sejam prestados.

O valor a diferir será igual aos custos estimados com o serviço mais uma margem razoável de lucro nesses serviços.

[22] NCRF 20, parágrafo 20.
[23] NCRF 20, parágrafo 26.

2. Bilhetes de admissão

O rédito proveniente de desempenhos artísticos, desportivos e de outros acontecimentos especiais é reconhecido quando o acontecimento tiver lugar. Quando for vendida uma assinatura para um número de acontecimentos, o rédito é imputado a cada acontecimento numa base que reflita a medida pela qual os serviços sejam executados por cada acontecimento.

3. Quotas de iniciação (jóias), entrada e associativismo.

O reconhecimento do rédito depende da natureza dos serviços proporcionados. Admitindo que o associado não tem o direito de reclamar a jóia paga no início da sua qualidade de associado, quando pretender sair da associação, podemos referir o seguinte:

i) Se a quota permitir somente o associativismo e todos os outros serviços ou produtos sejam pagos separadamente, ou se houver uma assinatura anual separada, a quota é reconhecida como rédito quando nenhuma incerteza significativa exista quanto à sua cobrabilidade.

ii) Se a quota der ao membro direito a serviços ou publicações a serem proporcionadas durante o período de associação ou à compra de bens ou serviços a preços mais baixos do que os debitados a não sócios, ela é reconhecida numa base que reflita a tempestividade, natureza e valor dos benefícios proporcionados.

Em nosso entender, caso o associado retenha o direito de ser reembolsado da prestação inicial relativa à sua associação, este facto deverá ser levado em conta, não sendo reconhecido qualquer rédito.

O mesmo já não acontecerá se, em vez do reembolso da quota inicial, o associado puder transferir os direitos inerentes a essa quota para um terceiro que o substituirá, para todos os efeitos, como associado.

4. Inscrição e propinas de ensino

O rédito é reconhecido ao longo do período de instrução.

5. Serviços de instalação e montagem

A remuneração de serviços de instalação e montagem é reconhecida como rédito com referência à fase de acabamento da instalação, a menos que sejam inerentes à venda do bem, caso em que são reconhecidos nos termos definidos anteriormente para bens expedidos sujeitos a instalação e inspeção.

6. Comissões

Nas comissões por prestações de serviços o respetivo rédito deve ser reconhecido quando, segundo as condições acordadas, o serviço for completado.

Assim, as comissões de venda devem ser reconhecidas quando a encomenda for obtida, os bens forem expedidos e faturados ou o montante da venda recebido, conforme as condições acordadas entre as partes.

7. Franshising (direitos relativos a privilégios)

No reconhecimento do rédito das atividades de *franshising* devemos ter presente as diferentes combinações entre os possíveis elementos do contrato:

i) operações iniciais relacionadas com a venda de ativos fixos tangíveis;
ii) prestação de serviços contratuais iniciais;
iii) prestação de serviços subsequentes; e
iv) transferência de conhecimento.

O tratamento contabilístico está dependente da combinação entre os elementos do contrato acima referidos. No entanto, a regra geral é que o total do rédito proveniente do contrato de *franshising* deve ser imputado aos diferentes elementos e tratado em concordância com a especificidade de cada um deles.

No caso das vendas de ativos fixos o rédito deve ser reconhecido quando os ativos sejam entregues ou o título legal respetivo seja transmitido.

O rédito relativo à prestação de serviços é reconhecido de acordo com a substância do contrato.

De um modo geral, o rédito deve ser reconhecido à medida que os serviços sejam prestados. Poderá acontecer que o rédito dos serviços continuados não cubram os custos desses serviços juntamente com uma margem normal de lucro.

Também poderá acontecer que os equipamentos, existências e outros ativos fornecidos pelo *franshisador* o sejam a um preço inferior ao praticado com outros clientes. Tanto num caso como no outro, uma parte do rédito inicial deve ser diferido e reconhecido à medida que os serviços vão sendo prestados ou os activos entregues, de modo a obter uma margem normal de lucro.

Os serviços iniciais e outras obrigações sob o acordo de privilégio de uma área podem depender da quantidade de estabelecimentos individuais estabelecidos na área. Neste caso, as

remunerações atribuídas aos serviços iniciais são reconhecidas como rédito na proporção do número de estabelecimentos relativamente os quais os serviços iniciais tenham sido substancialmente concluídos.

As remunerações debitadas pelo uso de direitos continuados concedidos pelo acordo ou relativos a serviços proporcionados durante o período de acordo, são reconhecidos como rédito à medida que os serviços sejam proporcionados ou os direitos usados.

Podem ter lugar entre o *franshisador* e o *franshisado* transações que, em substância, envolvem que o *franshisador* atue como agente para *franshisado*. Por exemplo, o *franshisador* pode encomendar fornecimentos e tratar da sua expedição para o *franshisado* sem lucro. Tais transações não dão origem a rédito.

C. Juros, *Royalties* e Dividendos

O rédito proveniente do uso por outros de ativos da empresa que produzam juros, *royalties* e dividendos deve ser reconhecido nas bases seguintes:

i) os juros devem ser reconhecidos numa base de proporcionalidade de tempo que tome em consideração o rendimento efetivo do ativo,

iii) os royalties devem ser reconhecidas na base do acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante; e

c) os dividendos devem ser reconhecidos quando se estabelecer o direito dos acionistas a receberem o pagamento quando seja provável que os benefícios económicos associados com a transação fluam para a empresa e a respetiva quantia do rédito possa ser fiavelmente medida.

O rédito de juros inclui a quantia de amortização de qualquer desconto, prémio ou outra diferença entre a quantia inicial escriturada de um título de dívida e a sua quantia no vencimento.

Quando juros não pagos tenham acrescido antes da aquisição de um investimento que produza juros, o recebimento subsequente de juros é imputado entre os períodos de pré e pós aquisição; somente a parte de pós aquisição é reconhecida como rédito.

Quando os dividendos de títulos de capital próprio sejam declarados a partir de lucros líquidos de pré aquisição, esses dividendos são deduzidos do custo dos títulos. Se for difícil fazer tal imputação exceto numa base arbitrária, os dividendos são reconhecidos como rédito a menos que os mesmos representem claramente uma recuperação de parte do custo dos títulos de capital próprio.

Os *royalties* acrescem de acordo com os termos do acordo relevante e são gradualmente reconhecidas nessa base a menos que, tendo em atenção a substância do acordo, seja mais apropriado reconhecer o rédito numa outra base sistemática e racional.

O rédito é reconhecido somente quando seja provável que os benefícios económicos inerentes à transação fluam para a empresa. Contudo, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, 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 originalmente reconhecido.

As remunerações e *royalties* pagas pelo uso de ativos de uma empresa (tais como marcas, patentes, *copyrights* de músicas, discos mestres e filmes) são normalmente reconhecidos de acordo com a substância do acordo. Na prática, isto pode ser tomado numa base da linha reta durante a vida do acordo, como, por exemplo, quando uma empresa licenciada tenha o direito de usar certa tecnologia durante um período específico de tempo.

Uma atribuição de direitos por uma remuneração fixa ou garantia não reembolsável sob um controlo não cancelável que permita que o licenciado explore esses direitos livremente e o licenciado não tenha nenhumas obrigações remanescentes para executá-lo é, em substância, uma venda. Um exemplo é um acordo de licenciamento para o uso de *software* quando o licenciador não tiver obrigações subsequentes à entrega. Um outro exemplo é a concessão de direitos para exibir um filme em mercados em que o licenciador não tenha nenhum controlo sobre o distribuidor e não espere receber réditos adicionais das receitas de bilheteira. Em tais casos, o rédito é reconhecido no momento da venda.

Em alguns casos, poderá ou não vir a ser recebida uma remuneração de licença ou *royalties* na ocorrência de um acontecimento futuro. Em tais casos, o rédito somente é reconhecido quando seja provável que a remuneração ou royalty seja recebida, o que se dá normalmente quando o acontecimento tenha ocorrido.

D Aspetos fiscais

De um modo geral, a fiscalidade imputa aos diferentes períodos de tributação de acordo com o reconhecimento efetuado pelas NCRF. *Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica* (artigo 18º, nº 1, CIRC).

a) Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes

gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;

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

c) Os réditos e os gastos de contratos de construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º (artigo 18º, nº 3, CIRC).

Nos termos do artigo 19º do CIRC, a determinação dos resultados nos contratos de construção, ao contrário do que acontecia na vigência do POC, é feita de modo semelhante ao preconizado pela NCRF 19. De facto, diz o nº1 deste artigo que *a determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento.*

Já o mesmo não acontece com a determinação da percentagem de acabamento. A NCRF 19 admite que a mesma seja determinada

(a) pela proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato; ou

(b) pelo levantamentos do trabalho executado; ou

(c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado

O artigo 19º do CIRC, no seu nº 2 apenas refere pelo primeiro método *(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).*

Relativamente à mensuração, o CIRC não aceita o "custo amortizado" na mensuração das vendas os rendimentos de acordo com o artigo 18.º, nº 5 que refere que *os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.*[24]

[24] Curiosamente, a situação simétrica, isto é, a aplicação do custo amortizado aos passivos é relevante fiscalmente, conforme artigo 23º, nº 1, alínea c), do CIRC. Porquê esta dualidade de critérios? Enquanto a aplicação do custo amortizado nos ativos implica o diferimento de rendimentos, no caso dos passivos há o diferimento de gastos.

E. Caso específico dos contratos de construção

Um caso particular do reconhecimento do rédito gerado pelas prestações de serviços prende-se com os contratos de construção.

De acordo com o parágrafo 3 da CNRF 19, *contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.*

A referida norma distingue entre contratos "cost plus" e contratos de preço fixado. Assim, *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;* e

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.

De acordo com a NCRF 19, esta aplica-se *ao tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção. Por força da natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a atividade do contrato é iniciada e a data em que a atividade é concluída caem geralmente em períodos contabilísticos diferentes*, nada referindo relativamente à dimensão do intervalo de tempo que medeia o início e o fim dos trabalhos associados ao contrato.

Pode-se dizer que o objetivo essencial desta norma, aqui em análise, é a imputação do rédito e dos custos associados ao contrato.

A NCRF refere que, por vezes, para uma melhor aplicação da mesma é necessário "desagregar" um contrato em vários e aplicar a norma a cada um deles ou, contrariamente, "agregar" vários contratos e tratá-los como um único.

Vimos acima que o objetivo da NCRF 19 é a imputação aos diferentes períodos contabilísticos do rédito e dos custos associados a cada contrato.

O que se entendo como rédito do contrato? E custos do mesmo?

A NCRF, parágrafo 11 refere que o rédito do contrato é mensurado ao justo valor da retribuição recebida ou a receber e *deve compreender:*

(a) A quantia inicial de rédito acordada no contrato; e

(b) Variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato:

(i) Até ao ponto que seja provável que resultem em rédito; e

(ii) Estejam em condições de serem fiavelmente mensurados.

Relativamente aos custos associados ao contrato, refere a norma, nos parágrafos 16 e seguintes, que *os custos do contrato devem compreender:*

(a) Os custos que se relacionem diretamente com o contrato específico;

(b) Os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e

(c) Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato

apresentando, seguidamente uma enumeração exemplificativa, dos custos que se devem entender como relacionados diretamente com o contrato específico, atribuíveis à atividade e especificamente debitáveis ao cliente.

Os custos que <u>diretamente se relacionem com um contrato</u> específico incluem:

(a) Custos de mão-de-obra, incluindo supervisão;

(b) Custos de materiais usados na construção;

(c) Depreciação de ativos fixos tangíveis utilizados no contrato;

(d) Custos de movimentar os ativos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;

(e) Custos de alugar instalações e equipamentos;

(f) Custos de conceção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;

(g) Custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e

(h) 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 <u>atribuíveis à atividade</u> do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:

(a) Seguros;

(b) Os custos de conceção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionados com um contrato específico; e
(c) Gastos gerais de construção.

Caso a entidade faça a opção prevista na NCRF 10- custo dos empréstimos obtidos, os quando os mesmos possam ser imputados a contratos específicos, poderão fazer parte dos custos desses contratos.

Os custos atribuíveis à atividade *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 atividade de construção.*

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 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.

A NCRF 19 refere que quando o desfecho de um contrato poder ser fiavelmente estimado o rédito e os custos associados devem ser reconhecidos no período com base na fase de acabamento da atividade do contrato, à data do balanço.

Os critérios de reconhecimento são os usuais, acrescentando a norma a necessidade de que possa ser feita estimativa fiável dos custos para terminar o contrato bem como da fase de acabamento e ainda que os custos atribuíveis ao contrato sejam claramente identificados e fiavelmente medidos.

A NCRF 19 apresenta três sugestões de medidas possíveis da fase de acabamento, não excluindo outras:
(a) A proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato;
(b) Levantamentos do trabalho executado; e
(c) Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado

referindo, também que *os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem muitas vezes o trabalho executado.*

Quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, o rédito deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável a recuperação dos custos associados incorridos sendo estes reconhecidos como um gasto do período da sua ocorrência.

Quando no decurso da atividade do contrato se preveja uma perda no mesmo, deve ser a mesma reconhecida através da respetiva provisão para contratos onerosos.

Finalmente, referir que a percentagem de acabamento é determinada de modo acumulado.

Assim, para cada período determina-se a percentagem de acabamento **até** ao final desses período e não a percentagem de acabamento **do** período.

O rédito de um período a imputar ao mesmo obtém-se em duas fases:

1ª cálculo do rédito acumulado, através do produto do valor do contrato pela percentagem de acabamento **até** ao final do período;

2ª dedução a este rédito acumulado do contrato do rédito já reconhecido em períodos anteriores, se for o caso.

Fiscalidade dos contratos de construção

No que respeita à fiscalidade, o tratamento dado aos contratos de construção está muito mais próxima da NCRF 19 do que, no antecedente, estava da DC 3.

De facto, o artigo 19º do CIRC refere que a *determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efetuada segundo a* percentagem de acabamento.

Parece estar aqui uma diferença entre as regras contabilísticas e fiscais ao ser estabelecido um período mínimo de duração da atividade relativa ao contrato de construção – um ano.

No entanto, em nossa opinião, esta questão "cai" e as normas tornam-se coincidentes, neste aspeto, por força da alínea b) do nº 3 do artigo 18º do CIRC que diz que *os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução.*

Onde, efetivamente, a norma fiscal se afasta da correspondente norma contabilística é no modo de determinação da percentagem de acabamento. Vimos que a NCRF 19 sugere três métodos. No entanto, o artigo 19º do CIRC apenas aceita um deles: … *a percentagem de*

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

Este artigo impede a dedução das perdas esperadas de gastos ainda não suportados relativas aos contratos de construção (provisão para contratos onerosos, acima referidas).

Caso

Apresentam-se, esquematicamente, os dados relativos a um contrato de construção de um barco-hotel para operar no rio Douro.

Contrato com início em 1 de março de 2010 e final previsto para 30 de junho de 2012, no montante de 600.000.

Faturação parcial, durante a vigência do contrato.

A empresa construtora, de acordo com o contrato celebrado garante os defeitos que surjam no produto final, durante 5 anos. A experiência diz que os gastos com garantias são aproximadamente 1% do valor do rédito dos contratos.

Período	Custos incorridos	Faturação	Estimativa de custos para completar a obra
Até 31/12/2010	189.000	275.000	231.000
Até 31/12/2011	235.200	300.000	156.800
Até 30/6/2012	430.000	600.000	

A faturação, de acordo com a NCRF 19 e com o artigo 19º do CIRC não é relevante para a determinação do rédito do contrato, ao contrário do que se passava na vigência da Circular 5/90.

Ano de 2010:

Percentagem de acabamento **até** 31/12/10: 189.000 / (189.000+231.000) = 45%

Rédito **até** ao final de 2010: 600.000 x 45% = 270.000

Resultado do período associado ao contrato: 270.000 – 189.000 = 81.000

Demonstração dos resultados de 2010

Gastos diversos	189.000	Prestações de serviços	270.000
Provisão para garantias	2.700		
Resultado líquido do período	78.300		
270.000		270.000	

Ano de 2011:

Percentagem de acabamento **até** 31/12/11: 235.200 / (235.200+156.800) = 60%

Rédito **até** ao final de 2011: 600.000 x 60% = 360.000

Rédito do contrato a imputar a 2011: 360.000 – 270.000 = 90.000

Custo do contrato em 2011: 235.200 – 189.000 = 46.200

Resultado do período associado ao contrato: 90.000 – 46.200 = 43.800

Demonstração dos resultados de 2011

Gastos diversos	46.200	Prestações de serviços	90.000
Provisão para garantias	900		
Resultado líquido do período	42.900		
90.000		90.000	

Ano de 2012:

Percentagem de acabamento até 31/12/11 = 100%

Rédito **até** ao final do contrato: 500.000 x 100% = 600.000

Rédito do contrato a imputar a 2012: 600.000 – 270.000 – 90.000 = 240.000

Custo do contrato em 2012: 430.000 – 235.200 = 194.800

Resultado do período associado ao contrato: 300.000 – 194.800 = 105.200

Demonstração dos resultados de 2012

Gastos diversos	194.800	Prestações de serviços	240.000
Provisões para garantias	2.400		
Resultado líquido do período	42.800		
105.200		105.200	

Resumo:

	2010	2011	2012	Total
Rédito	270.000	90.000	240.000	600.000
Gastos do contrato	189.000	46.200	194.800	430.000
Garantias	2.700	900	2.400	6.000
Resultado	78.300	42.900	42.800	164.000

Como a empresa faturou no decurso do período de construção do ativo, há que ver a necessidade de correção do rédito registado através da emissão das faturas. Qualquer ajustamento no valor da faturação (aumento ou redução da quantia registada em prestações de serviços) é realizado através das contas de 2721- devedores por acréscimo de rendimentos ou 282- rendimentos a reconhecer

	2010	2011	2012
Rédito a imputar ao contrato	270.000	90.000	240.000
Faturação (rédito já reconhecido)	275.000	25.000	300.000
Acréscimo de rendimentos		60.000	-60.000
Rendimentos a reconhecer	5.000	-5.000	

2.17 – Subsídios do Governo

A NCRF 22 tem por base a "IAS 20 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo", sendo uma transposição dessa norma internacional para o normativo nacional (Adoptada pelo Regulamento CE n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro).
O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização e divulgação de subsídios e apoios do Governo.

DEFINIÇÕES

O § 4 da NCRF 22 apresenta, entre outras, as seguintes definições:

(a) Apoio do Governo;

(b) Governo

(c) Justo Valor

(d) Subsídios do Governo;

(e) Subsídios não reembolsáveis;

(f) Subsídios relacionados com activos;

(g) Subsídios relacionados com rendimentos.

Apoio do Governo: é a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios. O apoio do Governo, para os fins desta Norma, não inclui os benefícios únicos e indirectamente proporcionados através de acções que afectem as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infra-estruturas em áreas de desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Governo: refere-se ao Governo, agências do Governo e organismos semelhantes sejam eles locais, nacionais ou internacionais.

Justo valor: é a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.

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.

Subsídios não reembolsáveis: são apoios do governo em que existe um acordo individualizado da sua concessão a favor da entidade, se tenham cumprido as condições estabelecidas para a sua concessão e não existam dúvidas de que os subsídios serão recebidos.

Subsídios relacionados com activos: são subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos.

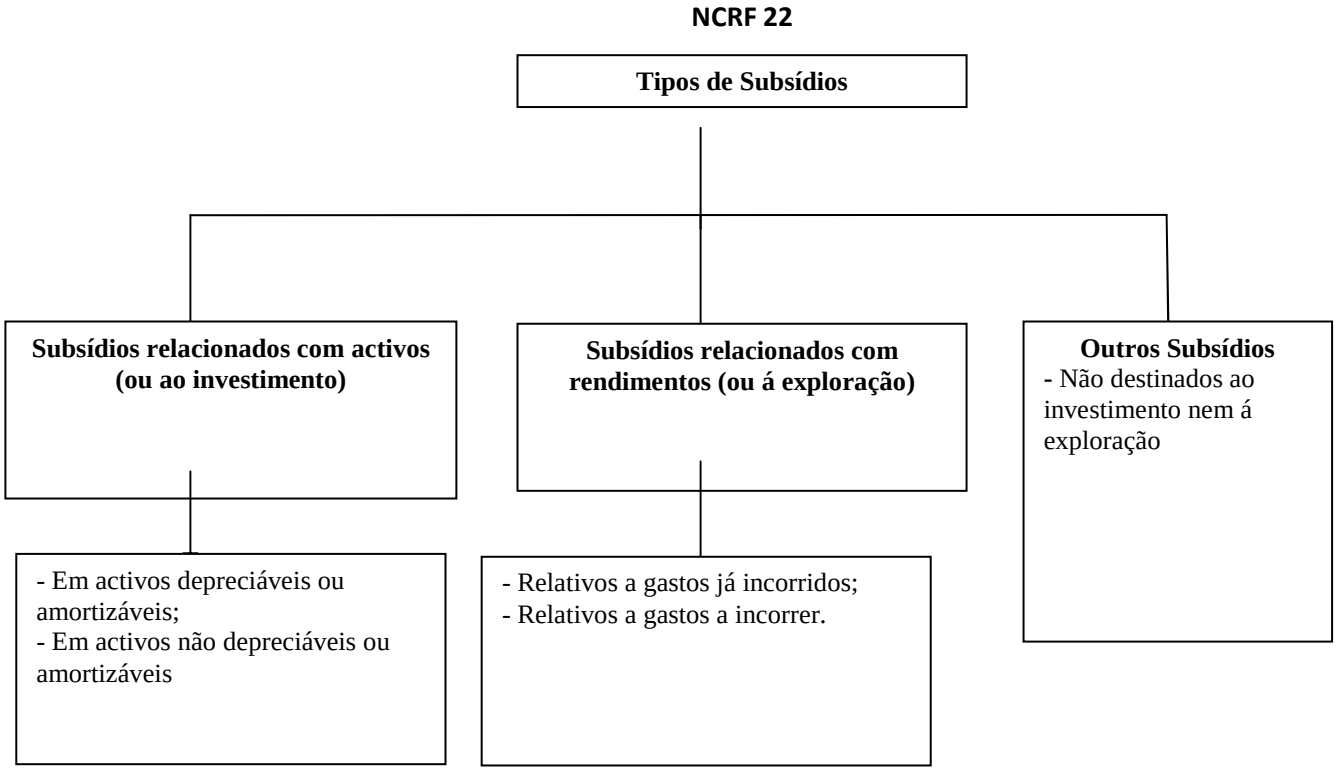
Subsídios relacionados com rendimentos: são subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com activos.

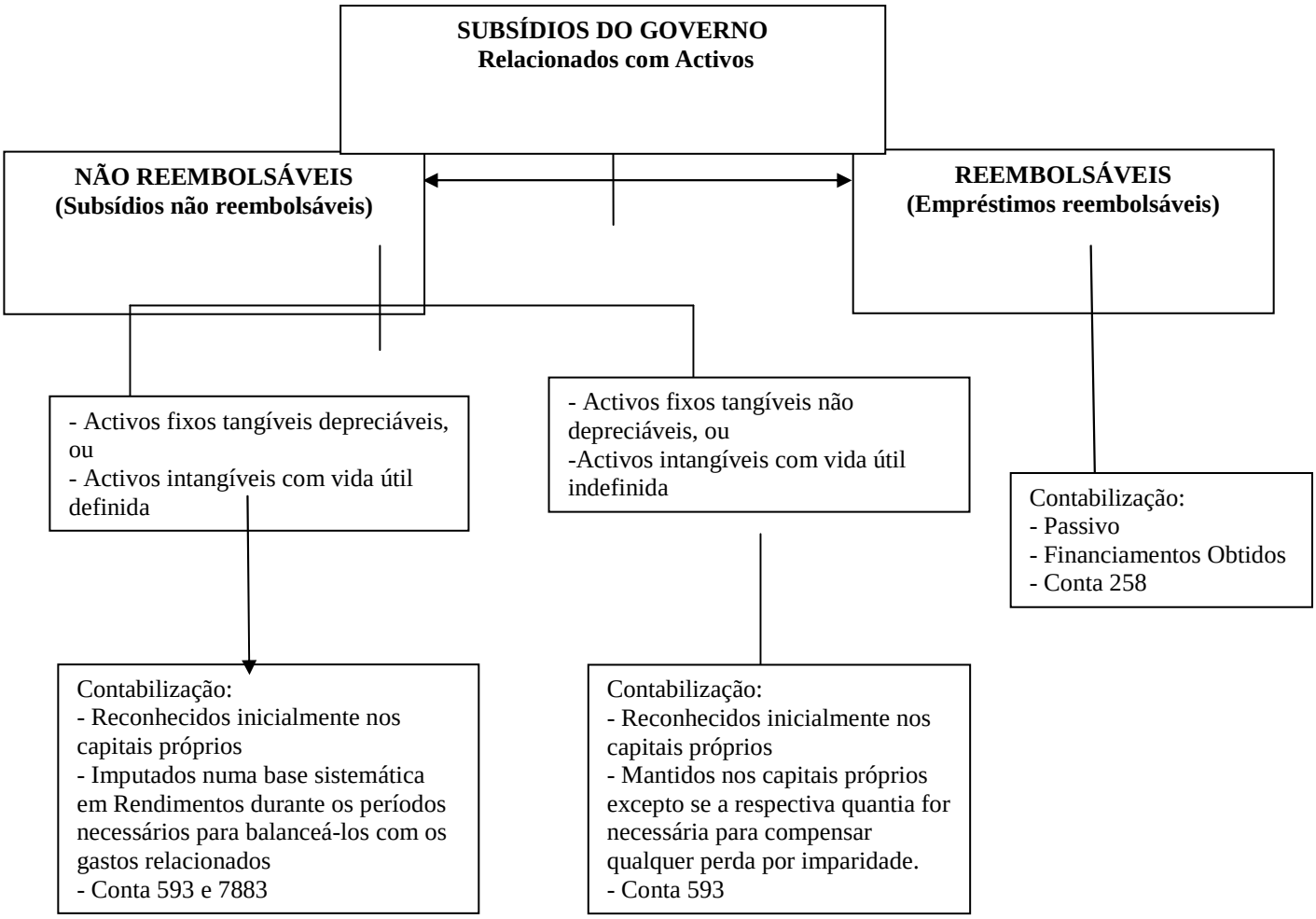
O apoio do Governo assume muitas formas variando quer na natureza da assistência dada

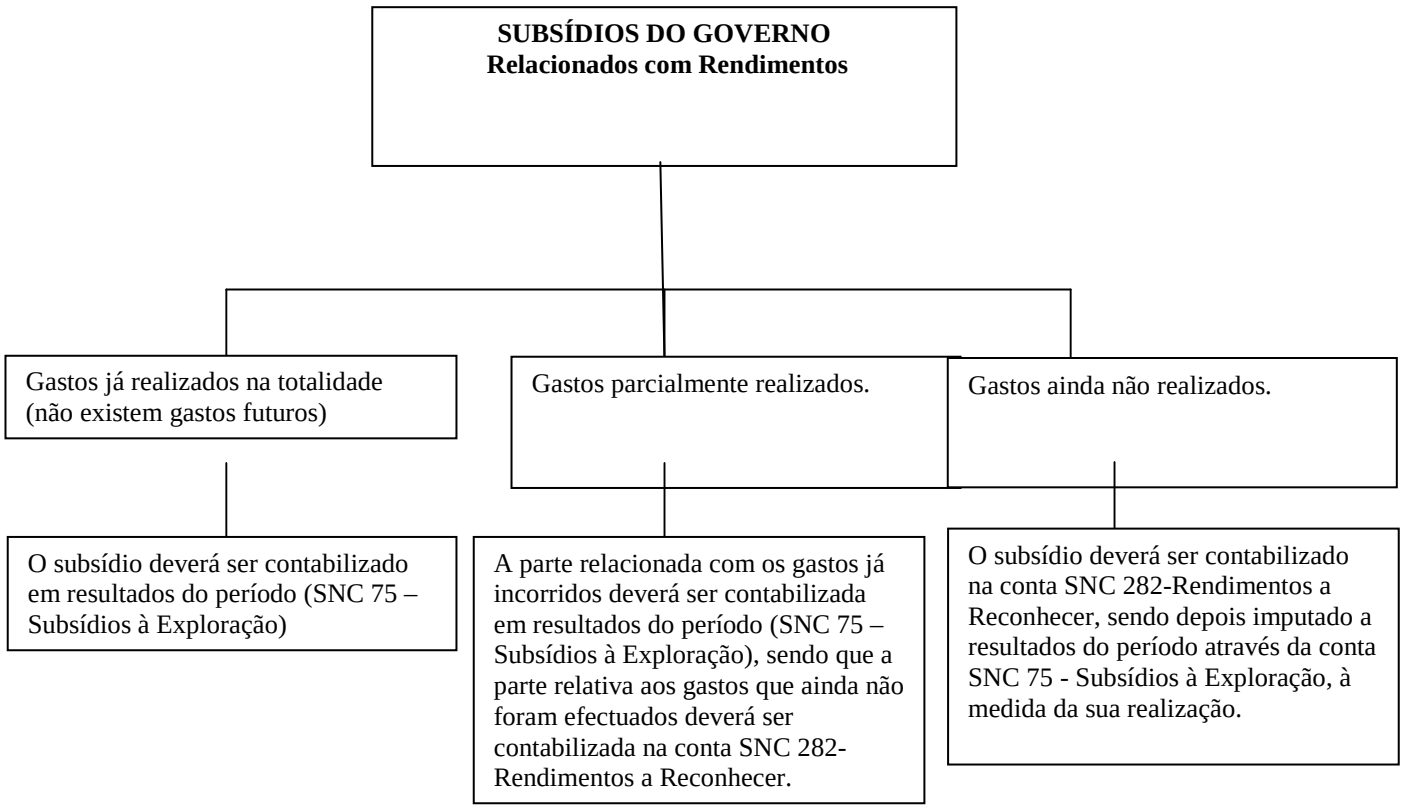
quer nas condições que estão geralmente ligadas a ele. O propósito dos apoios pode ser o de encorajar uma entidade a seguir um certo rumo que ela normalmente não teria tomado se o apoio não fosse proporcionado.

A aceitação de apoio do Governo por uma entidade pode ser significativa para a preparação das demonstrações financeiras por duas razões. Primeira, porque se os recursos tiverem sido transferidos, deve ser encontrado um método apropriado de contabilização para a transferência. Segunda, porque é desejável dar uma indicação da extensão pela qual a entidade beneficiou de tal apoio durante o período de relato. Isto facilita as comparações das demonstrações financeiras da entidade com as de períodos anteriores e com as de outras entidades.

Os subsídios do Governo são algumas vezes denominados por outros nomes, como por exemplo, dotações, subvenções ou prémios.




SUBSÍDIOS DO GOVERNO
Relacionados com Activos
NÃO REEMBOLSÁVEIS
(Subsídios não reembolsáveis)
REEMBOLSÁVEIS
(Empréstimos reembolsáveis)
- Activos fixos tangíveis depreciáveis, ou
- Activos intangíveis com vida útil definida
- Activos fixos tangíveis não depreciáveis, ou
-Activos intangíveis com vida útil indefinida
Contabilização:
- Passivo
- Financiamentos Obtidos
- Conta 258
Contabilização:
- Reconhecidos inicialmente nos capitais próprios
- Imputados numa base sistemática em Rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados
- Conta 593 e 7883
Contabilização:
- Reconhecidos inicialmente nos capitais próprios
- Mantidos nos capitais próprios excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.
- Conta 593


SUBSÍDIOS DO GOVERNO
Relacionados com Rendimentos
Gastos já realizados na totalidade (não existem gastos futuros)
Gastos parcialmente realizados.
Gastos ainda não realizados.
O subsídio deverá ser contabilizado em resultados do período (SNC 75 – Subsídios à Exploração)
A parte relacionada com os gastos já incorridos deverá ser contabilizada em resultados do período (SNC 75 – Subsídios à Exploração), sendo que a parte relativa aos gastos que ainda não foram efectuados deverá ser contabilizada na conta SNC 282-Rendimentos a Reconhecer.
O subsídio deverá ser contabilizado na conta SNC 282-Rendimentos a Reconhecer, sendo depois imputado a resultados do período através da conta SNC 75 - Subsídios à Exploração, à medida da sua realização.

A NCRF 22 deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subsídios do Governo e na divulgação de outras formas de apoio do Governo.

Esta Norma não trata:

(a) os problemas especiais que surgem da contabilização dos subsídios do Governo em demonstrações financeiras que reflictam os efeitos das alterações de preços ou na informação suplementar de uma natureza semelhante;

(b) o apoio do Governo que seja proporcionado a uma entidade na forma de benefícios que ficam disponíveis ao determinar o rendimento colectável ou que sejam determinados ou limitados na base de passivos por impostos sobre o rendimento (tais como isenções temporárias do imposto sobre o rendimento, créditos de impostos por investimentos, permissão de depreciações aceleradas e taxas reduzidas de impostos sobre o rendimento);

(c) a participação do Governo na propriedade (capital) da entidade;

(d) os subsídios do Governo cobertos pela NCRF 17 - Agricultura.

RECONHECIMENTO

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

1. a entidade cumprirá as condições a eles associadas;

2. os subsídios serão recebidos.

Um subsídio do Governo não é reconhecido, até que haja segurança razoável de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido. O recebimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas.

A maneira pela qual um subsídio é recebido não afecta o método contabilístico a ser adoptado com respeito ao subsídio. Por conseguinte, um subsídio é contabilizado da mesma maneira quer ele seja recebido em dinheiro quer como redução de um passivo para com o Governo.

Uma vez que o subsídio do Governo seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

Os subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e intangíveis devem ser inicialmente reconhecidos nos Capitais Próprios e, subsequentemente:

1. Quanto aos que respeitam a activos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com via útil definida, imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem;

2. Quanto aos que respeitem a activos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida, mantidos nos Capitais Próprios, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

Os subsídios do Governo reembolsáveis são contabilizados como Passivos. No caso de estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, deverão passar a ter o tratamento contabilístico dos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis ou intangíveis.

É fundamental que os subsídios do Governo sejam reconhecidos na demonstração dos resultados numa base sistemática e racional durante os períodos contabilísticos necessários para balanceá-los com os custos relacionados. O reconhecimento nos rendimentos dos subsídios do Governo na base de recebimentos não está de acordo com o princípio contabilístico do acréscimo (ver NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras) e tal só será aceitável se não existir qualquer outra base para imputar os subsídios a períodos, que não seja a de os imputar aos períodos em que são recebidos.

Na maior parte dos casos os períodos durante os quais uma entidade reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do Governo são prontamente determináveis e, por conseguinte, os subsídios associados ao reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como rédito no mesmo período do gasto relacionado. Semelhantemente, os subsídios relacionados com activos depreciáveis são geralmente reconhecidos como rendimento durante os períodos e na proporção em que a depreciação desses activos é reconhecida.

Os subsídios relacionados com activos não depreciáveis podem também requerer o cumprimento de certas obrigações e serão então reconhecidos como rendimento durante os períodos que suportam o custo de satisfazer as obrigações. Como exemplo, temos que um subsídio de terrenos pode ser condicionado pela construção de um edifício no local, podendo

ser apropriado reconhecê-lo como rendimento durante a vida do edifício.

Os subsídios são algumas vezes recebidos como um pacote de ajudas financeiras ou fiscais a que estão associadas um certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos gastos que determinam os períodos durante os quais o subsídio será obtido. Pode ser apropriado imputar parte de um subsídio numa determinada base e parte numa outra.

Um subsídio do Governo que se torne recebível como compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para a finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer futuro custo relacionado deve ser reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível.

Em algumas circunstâncias, um subsídio do Governo pode ser concedido para a finalidade de dar suporte financeiro imediato a uma entidade e não como um incentivo para levar a cabo dispêndios específicos. Tais subsídios podem ser limitados a uma entidade individual e podem não estar disponíveis para toda uma classe de beneficiários. Estas circunstâncias podem garantir o reconhecimento de um subsídio como rendimento no período em que a entidade se qualificar para o receber, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Um subsídio do Governo pode tornar-se recebível por uma entidade como compensação por gastos ou perdas incorridos num período anterior. Um tal subsídio é reconhecido como rendimento do período em que se tornar recebível, com a divulgação necessária para assegurar que o seu efeito seja claramente compreendido.

Subsídios do Governo não monetários:

Um subsídio do Governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade.

Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o activo por esse justo valor.

Caso este não possa ser determinado com fiabilidade, tanto o activo como o subsídio serão de registar por uma quantia nominal.

APRESENTAÇÃO DE SUBSÍDIOS

Apresentação de subsídios relacionados com activos

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

A compra de activos e o recebimento dos subsídios relacionados pode causar movimentos importantes no fluxo de caixa de uma entidade. Por esta razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em activos, tais movimentos devem ser divulgados como itens separados na demonstração de fluxos de caixa.

Apresentação de subsídios relacionados com rendimentos

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.

Divulgação

Devem ser divulgados os assuntos seguintes:

(a) a política contabilística adoptada para os subsídios do Governo, incluindo os métodos de apresentação adoptados nas demonstrações financeiras;

(b) a natureza e extensão dos subsídios do Governo reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio do Governo de que a entidade tenha directamente beneficiado; e

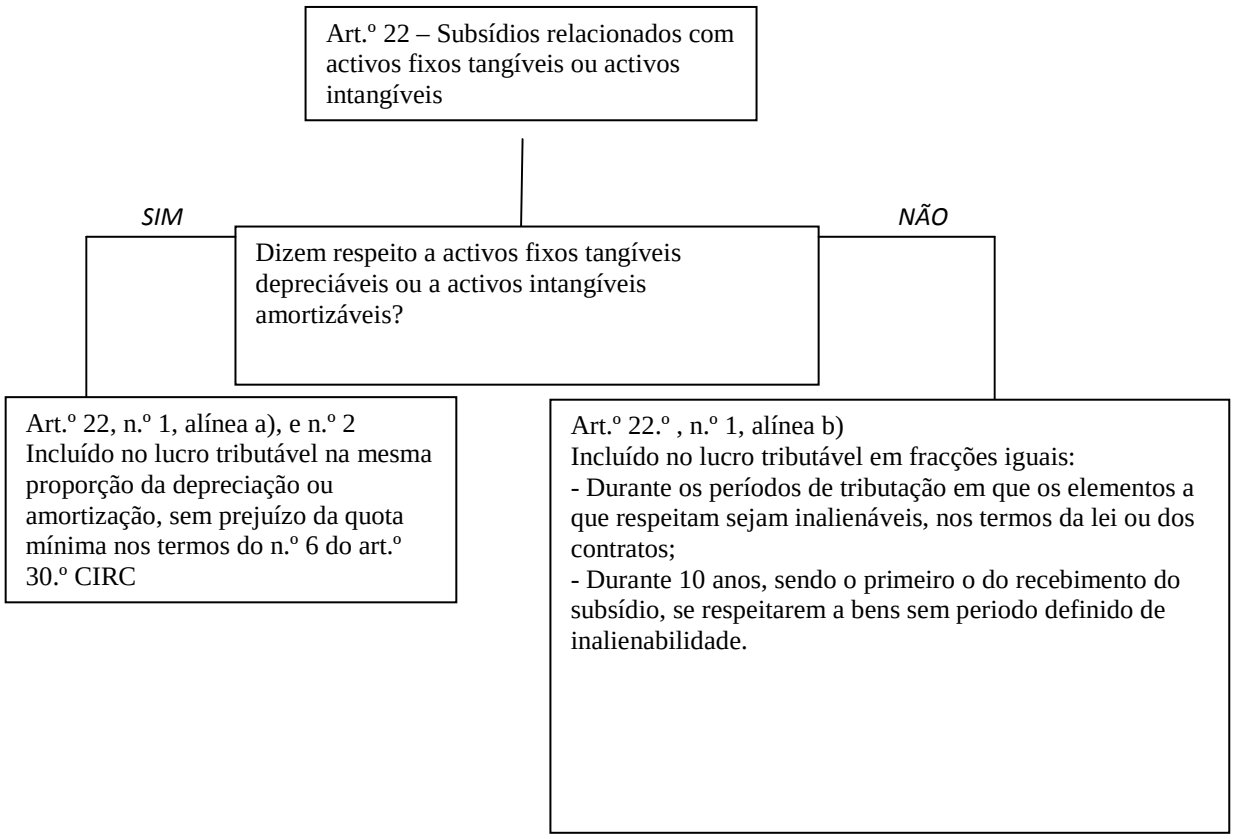
(c) condições não satisfeitas e outras contingências ligadas ao apoio do Governo que tenham sido reconhecidas.

ASPECTOS FISCAIS - OS SUBSÍDIOS NO CÓDIGO DO IRC.

Os artigos do CIRC relevantes para o tratamento fiscal dos subsídios são os artigos 20.º e 22.º do CIRC.

A fiscalidade acompanha a contabilidade no que respeita ao tratamento dos subsídios, excepto no que diz respeito aos bens não depreciáveis ou amortizáveis que devem ser incluídos no lucro tributável em fracções iguais durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio, ou durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis nos termos da lei ou dos contratos.

Relativamente ao artigo 22.º do CIRC



Relativamente aos subsídios à exploração, contabilizados na conta SNC 75, o artigo 20.º do CIRC (Rendimentos) na sua alínea j) incluí como rendimento tributável os "subsídios à exploração".

IMPOSTOS DIFERIDOS – SUBSÍDIOS

Tendo surgido dúvidas quanto à existência de "Impostos Diferidos" nos subsídios, a CNC emitiu uma FAQ (n.º 13) em 26 de Maio de 2010, que se transcreve na integra por ser esclarecedora:

Os subsídios relacionados com activos originam passivos por impostos diferidos?

Resposta (em 26MAI2010): - A existência de subsídios atribuídos à entidade não traduz um aumento do capital próprio absoluto, uma vez que os mesmos são sujeitos a tributação. Consequentemente, a quantia contratualizada com a entidade gera um enriquecimento da mesma quanto à parcela líquida de imposto e também a necessidade de efectuar o reconhecimento do passivo fiscal (passivo por imposto diferido) que lhe está associado.

Os subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida são imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem, nos seguintes termos:
a) De acordo com o § 52 da NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, a contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento;

b) Assim, sendo os itens creditados directamente em capitais próprios (subsídios), o imposto diferido deve ser debitado directamente em capital próprio, de acordo com o previsto no §55 da NCRF 25;

c) Para determinar a quantia do passivo por imposto diferido referente ao subsídio registado na conta 593 - Subsídios, aplica-se a taxa ou taxas de IRC à quantia escriturada e regista-se a quantia daí resultante numa subconta da conta 593 – Subsídios (a designar, p. ex. como Impostos diferidos), por contrapartida da conta 2742 – Outras contas a receber e a pagar – Impostos diferidos - Passivos por impostos diferidos;

d) Nos exercícios seguintes, à medida que se transfere a quota-parte dos subsídios para a conta 7883 - Outros rendimentos e ganhos – Outros - Imputação de subsídios para

investimento, vai-se anulando o passivo por impostos diferidos correspondentes;
e) Assim, debita-se a subconta 2742 e credita-se a conta 8122 – Resultado líquido do período – Imposto sobre o rendimento do período - Imposto diferido, e simultaneamente transfere-se também o imposto diferido anulado da subconta da conta 593 (por crédito) para a conta 56 - Resultados transitados (por débito).

Quanto aos subsídios não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida, o tratamento dos impostos diferidos correlacionados é semelhante ao descrito anteriormente, com as nuances seguidamente enunciadas:
a) Para determinar a quantia do passivo por imposto diferido referente ao subsídio registado na conta 593 - Subsídios, aplica-se a taxa ou taxas de IRC à quantia escriturada e regista-se a quantia daí resultante numa subconta da conta 593 – Subsídios (a designar, p. ex. como Impostos diferidos), por contrapartida da conta 2742 – Outras contas a receber e a pagar – Impostos diferidos - Passivos por impostos diferidos;

b) Nos exercícios seguintes, e nos termos que se encontram definidos na alínea b) do n.º 1 do art.º 22.º do CIRC, debita-se a subconta 2742 e credita-se a conta 8122 – Resultado líquido do período – Imposto sobre o rendimento do período - Imposto diferido, e simultaneamente transfere-se também o imposto diferido anulado da subconta da conta 593 (por crédito) para a conta 56 - Resultados transitados (por débito).

PLANO DE CONTAS SNC (SUBSÍDIOS)

CONTA	DESCRIÇÃO
593	SUBSÍDIOS
5931	SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO - VALOR BRUTO
5932	SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO - PASSIVO P/ IMPOSTOS DIFERIDOS
2742	**PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS**
27421	PASSIVO P/IMPOSTOS DIFERIDOS - SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO
7883	IMPUTAÇÃO DE SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTOS
812	**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DO PERÍODO**
8122	IMPOSTO DIFERIDO
751	SUBSÍDIOS DO ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS
43	**Activos fixos tangíveis**
431	Terrenos e recursos naturais
432	Edifícios e outras construções
433	Equipamento básico
434	Equipamento de transporte
435	Equipamento administrativo
436	Equipamentos biológicos
437	Outros activos fixos tangíveis
438	Depreciações acumuladas
4381	Depreciações – Terrenos e recursos naturais
4382	Depreciações – Edifícios e outras construções
4383	Depreciações – Equipamento básico
4384	Depreciações – Equipamento de transporte
4385	Depreciações – Equipamento administrativo
4386	Depreciações – Equipamentos biológicos
4387	Depreciações – Outros activos fixos tangíveis
44	**Activos intangíveis**
442	Projectos de desenvolvimento
443	Programas de computador
444	Propriedade industrial
446	Outros activos intangíveis
448	Amortizações acumuladas
4482	Amortizações – Projectos de desenvolvimento
4483	Amortizações – Programas de computador
4484	Amortizações – Propriedade industrial
4486	Amortizações – Outros activos intangíveis

CASO PRÁTICO 1

Subsídios ao Investimento em Activos Fixos Tangíveis

A empresa ABC, Lda. concorreu a um subsídio estatal para financiamento na aquisição de um equipamento industrial no valor de 500.000 euros. A candidatura foi aceite e a empresa contratualizou com o Estado a atribuição de um subsídio não reembolsável de 50% do valor do equipamento (250.000 euros). A vida útil estimada do bem é de 10 anos e o bem não têm valor residual. A taxa de IRC é de 25%.

Quais os registos contabilísticos a efectuar no período N, considerando que o bem foi adquirido no início do período N e o subsídio também foi recebido na totalidade no ano N, pelo que se encontram cumpridas as condições para o reconhecimento do subsídio?

Conta	Descrição Conta	Débito	Crédito
433	EQUIPAMENTO BÁSICO	500.000,00 €	
2711/12	FORNECEDORES DE INVESTIMENTOS/DEPÓSITOS ORDEM		500.000,00 €
	(1) Pela aquisição do equipamento.		
12	DEPÓSITOS ORDEM	250.000,00 €	
5931	SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO - VALOR BRUTO		250.000,00 €
	(2) Pelo recebimento do subsídio do Estado		
5932	SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO - PASSIVO P/ IMPOSTOS	62.500,00 €	
27421	PASSIVO P/IMPOSTOS DIFERIDOS - SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO		62.500,00 €
	(3) Pelo reconhecimento de passivo por impostos diferidos		
	Utilizámos para a mensuração do passivo por impostos diferidos a taxa de 25% do IRC		
6423	GASTOS DE DEPRECIAÇÃO DO EQUIPAMENTO BÁSICO	50.000,00 €	
4383	DEPRECIAÇÕES ACUMULADAS DO EQUIPAMENTO BÁSICO		50.000,00 €
	(4) Pela depreciação do período N		
5931	SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO - VALOR BRUTO	25.000,00 €	
7883	IMPUTAÇÃO DE SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTOS		25.000,00 €
	(5) Imputação proporcional do subsídio a resultados do período N		
27421	PASSIVO P/IMPOSTOS DIFERIDOS - SUBSÍDIOS AO INVE	6.250,00 €	
8122	IMPOSTO DIFERIDO		6.250,00 €
	(6) Pela redução do passivo por impostos diferidos		
56	RESULTADOS TRANSITADOS	6.250,00 €	
5932	SUBSÍDIOS AO INVESTIMENTO - PASSIVO P/ IMPOSTOS DIFERIDOS		6.250,00 €
	(7) Transferência do Imposto diferido (realizado) para Resultados Transitados		
Obs:	Nos periodos seguintes os lançamentos serão idênticos.		

CASO PRÁTICO 2

Subsídios á Exploração

A empresa XYZ, Lda. submeteu uma candidatura ao Estado para subsidiar formação profissional dos seus trabalhadores, no montante de 10.000 euros.

A candidatura foi aprovada no ano N, comprometendo-se o Estado a subsidiar 90% dos gastos com a formação profissional. A empresa iniciou a formação no início de Setembro do ano N e terminou no final de Junho do ano N+1.

No final do ano N a empresa já tinha registado gastos relacionados com a formação profissional, no montante de 5.000 euros. A primeira tranche do subsídio, no montante de 4.500 euros só foi recebida em Janeiro do ano N+1.

Quais os registos contabilísticos a efectuar no ano N?

Conta	Descrição Conta	Débito	Crédito
278	OUTROS DEVEDORES (ESTADO)	9.000,00 €	
282	RENDIMENTOS A RECONHECER		9.000,00 €
	(1) Pela aprovação da candidatura (assinatura do contrato)		
638	GASTOS COM PESSOAL - FORMAÇÃO	5.000,00 €	
12	DEPÓSITOS ORDEM		5.000,00 €
	(2) Pelos gastos suportados com a formação profissional no ano N		
282	RENDIMENTOS A RECONHECER	4.500,00 €	
751	SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO		4.500,00 €
	(3) Pelo reconhecimento da parte do subsídio imputada ao ano N		
	Em N+1:		
12	DEPÓSITOS ORDEM	4.500,00 €	
278	OUTROS DEVEDORES (ESTADO)		4.500,00 €
	(4) Pelo recebimento em N+1 de parte do subsídio.		

E no final do exercicio,

28.2-Gastos a reconhecer

A 75.1-Subsidios á exploração 4.500 euros.

(5) Pelo reconhecimento do subsídio imputavel ao ano N+1

2.18 – Programa de Trabalho p/Encerramento de Contas de 2011

EMPRESA: _____ SEDE: _____

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	DEBITAR	CREDITAR	VALOR
1) Saldar a conta 2732 – Remunerações a liquidar, por eventuais diferenças entre a estimativa dos encargos com férias de 2010 e pagos em 2011.			
Se o saldo existente for devedor	63____	2722____	_____
_____			_____
Se o saldo existente for credor	2722	63/7888	_____
_____			
_____			_____
2) REGULARIZAR "ACRÉSCIMOS E DIFERIMEN-TOS"			_____
2.1 – Acréscimos de rendimentos			
Juros a receber			
	2721	7911____	
Outros acréscimos de rendimentos	2721	7888____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
2.2 – Gastos a reconhecer			_____
			_____
			_____
Diferenças de câmbio desfavoráveis:			_____
- Relac. com financiamentos obtidos	6921____	281	
- Outras diferenças de câmbio	6922____	281	
- Outros gastos a reconhecer			
F. S. E.	62____	281	_____
_____	_____		_____
2.3 - Acréscimos de gastos			
Seguros a liquidar	6263	2722	_____
Remunerações a liquidar			
(Estimativa dos encargos com férias de 2011 a pagar em 2012)			
_____	63____	2722__	_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____

			_____
			_____
Juros a liquidar	691___	2722__	_____
Outros acréscimos de custos:			
- Imposto Municipal sobre Imóveis a pagar em 2012, respeitante a 2011.	681___	2722	_____
_____	_____		_____
			_____
2.4 – Rendimentos a reconhecer			
Rendimentos a reconhecer	**7____**	282	
			_____
			_____
3-Perdas por imparidade em dividas a receber e outras contas a receber	651	219/229/239/269/279	_____
Exemplo Clientes:			
Constituição	6511___	219___	_____
Redução/reversão	219___	76211_	_____
Reforço	6511____	219____	_____
Utilização	219___	217-Cientes cobrança duvidosa____	_____
(ter em consideração que é condição fundamental para a aceitação como custo fiscal, ou a transferência da 21.1 p/ 21.7-clientes c/ cobrança duvidosa ou a menção no anexo do montante dos clientes duvidosos).			_____
			_____
• 4-Ajustamentos/imparidades em inventários			_____
Constituição	652	329/339/….____ _	_____
Redução/reversão	329/339…	7622	_____
Reforço	652	329/339….____	_____
			_____
			_____
• 5- Provisões			
(constituição)			_____
			_____
			_____
291 - Prov. p/ pensões	671	291___	
292 - Prov. P garantias a clientes/ impostos	672	292___	_____
293 - p/ proc. judic. em curso	673	293___	_____
294 - p/ acidentes no trabalho	674	294___	

295 - p/ garantias a clientesMatérias ambientais	675	295___	_____
296 – Contratos onerosos	676	296___	_____
297-Restruturação	677____	297____	_____
29.8-Outras Provisões	678____	298___	_____
(Reversões)			
			_____
291 - Prov. p/ pensões	291___	7631	_____
292 – Prov. P garantias a clientes/ impostos	292___	7632	_____
293 - p/ proc. judic. em curso	293___	7633	_____
294 - p/ acidentes no trabalho	294___	7634	
295 - p/ garantias a clientesMatérias ambientais	295___	7635	
296 – Contratos oneroso	296___	7636	_____
297-Restruturação	297____	7637	_____
29.8-Outras Provisões	298___	7638	
			_____
(Utilização)			_____
			_____
291 - Prov. p/ pensões	291___	Meio financeiros liquidos ou terceiros.	_____
292 – Prov. P garantias a clientes/ impostos	292___	Idem	
293 - p/ proc. judic. em curso	293___	Idem	_____
294 - p/ acidentes no trabalho	294___	Idem	_____
295 - p/ garantias a clientesMatérias ambientais	295___	Idem	
296 – Contratos onerosos	296___	Idem	
297-Restruturação	297____	Idem	
29.8-Outras Provisões	298___	Idem	_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
6-Movimentação de Inventários (inventário intermitente)			_____
6.1 - MERCADORIAS E MATÉRIAS			
Transferência do saldo de “Compras" p/ contas de custo			

das existencia vendidas e consumidas			
Mercadorias	611	311____	_____
Matérias primas	612	312____	_____
			_____
Transferência do saldo das Existências .iniciais, para o custo das existências vendidas ou consumidas			_____
Mercadorias	611____	32____	_____
			_____
Matérias primas	612___	33___	_____
			_____
			_____
Contabilização das existências finais do exercício, conforme inventário realizado.			_____
Mercadorias	32____	611____	_____
_____			
Matérias primas	33	612____	_____
_____			_____
6.2 - EXISTÊNCIAS DE PRODUÇÃO			_____
Transferência dos valores das existências iniciais do exercício para conta de rendimentos			_____
Produtos acabados	731	34____	_____
Subprodutos	732	351	_____
Desperdícios/resíduos/refugos	732	352	_____
Produtos e trab. em curso	733	36___	_____
Transferência dos valores das existências finais do exercício para conta de rendimentos.			_____
Produtos acabados	34____	731	_____
Subprodutos	351	732	_____
Desperdícios/resíduos/refugos	352	732	
Produtos e trab. em curso	36___	733	_____
			_____
			_____
			_____
6.3 - REGULARIZAÇÃO DE EXISTÊNCIAS			_____
Existências de produção:			_____
Debitar ou creditar a conta 73 por contrapartida da 38			_____
_____			_____
_____			_____
Existências p/ consumo e/ou venda:			_____
Debitar ou creditar a conta 61 por contrapartida da 38.			

• 7-Depreciações e Amortizações			_____
Pelas depreciações e amortizações do exercício conforme mapas elaborados			_____
			_____
Gastos de depreciação e amortização de:			_____
641-Propriedades de investimento	641	428	
642-Activos fixos tangiveis	642	438	
64.3-Activos intangiveis	643	438	_____
			_____
			_____
			_____
8-Revalorizações livres			
Activos fixos tangiveis.			
_Pelo acréscimo de valor de activos fixos tangiveis_____	43_X	5891	_____
-Pelo acréscimo de depreciações acumuladas_____ _____	5891	438	_____
Pelos passivos por impostos diferidos associados_____ ____	5892	2742	_____
_____	_____	_____	_____
	_____	_____	_____
_____			
9_Subsidios do governo ao investimento			
Pelo direito ao subsidio	278_____	5931_____	_____
Pelo recebimento do subsidio	12	278	_____
Pelos impostos diferidos associados	5932	2742	_____
Pela depreciação do bem (AFT)	642	438	_____
Pela imputação/regularização aos resultados	5931	7883	_____

Pela regularização do passivo por imposto diferido	2742	8122	_____
	56	5932	
9 - ACTUALIZAÇÕES CAMBIAIS			
			_____
Devem ser actualizadas para o câmbio de 31.12.2011, as disponibilidades em moeda estrangeira, assim como as dívidas de e a terceiros negociadas em moeda estrangeira, desde que o câmbio não tenha sido previamente fixado.			_____
			_____
Dif. Câmbios desfavoráveis	6928	11/12/21/22	_____
Diferenças de câmbio favoráveis	11/12/21/22	7861	_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
			_____
10 - CONTABILIZAÇÃO DA ESTIMATIVA DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO			
Metodo do imposto pagar	8121	24113	_____
Se utilizar o método da divida:			
-reconhecimento de activos por Impostos diferidos			
	2741	8122	
Reconhecimento de passivos por imposros diferidos:	8122	2742	
	_____	_____	_____
	_____	_____	_____
	_____	_____	_____

_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
11– APURAMENTO DE RESULTADOS Os lançamentos de apuramento de resultados são geralmente efectuados de forma automática pelos programas informáticos. Contudo não esqueça que: Resultados antes de imposto: debita-se por crédito de 61... a 69 e credita-se por débito de 71... a 79... = 811 – Imposto s/ rend. do exercício			
Resultado liquido positivo	811 812	818 818	

2.19 – Anexos:

2.19.1- Criação líquida de Postos de Trabalho

INCENTIVO FISCAL À CRIAÇÃO DE EMPREGO

ARTIGO 19º DO EBF

1. INTRODUÇÃO

Os incentivos à contratação de jovens, estão previstos em vários diplomas, podendo assumir várias modalidades, das quais importa destacar a atribuição de incentivos fiscais à criação líquida de postos de trabalho para jovens, em sede de IRC, e partir de 01.01.2007 também em IRS para sujeitos passivos com contabilidade organizada, previsto no artigo 19º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (anterior artigo 17º e 48-A do mesmo diploma).

2. A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E ESCLARECIMENTOS ADICIONAIS

A atribuição de incentivos fiscais à criação líquida de postos de trabalho, foi inicialmente prevista no artigo 48-A do EBF (aprovado pelo Decreto – Lei nº215/89, de 1 de Julho), aditado pela Lei nº72/98 de 3 de Dezembro, na redacção dada pela Lei nº3-B/2000 (Orçamento de Estado).

Contudo, com a entrada em vigor do Decreto – Lei 198/2001, de 3 de Julho, a criação de emprego para jovens passou a estar prevista no artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF), com uma ligeira alteração na redacção.

A Lei do Orçamento de Estado para 2003 (Lei 32-B/ 2002 de 30/12), veio introduzir uma alteração substancial ao nº2 do artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF), que se traduziu numa redução do limite de aceitação dos encargos por trabalhador, para os trabalhadores admitidos a partir de 2003, considerados como criação líquida de postos de trabalho.

A Lei do Orçamento de Estado para 2007 (Lei 53-A/ 2006 de 29/12), tendo como ponto de partida a redacção anterior, altera o artigo 17º (passando a ser o artigo 19º) no sentido de clarificar alguns conceitos, introduzir novas limitações e alargar a aplicação do regime a outras situações.

De acordo com a Lei n.º 10/2009 de 10 de Março (Orçamento Rectificativo), o art. 19º do EBF é alterado no sentido da noção de criação líquida de posto de trabalho passar a abranger os jovens de idade superior a 16 e inferior a 35 anos, passando, no caso dos desempregados de longa duração, de 12 para 9 meses o tempo de desemprego e inscrição nos centros de emprego.

Finalmente a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE, veio estabelecer que o regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.

Em seguida apresentam-se as sucessivas alteraçõ

Vejamos a evolução legislativa relacionada com este assunto.

LEI 72/98

De 3 de Novembro

A Assembleia da República decreta, nos termos dos artigo 161º, alínea c), 165º, nº1 alínea I), 166º, nº3, e 122º, nº5, da Constituição, para valer como lei geral da República, o seguinte:

Artigo 1º

É aditado um novo artigo 48-A ao Decreto – Lei nº215/89, de 1 de Julho (EBF), com a seguinte redacção:

Artigo 48-A
Criação de Empregos para Jovens

1- Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2- Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional.

3- A majoração referida no nº1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Artigo 2º

A produção de efeitos financeiros da presente lei inicia-se com a vigência do próximo Orçamento do Estado.

Artigo 17º

Estatuto dos Benefícios Fiscais
(Decreto – Lei 198/2001 de 3 de Julho)

1- Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2- Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o ordenado mínimo nacional *mais elevado.*

3- A majoração referida no nº1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Artigo 17º

Estatuto dos Benefícios Fiscais
(Lei 32-B/ 2002 de 30/12 – OE 2003)

1- Para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para trabalhadores admitidos por contrato sem termo com idade não superior a 30 anos são levados a custo em valor correspondente a 150%.

2- Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.

3- A majoração referida no nº1 terá lugar durante um período de cinco anos a contar da vigência do contrato de trabalho.

Artigo 17º

Estatuto dos Benefícios Fiscais

(Lei 53-A/ 2006 de 29/12 – OE 2007)

1- Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do 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, considera-se:

a) 'Jovens' os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, 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 12 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 19º (anterior artigo 17º)

Estatuto dos Benefícios Fiscais

(Lei n.º 10/2009 de 10 de Março)

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; [Redacção dada pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março]

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; [Redacção dada pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março]

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.

Refira-se que com o Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de Junho, o artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF) passou a ser o artigo 19º. O artigo 19º veio ainda a sofrer uma alteração posterior, resultante da **Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE,** que alterou o nº6**,** conforme se transcreve em seguida:

Artigo 19.º

Criação de emprego

Estatuto Benefícios Fiscais (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; [Redacção dada pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março]

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; [Redacção dada pela Lei n.º 10/2009, de 10 de Março]

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 única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC. **[Redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE]**

Posteriormente à entrada em vigor do regime previsto no artigo 48-A do EBF, a Administração Fiscal emitiu alguns esclarecimentos adicionais dos quais importa destacar:

- Despacho Ministerial de 05.03.1999
- Informação 861/99 da DSIRC
- Saída Geral 018173 DSBF – Resposta à Associação Industrial de Águeda
- Informação Vinculativa da DGCI: Despacho: SubDG Data 2004.06.09 Proc. IRC nº1016/04
- Despacho de 26/09/2006 - Processo: 1498/2006
- Despacho do SDGCI, de 09.06.04 - Criação de emprego para jovens (informação vinculativa): aplicação do limite da majoração à criação líquida ocorrida a partir de 2003.

A redacção do n.º 2 do art.º 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais que referia «Para

efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo dos encargos mensais, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado» foi alterada pelo n.º 1 do art.º 38.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passando a ser a seguinte:

«Para efeitos do disposto no número anterior, o montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.»

Ora, porque a nova redacção deste normativo se apresenta menos favorável do que a anterior, conclui-se que, por força do disposto no n.º 1 do art.º 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, a redacção agora em vigor só terá aplicabilidade relativamente aos encargos suportados com a criação líquida de emprego ocorrida a partir do exercício de 2003.

Relativamente aos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho ocorrida nos exercícios anteriores, mantém-se o direito ao benefício fiscal que era conferido pela anterior redacção (Despacho do SubDG, de 2004.06.09; Proc.º IRC n.º: 1016/04).

- Despacho de 19/01/2006 - Proc.: 3469/2005: Aplicação do regime do artigo 86º do CIRC em exercícios em que existem prejuízos fiscais

  De acordo com o previsto no artigo 86.º do Código do IRC, aditado pelo nº 1 do artigo 29.º da Lei nº 55-B/2004, de 30.12, para as entidades que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não abrangidas pelo regime simplificado, bem como as não residentes com estabelecimento estável em território português, o imposto liquidado nos termos do nº 1 do artigo 83.º do Código do IRC, líquido das deduções previstas nas alíneas b) e d) do nº 2 do mesmo artigo, correspondentes à dupla tributação internacional e aos benefícios fiscais, não pode ser inferior a 60% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse de benefícios fiscais, dos regimes previstos no nº 13 do artigo 40.º e no artigo 69.º ambos do CIRC.

  No âmbito deste preceito, pretendeu-se abarcar um vasto elenco de benefícios fiscais (expressamente enumerados no nº 2) e situações que, embora formalmente não sejam tratados como um benefício fiscal, constituem medidas de carácter excepcional que contrariam o regime geral, as quais revestem a natureza de benefícios fiscais, como seja, o caso do regime de transmissibilidade de prejuízos fiscais, previsto no artigo

69.º do CIRC, por se tratar de uma excepção à regra da identidade jurídica consagrada na lei em relação ao reporte de prejuízos e o caso do nº 13 do artigo 40.º do CIRC, no qual se aceita como custo a totalidade das contribuições suplementares para fundos de pensões e equiparáveis destinadas à cobertura de responsabilidades com pensões que, em resultado da aplicação das NIC, sejam efectuadas por determinação do Banco de Portugal.

Uma vez que a limitação opera através de uma correcção do montante do imposto liquidado, nas situações em que não se apura imposto liquidado, esta limitação não terá aplicabilidade.

Assim, nos casos em que os sujeitos passivos aproveitem de benefícios fiscais que operam por dedução ao rendimento, tais como o relativo à criação de emprego para jovens, previsto no artigo 17.º e o relativo às acções adquiridas no âmbito das privatizações, previsto no artigo 59.º, ambos do Estatuto dos Benefícios Fiscais, mas em que se apuram prejuízos fiscais, não há lugar à aplicação do disposto no artigo 86.º.

Da mesma forma, nas situações em que se aplica o regime previsto no novo nº 13 do artigo 40.º do Código de IRC e em que o resultado tributável não é positivo, não é possível a aplicabilidade da limitação prevista na norma em questão.

Também não se aplica a limitação supramencionada, nas situações em que da dedução dos prejuízos fiscais autorizados, nos termos previstos no artigo 69.º do Código do IRC, não resulta matéria colectável.

- Despacho de 26/09/2006 - Processo: 1498/2006: anos de vigência do contrato para efeitos de aplicação do Art. 17º.

  A majoração a que se refere o n.º 1 do artigo 17.º do EBF, relativa à criação líquida de emprego para jovens, origina, para a entidade empregadora, a dedução dos custos suportados com o trabalhador admitido, em valor correspondente a 150%, ao longo dos cinco anos a contar do início da vigência do contrato.

  Deste modo, o prazo de 5 anos a que se refere o n.º 3 do artigo 17.º do EBF pode reflectir-se em 6 exercícios económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico.

- Informação vinculativa no Processo 1145/07 com despacho do Substituto Legal do Director Geral dos Impostos, de 26.05.2008 (cumulatividade deste benefício com outros previstos em outros diplomas); cujo conteúdo se transcreve:

  1 - O artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) estabelece um benefício fiscal que consiste numa majoração em 50% dos montantes contabilizados como custos do exercício, relativos aos encargos correspondentes à criação líquida dos postos de trabalhos para jovens e desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, realizados por sujeitos passivos de IRC e por sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada.

  2 - No entanto, a segunda parte do n.º 5 do mesmo artigo prevê uma cláusula de não cumulação do benefício fiscal em causa, 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 postos de trabalho.

  3 - Analisados que foram outros benefícios fiscais e incentivos de apoio ao emprego, verifica-se que o benefício fiscal previsto no n.º 1 do artigo 17.º do EBF não é cumulável, quando aplicado ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho, com os incentivos previstos nos seguintes diplomas, uma vez que contêm incentivos e normas de apoio à criação de emprego:

  - *Decreto-Lei n.º 89/95, de 6 de Maio;*
  - *Decreto-Lei n.º 34/96, de 18 de Abril;*
  - *Despacho Conjunto n.º 561/2001, de 22 de Junho;*
  - *Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro, artigo 41.º;*
  - *Estatuto dos Benefícios Fiscais, artigo 39.º-B.*

  No entanto, este benefício do n.º 1 do artigo 17.º do EBF já é cumulável, uma vez que é um incentivo à formação profissional, com o previsto no Decreto-Lei n.º 51/99, de 20 de Fevereiro.

- Informação Vinculativa no Proc./IRC nº2691/2007, Despacho do Subdirector –Geral, de 2007.11.26 (transformação de contratos a termo em contratos sem termo), cujo conteúdo se transcreve:

"Considera-se que um trabalhador é admitido por contrato sem termo quando no contrato não está determinado o número de meses ou anos que o trabalhador deverá prestar serviço na respectiva empresa. Pelo que, só os contratos firmados nessas condições contam para o cálculo da criação líquida de postos de trabalho.

Uma vez que os contratos com termo não relevam para efeitos do artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF), quando estes se transformam em contratos sem termo podem entrar, a partir do respectivo exercício, para a aferição da criação líquida de postos de trabalho, desde que todos os outros requisitos de acesso ao benefício estejam preenchidos."

- Informação Vinculativa no Proc. nº 1979/2008 com despacho de 10.09.2008 (acerca da obrigatoriedade de contrato escrito), cujo conteúdo é o seguinte:

"A Lei do Trabalho não obriga, mas também não impede a redução a escrito do contrato de trabalho sem termo.

O Legislador Fiscal, no artigo 19º do EBF, é omisso quanto à necessidade do contrato de trabalho sem termo revestir a forma escrita.

Assim, o contribuinte deve munir-se dos elementos necessários que comprovem a existência do contrato de trabalho por tempo indeterminado e o momento do seu início.

Se, de acordo com a Lei Laboral, não há obrigatoriedade de celebração por escrito do contrato de trabalho sem termo, os Serviços da DGCI devem valorizar os elementos apresentados de acordo com as regras previstas nessa mesma lei e consequente interpretação.

Cabendo à entidade empregadora provar a existência do contrato sem termo para efeitos do benefício fiscal, parece relevante que esta tenha a cautela de reduzi-lo a escrito.

Contudo, para efeitos do benefício fiscal, em certas circunstâncias, é possível, através de outros elementos apresentados pelos sujeitos passivos, elaborar um raciocínio que permita atestar a celebração de contrato sem termo. O que se deve exigir é que os elementos de prova sejam vinculativos para a entidade empregadora, envolvendo, pelo menos, as duas partes do contrato.

A permanência ao serviço de determinado trabalhador após o decurso do período de duração máxima do contrato de trabalho a termo (este obrigatoriamente reduzido a escrito) é um facto que permite ajuizar da existência de contrato de trabalho sem termo.

Esta permanência ao serviço deve, no entanto, ser comprovada através de documentos

que vinculem externamente a entidade."

3. ANÁLISE DO REGIME DO ARTIGO 19º DO EBF

No âmbito da aplicação deste benefício fiscal, importa proceder a uma análise mais profunda do texto legislativo, aprofundando alguns conceitos, que julgamos da maior importância para a interpretação do mesmo.

A necessidade de definição de alguns conceitos foi agora reconhecida pela Administração Fiscal, apresentado na nova redacção do artigo 19º do EBF algumas definições, que ajudam ao enquadramento do texto legislativo.

Assim, a partir de 01.01.2007, dispõe o artigo 19º do EBF , que *"para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do 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."*

No entanto, ao longo deste trabalho manteremos as referências ao regime anterior, uma vez que o mesmo ainda se encontra em vigor relativamente ao empregados que foram considerados como criação líquida nesses exercícios.

3.1 Beneficiários do regime do artigo 19º do EBF

O regime do artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF), aplica-se desde a sua entrada em vigor aos sujeitos passivos do IRC. Contudo, a partir de 01.01.2007, o regime estende-se também aos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, existindo assim uma importante alteração, no que diz respeito aos beneficiários deste regime.

3.2 Encargos a considerar

Relativamente a quais os encargos a considerar, imediatamente após a entrada em vigor deste diploma, se levantaram dúvidas, acerca de quais os encargos que relevariam na aplicação do artigo 19º EBF).

Estes encargos, atento o Despacho Ministerial, de 5 de Março de 1999, *limitam-se ao vencimento bruto ou ilíquido (onde se incluirá o IRS suportado pela trabalhador mas pago pela entidade patronal) e os encargos sociais obrigatórios (contribuições para a segurança social obrigatoriamente suportadas pela entidade patronal). Não se consideram encargos as despesas com formação e as despesas com computadores e outros meios informáticos, secretárias, cadeiras,...*

Mais especificamente, *na expressão encargos, cabem todas as importâncias que a entidade patronal suporte com os empregados com idade não superior a 30 anos e cujas despesas se enquadrem no disposto no artigo 2º do CIRS, tenham a natureza de remunerações e consequentemente constituam uma custo para a empresa nos termos do artigo 23º do CIRC, e bem assim, os respectivos encargos sociais que a empresa legalmente tenha de suportar* (Saída Geral 018173 D.S.B.F. – Resposta à Associação Industrial de Águeda).

A título exemplificativo:

- Vencimento Ilíquido (incluindo Subsídio de Férias e Subsídio de Natal)
- Subsídio de Alimentação
- Contribuições para a segurança social de conta da empresa
- Seguro de Acidentes de Trabalho
- Abono para falhas
- .....

A nova redacção do artigo 19º EBF), dada pela Lei do OE para 2007, clarifica o conceito de encargos, referindo-se a **"encargos"** como sendo 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. Desta forma, somente as remunerações fixas e as respectivas contribuições para a segurança social, poderão ser consideradas para aplicação deste benefício.

3.3 Criação Líquida de Postos de Trabalho

Na aplicação deste benefício, importa também definir o âmbito de aplicação, nomeadamente a definição do conceito de criação líquida de postos de trabalho.

Para efeitos da aplicação do regime estabelecido no artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF), o Despacho Ministerial, de 5 de Março de 1999, refere que a *criação líquida de postos de trabalho, corresponde à diferença positiva entre o número de contratações efectuadas e o número de saídas num exercício, só contando os trabalhadores com idade não superior a 30 anos, fazendo-se a respectiva aferição no final de cada exercício,* em nossa opinião para os trabalhadores com contratos sem termo.

A nova redacção do artigo 19º do EBF dada pela Lei do OE para 2007, refere-se a **"**criação líquida de postos de trabalho" como sendo a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis (ao seja contratações de jovens e desempregados de longa duração) e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

Saliente-se assim a particularidade de a partir de 01.01.2007, no apuramento da criação líquida, as saídas, passarem a contemplar os trabalhadores que, não obstante terem uma idade igual ou superior a 30 anos, na data da sua admissão reuniam as condições de acesso ao beneficio. Assim, esta é uma importante limitação no acesso a este benefício, uma vez que anteriormente a 01.01.2007, nas saídas só entravam os trabalhadores com idade inferior a 30 anos.
Assim temos:

Criação Líquida até 31.12.2006 =
Nº entradas trabalhadores <= 30 anos – Nº saídas de trabalhadores <= de 30 anos.

Criação Líquida a partir de 01.01.2007=
Nº entradas jovens >16 anos <30 anos (excepto <23 anos sem ensino secundário)
– Nº saídas de trabalhadores que na data admissão reuniam as condições de acesso ao regime.

3.4 Trabalhadores / jovens e desempregados de longa duração com contratos sem termo

Até 31.12.2006

Este benefício fiscal, é aplicável apenas aos trabalhadores com contrato de trabalho sem termo. Este diploma iniciou a sua aplicabilidade às remunerações do trabalho prestado no exercício que se iniciou em 01.01.1999, relativamente aos trabalhadores cujo contrato de trabalho tenha sido celebrado após a entrada em vigor de Lei 72/98, ou seja 08.11.1998.

Desta forma, para a aferição da criação líquida de postos de trabalho não deverão ser tidas em conta entradas e saídas de trabalhadores, com contratos a prazo, sendo que a passagem de um trabalhador com contrato a prazo para contrato sem termo, é, em nossa opinião, considerada criação líquida, conforme informação 1185/2002: "No caso das contratações a termo se transformarem em contratações sem termo serão de considerar para efeitos de criação liquida de postos de trabalho no exercício em que for operada essa transformação (Inf. 1185/2002, da DSIRC – Proc. /IRC 1541/2002), reunidas neste exercício as demais condições."

Este diploma, estabelece até 2006 como limite para a consideração deste incentivo, a idade de 30 anos, ou seja, o facto dos trabalhadores admitidos pela empresa com contrato sem termo, não poderem ter, à data da celebração do contrato, mais de 30 anos. Desta forma, a admissão de um trabalhador, mesmo que tenha feito 30 anos em data anterior à celebração do contrato sem termo, estará abrangida pelo artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF).

A partir de 01.01.2007

Uma alteração importante ocorreu para o exercício de 2007, no âmbito de aplicação deste incentivo. Assim, o conceito de trabalhadores com idade não superior a 30 anos em vigor até 31.12.2006, foi substituído por "Jovens", passando a ser aplicável também a desempregados de longa duração, que tenham contrato de trabalho por tempo indeterminado.

A nova redacção do diploma define **"Jovem"**, como:

- o trabalhador com idade superior a 16 anos e inferior a 30 anos, à data da celebração do contrato;
- excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e se não encontrem 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.

Define também como **"Desempregados de longa duração" como:**

- 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 12 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

Conforme referido anteriormente, no apuramento da criação líquida, as saídas, passaram a contemplar os trabalhadores que, não obstante terem uma idade igual ou superior a 30 anos, na data da sua admissão reuniam as condições de acesso ao benefício.

A partir de 01.01.2009

De acordo com o Orçamento Rectificativo (Lei n.º 10/2009 de 10 de Março) o conceito de "Jovem" passa a ser:

- '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;

"Desempregado de longa duração", passam a ser considerados:

- '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;

3.5 Majoração de 50% com a limitação mensal por posto de trabalho de 14 vezes o salário mínimo nacional

No que concerne a este ponto, temos a partir de 2003, a existência de dois regimes distintos, que importa distinguir claramente, uma vez a majoração referida, sofreu uma substancial redução a partir do referido exercício. Assim, de um limite **mensal** de 14 vezes o salário mínimo nacional mais elevado para os encargos já majorados, passamos para uma limitação **anual** da majoração de 14 vezes o salário mínimo nacional por posto de trabalho. Desta forma, a nova redacção do artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF) dada pela Lei 32-B/ 2002 de 30/12 – OE 2003, aplica-se apenas à criação líquida de postos de trabalho a partir de 2003, mantendo-se o regime anterior para a criação líquida de postos de trabalho até 31 de Dezembro de 2002.

A questão central deste benefício, é efectivamente a possibilidade de consideração como custo fiscal de 150% dos encargos correspondentes a cada contrato de trabalho sem termo, nas condições referidas anteriormente, portanto uma majoração de 50%, dos custos já considerados contabilisticamente.

Importa no entanto entrar em linha de conta com o limite referido no nº2 do artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF), ou seja 14 vezes o ordenado mínimo nacional mais elevado, mensalmente, por posto de trabalho, ou seja:
Ano de 1999: 61.300$ x 14= 858.200$ (mensal)
Ano de 2000: 63.800$ x 14= 893.200$ (mensal)
Ano de 2001: 67.000$ x 14= 938.000$ (mensal)
Ano de 2002: 348,01€ x 14= 4.872,14€ (mensal)
Ano de 2003: 356,60€ x 14= 4.992,40€ (anual)
Ano de 2004: 365,60€ x 14= 5.118,40€ (anual)
Ano de 2005: 374,70€ x 14= 5.245,80€ (anual)
Ano de 2006: 385,90€ x 14= 5.402,60€ (anual)
Ano de 2007: 403,00€ x 14= 5.642,00€ (anual)
Ano de 2008: 426,00€ x 14= 5.964,00€ (anual)
Ano de 2009: 450,00€ x 14= 6.300,00€ (anual)
Ano de 2010: 475,00€ x 14= 6.650,00€ (anual)
Ano de 2011: 485,00€ x 14= 6.790,00€ (anual)

Desta forma, e respeitando as normais actualizações anuais do salário mínimo nacional, o cálculo do montante máximo do benefício variará em cada exercício em função desse mesmo montante de actualização do salário mínimo. **De notar que o limite é sempre 14 vezes o SMN, mesmo nos casos em que o trabalhador não trabalhe o ano completo.**

Por entendimento administrativo (Inf. Nº861/99 da DSIRC), a majoração em 50%, para efeitos de aceitação como custo fiscal, terá como limite 14 vezes o SMN, ou seja, se do apuramento dos 150% resultar um valor superior a 14 vezes o SMN, para efeitos fiscais apenas será aceite o último montante.

Em nossa opinião, resulta claramente da alteração ao artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF), que a partir de 2003, será a majoração (50%) que estará sujeita à limitação anual de 14 vezes o salário mínimo nacional não sendo esse cálculo efectuado relativamente aos encargos totais já majorados (150%).

A lei do OE para 2007 bem como a lei do OE para 2009, 2010 e 2011, não trouxeram qualquer alteração neste aspecto, continuando 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, a ser considerados em 150% do respectivo montante contabilizado como custo do exercício

3.6 Período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato

O nº3 do artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF), dispunha na anterior redacção que o benefício fiscal vigoraria por um período de 5 anos a contar da vigência do contrato de trabalho, pelo que esse período deverá ser respeitado pela empresa.

De acordo com a resposta dada á Associação Industria de Águeda, para a utilização deste benefício contariam os 5 anos da seguinte forma: Admissão + 4 anos. No entanto, no exercício de 2006, com o Despacho de 26/09/2006 - Processo: 1498/2006, do DG, a administração fiscal veio alterar a sua posição, pelo que segundo o diploma:

"A majoração a que se refere o n.º 1 do artigo 17.º do EBF, relativa à criação líquida de emprego para jovens, origina, para a entidade empregadora, a dedução dos custos suportados com o trabalhador admitido, em valor correspondente a 150%, ao longo dos cinco anos a contar do início da vigência do contrato.
Deste modo, o prazo de 5 anos a que se refere o n.º 3 do artigo 17.º do EBF pode reflectir-se em 6 exercícios económicos, sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do exercício económico"

No entanto, em nossa opinião, não é obrigatório a empresa manter durante os 5 anos, cada posto de trabalho cuja admissão tenha beneficiado deste incentivo fiscal. Conforme o esclarecido na Saída Geral 018173 DSBF – Resposta à Associação Industrial de Águeda, a empresa deverá apenas deixar de considerar a majoração de 50% inerente ao posto de trabalho que cessou com o despedimento, não existindo a obrigatoriedade de reposição dos benefícios já utilizados, podendo no entanto no ano de cessação de contrato a empresa usufruir do benefício.

Na redacção da lei do OE para 2007, 2009, 2010 e 2011, manteve-se aplicação deste regime durante um período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato, o que se pode traduzir na produção de efeitos por seis exercícios.

3.7 Limitações da nova redacção dada pela Lei do OE para 2007

A partir de 01.01.2007, o regime da criação líquida de postos de trabalho, apresenta algumas limitações, que são as seguintes:

- Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não poderão ser considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.
- O benefício não poderá ser 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.

  De acordo com a Informação vinculativa no Processo 1145/07 com despacho do Substituto Legal do Director Geral dos Impostos, de 26.05.2008, foi esclarecido que este benefício não poderá ser cumulável com:

- DL nº89/95 de 06.05
- DL nº34/96 de 18.04
- Despacho Conjunto nº561/2001 de 22.06
- Lei nº53-A/2006 de 29.12 art. 41º
- EBF artigo 43º (Interioridade)

- O regime previsto no n.º 1 só pode ser concedido uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou noutra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 63.º do Código do IRC.

4. ASPECTOS FISCAIS E DECLARATIVOS

Este benefício fiscal deverá ser inscrito na linha 774 do Q07 da Modelo 22, devendo ser detalhado no anexo D à mesma declaração modelo 22 (campo 401 do Q04)

De referir também que a empresa deverá, formalizar por escrito os contratos individuais de trabalho sem termo, de forma a funcionarem como meio de prova perante a administração fiscal, devendo constar, devidamente assinados e selados do Processo de Documentação Fiscal, bem como os respectivos cálculos do benefício.

5. EXEMPLOS PRÁTICOS

5.1 Criação Líquida de postos de trabalho

5.1.1 Até 31.12.2006

Vamos supor que a empresa XXX, registou os seguintes movimentos de entradas e saídas no seu quadro de pessoal, **durante o ano de 2006**:

Entradas

Funcionário	Idade	*Data Admissão*	Tipo de Contrato
Francisco	35	01-01-2002	A prazo
Joaquim	30	01-06-2002	**Sem termo**
Tomás	29	31-12-2002	**Sem termo**
Patrícia	31	10-10-2002	Sem termo
Carla	56	14-06-2002	A prazo
Manuela	20	13-10-2002	**Sem termo**

Saídas

Funcionário	Idade	Data Despedimento	Tipo de Contrato
Manuel	60	01-01-2002	Sem termo
Davide	24	12-06-2002	**Sem termo**
Luís	30	31-12-2002	**Sem termo**
Emanuel	27	10-10-2002	A prazo

Importa antes de mais, analisar apenas os movimentos de pessoal, com contratos sem termo e com idade não superior a 30 anos, fazendo a separação:

Entradas	Saídas
Joaquim	David
Tomás	Luís
Manuela	
(3)	**(2)**
Criação Líquida =	**(1)**

Temos assim, para o ano de 2006, **a criação líquida de 1 (um) posto de trabalho**.

De realçar que a empresa, de entre os três funcionários que respeitam as condições de enquadramento neste benefício fiscal, escolherá qualquer um, podendo entrar em linha de conta quer com o salário auferido por cada um deles, quer com a expectativa de continuidade na empresa, de forma a maximizar a poupança fiscal.

5.1.2 A partir de 01.01.2007

Supondo que a empresa A durante o exercício de 2007 teve apenas os seguintes movimentos de entradas e saídas:

Entradas:

Nome	Idade	Contrato	Habilitações	Outros
João	25	Sem termo	7º ano	
Luís	20	Sem termo	9º ano	Não frequenta acção formação educação
António	27	A prazo	6º ano	Desempregado L.D. inscrito centro emprego de Águeda
Manuel	40	Sem termo	6º ano	Desempregado L.D. inscrito centro emprego de Águeda
Carlos	25	A prazo	Licenciatura	

Saídas

Nome	Idade	Contrato	Admissão	Contrato na admissão
Paulo	32	Sem termo	01.01.2005	Sem termo
Leandro	28	A prazo	31.12.2006	A prazo
Filipe	27	Sem termo	01.01.2004	Sem termo

Criação líquida: 0 postos de trabalho (não existe qualquer criação líquida em 2007)

Entradas elegíveis (2)

João e Manuel

Saídas elegíveis (2)

Paulo e Filipe

5.1.3 A partir de 01.01.2009

5.1.4

Supondo que a empresa A durante o exercício de 2009 teve apenas os seguintes movimentos de entradas e saídas:

Entradas:

Nome	Idade	Contrato	Habilitações	Outros
João	34	Sem termo	Ensino primário	
Augusto	19	Sem termo	12º ano	
Luís	20	Sem termo	9º ano	Frequenta acção formação educação
António	27	A prazo	6º ano	Desempregado L.D. inscrito centro emprego de Águeda
Manuel	35	Sem termo	6º ano	Desempregado L.D. inscrito centro emprego de Águeda há 10 mese
Carlos	25	A prazo	Licenciatura	

Saídas

Nome	Idade	Contrato	Admissão	Contrato na admissão
Paulo	32	Sem termo	01.01.2005	Sem termo
Leandro	28	A prazo	31.12.2006	A prazo
Filipe	27	Sem termo	01.01.2004	Sem termo

Criação líquida: 1 posto de trabalho em 2009.

Entradas elegíveis (3)

João, Augusto, Luis e Manuel

Saídas elegíveis (2)

Paulo e Filipe

5.2 Majoração dos encargos e aplicação do limite de 14 vezes o SMN

Supondo que o Joquim (do exemplo 6.1.1), tinha auferido **no exercício de 2002**, os seguintes valores:

	Outubro	Novembro	Dezembro	S.Natal
Vencimento Bruto	1.000,00 €	1.000,00 €	1.000,00 €	300,00 €
Subsídio de Alimentação	100,00 €	100,00 €	100,00 €	
Seguro Ac. Trabalho	5,00 €	5,00 €	5,00 €	
Encargos Seg. Social	237,50 €	237,50 €	237,50 €	
Gratificações Balanço			500,00 €	
Total Mensal	1.342,50 €	1.342,50 €	1.842,50 €	300,00 €
Majoração (50%)	671,25 €	671,25 €	671,25 €	150,00 €
Encargos Majorados	2.013,75 €	2.013,75 €	2.013,75 €	450,00 €
Limite Mensal (artº17)	4.872,14 €	4.872,14 €	4.872,14 €	4.872,14 €
Benefício Fiscal	2.013,75 €	2.013,75 €	2.013,75 €	450,00 €

Relativamente aos encargos inscritos no quadro supra, a sua maioria não oferece qualquer dúvida de enquadramento no artigo 17º do EBF (actual artigo 19º EBF). No entanto, tem existido alguma controvérsia no que diz respeito a consideração das gratificações como encargo enquadrável no âmbito deste diploma, pelo que, no nosso cálculo não o iremos considerar.

Assim temos:

Total dos encargos anuais a considerar: 4.827,50€ - 500€(gratificações) = 4.327,50€
Majoração de 50% = 2.163,75€

Custo Total (150%) = 6.491,25€

Limite mensal para 2002, já com majoração:
348,01€ x 14= 4.872,14€: Limite Mensal que nunca foi ultrapassado neste exemplo.

Desta forma, uma vez que o total dos encargos mensais com a majoração é inferior ao limite mensal por posto de trabalho, a empresa poderá considerar como benefício fiscal os 2.163,75€, inscrevendo este valor no anexo F transportado para o quadro 07 da Modelo 22.

Supondo para o mês de Janeiro, a existência de um total de 3.500€ de remunerações, verificamos que o limite mensal para os encargos já majorados foi ultrapassado, pelo que apenas é aceite o limite.

	3.500,00 €
Total Mensal	
Majoração (50%)	1.750,00 €
Encargos Majorados	5.250,00 €
Limite Mensal (artº17) para os encargos já majorados	4.872,14 €
Benefício Fiscal mês	4.872,14 €

Suponhamos agora que o Joaquim tinha auferido estes valores em 2002:

	Outubro	**Novembro**	**Dezembro**	**Sub. de Natal**
Vencimento Bruto	5.000,00 €	3.000,00 €	3.500,00 €	1.000,00 €
Subsídio de Alimentação	100,00 €	100,00 €	100,00 €	
Seguro Ac. Trabalho	250,00 €	250,00 €	250,00 €	
Encargos Seg. Social	1.187,50 €	712,50 €	831,25 €	
Total Mensal	6.537,50 €	4.062,50 €	4.681,25 €	1.000,00 €
Majoração (50%)	3.268,75 €	2.031,25 €	2.031,25 €	500,00 €
Encargos Majorados	9.806,25 €	6.093,75 €	6.093,75 €	1.500,00 €
Limite Mensal (artº17)	4.872,14 €	4.872,14 €	4.872,14 €	4.872,14 €
Benefício Fiscal	0,00 €	809,64 €	190,89 €	1.500,00 €

Neste segundo exemplo, verificamos que a empresa não poderá usufruir da majoração de 50% para o mês de Outubro, sendo que para os meses de Novembro e Dezembro, o benefício será apenas parcial.

Neste caso a empresa consideraria como benefício fiscal a abater no quadro 07, as seguintes majorações:

1.500,00€
190,89€
809,64€
Total: 2.500,53€

Para o exercício de 2011 e seguintes, a análise das remunerações deverá ser efectuada anualmente, uma vez que o limite passou a ser anual. Assim, atentemos no seguinte exemplo:

Remunerações anuais por funcionário, que respeitam o preceituado no artigo 19º EBF) e portanto, relativamente aos quais a empresa poderá beneficiar do benefício fiscal:

	João	Augusto	Luis	Manuel
Encargos anuais enquadráveis no artigo 19º	3.000,00 €	9.000,00 €	10.000,00 €	20.000,00 €
Majoração (50%)	1.500,00 €	4.500,00 €	5.000,00 €	10.000,00 €
Limite Anual (artº17) - 2011 para a majoração	6.790 €	6.790€	6790€	6.790€
Benefício Fiscal	**1.500,00 €**	**4.500,00 €**	**5.000€**	**6.790€**

6. Pretendemos com a elaboração deste pequeno trabalho divulgar este beneficio fiscal, que poderá conduzir a significativas poupanças em termos de IRC, tanto mais que não afecta os cálculos do resultados da liquidação quer em 2011, quer em 2012, porque exluido pelo artº 92º do CIRC.

2.19.2- Circular nº 24/91 da DGCI- Regime das rendas devidas pelo aluguer sem condutor das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

BOLETIM DA DIRECÇÃO-GERAL
DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS

Serviço de Administração do Imposto Sobre o rendimento

IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS

Regime das rendas devidas pelo aluguer sem condutor das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

Art. 41º, nº 1 alínea i) do CIRC

SERIE C

CIRCULAR Nº. 24/91

Tendo suscitado dúvidas a aplicação da norma da alínea i) do nº 1 do art. 41º do CIRC às rendas devidas pelo aluguer de longa duração (1) de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas foi, por despacho de 02.12.91, sancionado o seguinte entendimento:

Aplicação ao exercício de 1990

1 - No exercício de 1990 a norma da alínea i) do nº 1 do art. 41º do CIRC apenas remetia para a alínea f) do nº 1 do art. 32º do mesmo diploma, pelo que, neste exercício, o valor a não aceitar como custo, nos termos da norma em referência, corresponderá à diferença entre o valor da amortização financeira (entendendo-se como tal o valor relativo à recuperação do custo da viatura) praticada através das rendas e o valor anual máximo permitido (1.000 contos), pelo que o locatário deverá sempre procurar saber qual o valor da amortização financeira incluída nas rendas pelo aluguer.

Salienta-se que, dado que os contratos de aluguer têm as mais variadas durações e podem ser celebrados em qualquer altura do ano, o valor do limite anual supra referido deverá, sendo caso disso, ser convertido em valores diários.

Aplicação nos exercícios de 1991 e seguintes

2 - Com a alteração introduzida pelo D.L. nº 251-A/91, de 16 de Julho, a norma da alínea i) do nº 1 do art. 41º do CIRC passou a remeter, não apenas para a alínea f) do nº 1 do art. 32º, mas também para a alínea c) do mesmo artigo, pelo que, para os exercícios de 1991 e seguintes, o valor que, nos termos daquela norma, não se aceitará como custo será o resultado da diferença entre o valor da amortização financeira incluída nas rendas pagas e o valor da reintegração máxima, correspondente ao mesmo período de tempo, que poderia ser praticada caso a viatura tivesse sido adquirida directamente, pelo que, para uma correcta aplicação da alínea i) do nº 1 do art. 41º do CIRC, o locatário deverá sempre procurar saber qual o valor de aquisição da viatura e qual o valor da amortização financeira incluída nas rendas.

Nos casos em que a amortização financeira seja num determinado ano, inferior à referida reintegração máxima, a respectiva diferença será tida em conta para efeitos do cálculo de diferença a não considerar como custo em anos seguintes.

À semelhança do que se referiu no ponto anterior e sempre que tal se justifique, os valores anuais deverão ser convertidos em valores diários.

Aquisição pelo locatário, da viatura alugada

3 - Nos casos em que o aluguer é seguido da compra pelo locatário da viatura alugada, poderão os Serviços, à posteriori, proceder às correcções que se mostrem devidas, pois podem calcular a amortização financeira contida nos alugueres pagos, deduzindo ao valor de aquisição da viatura o valor pelo qual a mesma foi vendida no final ao locatário, sendo que a parte dessa amortização financeira que exceda as reintegrações que, em cada período, podiam ter sido praticadas, caso a viatura tivesse sido adquirida directamente, não será aceite como custo para efeitos fiscais .

Ainda nos casos em que ao aluguer se segue a compra, pelo locatário, da viatura alugada, o valor por que esta deverá ser registada no imobilizado (valor de aquisição) corresponderá ao somatório das seguintes parcelas:
a) valor de transmissão
b) valor da viatura até ao limite de 4.000 contos - (valor de transmissão + somatório das amortizações financeiras aceites através das rendas).

Exemplos

4 - Apresentam-se em anexo 3 exemplos que se destinam a ilustrar a aplicação da norma da alínea i) do nº 1 do art. 41º do CIRC a rendas devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

(1) Por despacho de 31.12.90 de Sua Exa. o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi sancionado o entendimento de que a alínea i) do nº 1 do art. 41º do CIRC apenas é aplicável às situações de aluguer de longa duração, considerando-se como tal o aluguer que se reporta a contratos até 3 meses renováveis e a contratos superiores a 3 meses.

Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 19 de Dezembro de 1991

O Director-Geral
Francisco Rodrigues Porto

Exemplo 1

APLICAÇÃO DA ALÍNEA i) DO Nº 1 DO ART. 41º DO CIRC NO EXERCÍCIO DE 1990

Valor de Realização	Amortiz. Financ.	Valor Máximo	Valor Aceite	Valor não Aceite
1999	700	1.000	700	---
3000	1.120	1.000	1.000	120
4000	1.500	1.000	1.000	500
5000	1.800	1.000	1.000	800

Exemplo 2

APLICAÇÃO DA NORMA DA ALÍNEA I) Nº 1 DO ART. 41º DO CIRC AOS EXERCÍCIOS DE 1991 E SEGUINTES

2.1 Contratos em vigor durante todos os períodos de tributação

NOTAS EXPLICATIVAS

Valor da Viatura

(2) O valor da viatura < 4000 contos => (2) = 4

(3) e (8) Valores hipoteticamente comunicados à locatária

(4) Se £ (5) = 0 => (4) = (2)

Se £ (5) > 0 => (4) = (2) + £ (5)

(5) Se (2) > (3) => (5) = (2) - (3)

Se (2) < (3) => (5) = 0

(6) = (3) - (4)

4000

(7): O valor da viatura > 4000 contos => (7) 4

(9), (10), (11) - > o mesmo que para (4), (5) e (6), com as necessárias adaptações

2.1 - Contratos celebrados em data posterior à do início do período de tributação

Valor da viatura: 2600 contos

Duração do contrato: de 20.10.91 a 19.10.94

Exercícios (1)	**Quota de reintegração permitida (2)**	**Amortiz. Financ. Praticada (3)**	**Valor Aceite (4)**	**Valor em crédito (5)**	**Valor não Aceite (6)**
1991	130	120	120	10	---
1992	650	800	660	---	140
1993	650	875	650	---	225
1994	520	805	520	---	285
TOTAL	1.950	2.600	1.950	---	650

NOTAS EXPLICATIVAS

(2) => 1991 : (2) = $\frac{2.600}{4} \times \frac{73^*}{365}$

1992 e 1993 : (2) = $\frac{2.600}{4}$

1994 : (2) = $\frac{2.600}{4} \times \frac{292^*}{365}$

(*) Número de dias em que o contrato vigorou no exercício

(3); (4); (5); (6): ver notas explicativas ao quadro do exemplo anterior (2.2)

Exemplo 3

Registo da Viatura no Imobilizado do Locatário após este ter procedido à sua compra

Valor da Viatura: 5000 contos

Valor transmissão: 500

Duração do contrato de aluguer: 3 anos

£ Amortizações financeiras praticadas ao longo do contrato = 4500 contos

£ Amortizações financeiras aceites ao longo do contrato = 3000 contos

Valor a registar no imobilizado = valor de transmissão + [4000 - (valor de transmissão + £amortiz. financ. aceites através das rendas)] = 500 + [4000 - (500 + 3000)] = 500 + 500 = 1000

2.19.3- Esclarecimentos s/ Perdas de Imparidade em Clientes

À Direcção de Serviços do IRC
Av. Engº Duarte Pacheco nº 28
1000 Lisboa

Assunto: Provisões para Clientes de Cobrança Duvidosa

Exmos. Srs.

A fim de se proceder correctamente, vimos solicitar a V. exas. os seguintes esclarecimentos:

I - Estabelecendo o nº 2 do artº 34º do Código do IRC percentagens máximas para constituição da Provisão para créditos em mora, implica a adopção dessas mesmas percentagens ou poderá adoptar-se taxas inferiores?

II - Havendo créditos em mora à mais de 6 meses é obrigatória a constituição da respectiva provisão no exercício em que tal se verifique, ou é admitida fiscalmente, a sua criação no exercício em que o credor considere já muito difícil a cobrabilidade dos seus créditos, designadamente quando ultrapassados já o período de 24 meses sobre a data do respectivo vencimento?

III - O valor por que deve ser constituída a provisão para créditos de cobrança duvidosa, inclui apenas o montante restrito da operação comercial (vendas, prestações de serviços), ou pode incluir também encargos posteriores, como despesas bancárias, juros, despesas de expediente relacionadas com esses créditos?

IV - Constituída a provisão para créditos de cobrança duvidosa em 100%, e não se verificando nenhuma das situações previstas no artº 37º do código do IRC por quanto tempo deve a mesma permanecer no Balanço do credor?

Aguardando comunicação de V. exas. apresentamos os nossos respeitosos cumprimentos,

Águeda 97.02.10 CA/ME O Secretário geral

Joaquim B. Simões, Dr,

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

NOSSA REFERÊNCIA

Nº ENTRADA GERAL	DATA	
11096	97.02.14	**Exmo. Senhor**
Nº OFICIO SAÍDA GERAL	DATA	**Secretário Geral da Associação Industrial de Águeda**
002248	19.01.98	**Dr. Joaquim B. Simões**
Nº PROCESSO		
308/97	DSIRC	**Covão - Apartado 199**

SUA REFERÊNCIA **3752 ÁGUEDA CODEX**

Nº OFICIO	DATA	Nº PROCESSO
159797	97.02.10	

Assunto: Provisões para Créditos de Cobrança Duvidosa

Relativamente ao assunto referido comunica-se que, por despacho de 97.12.03 do Exmo. Senhor Subdirector-Geral, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. A provisão para créditos de cobrança duvidosa prevista no artigo 33º e regulada pelo artigo 34º do Código do IRC, assenta para efeitos da respectiva constituição, na avaliação do risco de incobrabilidade dos créditos.

Portanto existindo risco de cobrança deve ser constituída a provisão pelo montante considerado incobrável, tendo como limite superior, para efeitos fiscais, os estabelecidos no artigo 34º do Código do IRC. Se o valor considerado incobrável não atingir aquele limite, não decorre da Lei a obrigatoriedade de utilizar a percentagem máxima permitida.

2. Não deverá proceder ao registo contabilístico do crédito como de cobrança duvidosa, se com base na avaliação do risco de incobrabilidade e de acordo com as diligências efectuadas para a sua cobrança, concluir que o mesmo, apesar de já se encontrar em mora, não é de cobrança duvidosa, não sendo, neste caso, aceite fiscalmente a constituição da provisão.

Nos exercícios seguintes e com base em elementos concretos, se o sujeito passivo considerar de cobrança duvidosa o crédito, constituirá a respectiva provisão, aceitando-se fiscalmente com base na mora tendo em

conta os limites do nº 2 do artigo 34º do Código do IRC.

De notar que omitimos a condição de "os créditos serem evidenciados na contabilidade como de cobrança duvidosa" uma vez que de acordo com o despacho de 96.07.31 do Sr. Director-Geral exarado na inf. nº 394/96 do Proc. nº 436/96 da DSIRC, ser de aceitar o parecer da Comissão de Normalização Contabilística - entidade competente nesta matéria - no sentido de não ser obrigatório o registo de tais créditos em contas separadas, concretamente na conta 21.8, sendo de aceitar outro tipo de evidenciação, nomeadamente na nota 23 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados.

3. No que refere à inclusão de juros e despesas bancárias na base da provisão para créditos de cobrança duvidosa, informa-se que por despacho de 96.07.31 do Exmo. Senhor Director-Geral dos Impostos exarado na Inf. nº 394/96 desta Direcção de Serviços foi sancionado o seguinte entendimento:
- No conceito de "créditos resultantes da actividade normal" devem considerar-se abrangidos todos os créditos sobre clientes resultantes das transações de bens e serviços relacionados com a actividade produtiva da empresa.

Assim os juros, os encargos e outras operações de carácter financeiro não entram no conceito de "créditos resultantes da actividade normal".

4. A provisão poderá ser utilizada nos exercícios seguintes ao da constituição desde que existam elementos objectivos que comprovem que o crédito é incobrável.

Com os melhores cumprimentos.

Director de Serviços,

Manuel de Sousa Meireles

Anulação de créditos há mais de 24 meses

1. Estando os créditos em mora há mais de 24 meses e provisionados a 100% nos termos da alínea d) do nº 2 do art. 34º do CIRC, independentemente de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência bem como não tenham sido objecto de reclamação judicial, afigura-se-nos, que poderão ser anulados, sem prejuízo da aplicação do nº 2 do artigo 33.º do CIRC, se for caso disso, conforme já foi sancionado por despacho de 93-11-08 do Exm.º Senhor Subdirector-Geral (Inf. 676/93, Proc. 1759/93).

2. No fim do exercício terão que calcular o montante da provisão para créditos de cobrança duvidosa em função da avaliação do risco de incobrabilidade dos créditos e proceder ao reforço ou à reposição da provisão, consoante o valor existente na conta 28 seja inferior ao superior ao necessário, de acordo com o estipulado no artigo 34º do CIRC.

Caso se verifique a redução da provisão, como resultado da anulação dos saldos em causa, o valor da redução será considerado proveito para efeitos fiscais, uma vez que foi considerado custo no exercício da sua constituição.

(Despacho de 13-03-95, Proc. IRC 162/95).

NOTA: A partir de 2011 (inclusivé) ter em consideração a comunicação prevista no nº 2º do actual artº 41º do CIRC.

Provisões para créditos de cobrança duvidosa

A providência cautelar de arresto não constitui nenhum tipo de garantia real.

Relativamente a dívidas existentes de entidades não residentes é extensiva a aplicação do art. 34º, nº 1, alínea a) do CIRC, sendo limite da provisão 100%.

Se a processo de execução ou falência ou insolvência corre em tribunal estrangeiro, é através de documento emanado desse tribunal que deve provar-se a incobrabilidade dos créditos.

As certidões de falência emitidas por tribunais estrangeiros deverão conter os elementos bastantes para provar a incobrabilidade dos créditos.

Esta provisão não poderá ser repartida por vários exercícios.

(Despacho de 7-12-1989, proc. 1981/89).

Provisões para créditos de cobrança duvidosa - letras

Para efeitos do cálculo de provisão para créditos de cobrança duvidosa não devem ser considerados aqueles que são titulados por letras.

(Despacho de 9-8-1990, E.G. 7390).

SAIR-SERVIÇO DE ADMINISTRAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
Direcção de Serviços do IRC

NOSSA REFERÊNCIA

N.º entrada geral	Data
60705	95.07.20

N.º OFICIO SAIDA GERAL	DATA
040645	23.10.95

N.º PROCESSO	DATA
1333/95	

VOSSA REFERÊNCIA

N.º OFICIO	DATA	N.º PROCESSO
CARTA	95.07.19	

ASSUNTO: **INFORMAÇÃO VINCULATIVA SOBRE A CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES DE 100% DE CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA TENDO PASSADO MAIS DE 24 MESES SOBRE A DATA DO RESPECTIVO VENCIMENTO**

Relativamente ao assunto constante da carta em referência, informo V. Excia. de que por meu despacho, de 10.10.95, proferido por subdelegação foi sancionado o seguinte entendimento:

1. O crédito deve ser considerado de cobrança duvidosa com base na avaliação do risco de incobrabilidade, tendo em conta as diligências efectuadas para o seu recebimento.

O facto de um crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses não é por si só, um factor determinante para o considerar de cobrança duvidosa.

Assim, deve ser aceite como custo, a constituição da provisão no exercício em que se considerem os créditos como de cobrança duvidosa, atendendo ao limite que compete a esse mesmo exercício.

Caso o crédito seja reconhecido como da cobrança duvidosa apenas ao fim de 24 meses em mora, deverá ser registado como tal na contabilidade e constituir a provisão em 100%, sendo a mesma aceita como custo.

2. Relativamente à questão das diligências necessárias para o recebimento do crédito, a prova pode ser feita por qualquer documento que evidencia a realização das mesmas, ou por qualquer outro meio legalmente admitido, nomeadamente o testemunhal.

Com os melhores cumprimentos,

O Director de Serviços

(Manuel Sousa Meireles)

APT-Associação Portuguesa

de Texteis e Vestuário

CIRCULAR N.º 154/96

PORTO, 5 DE NOVEMBRO DE 1996

ASSUNTO: Provisões para créditos de cobrança duvidosa

Exmos. Senhores

Passamos a transcrever o Oficio da Direcção de Serviços do IRC sobre o assunto em epígrafe e em resposta a um pedido de esclarecimento feito por esta Associação em Julho de 1996:

"Relativamente ao pedido de esclarecimento sobre o assunto em referência, informa-se V. Excias. que, por meu despacho de 96.10.14, proferido por subdelegação, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. No caso de créditos em mora há mais de 24 meses e provisionados em 100% do respectivo valor em que, relativamente aos mesmos, são estabelecidos novos prazos de pagamento em acordo de credores celebrado no âmbito de **processo especial de recuperação da empresa e protecção de credores**, o tratamento fiscal aplicável à provisão para créditos de cobrança duvidosa anteriormente constituída e fiscalmente dedutivel, dependerá do processo em questão se encontrar ou não concluído:

    a) Assim, se não obstante o acordo de credores, o processo especial de recuperação da empresa e protecção de credores continuar pendente, a provisão continua a ser reconhecida, para efeitos fiscais, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 34º do Código do IRC. Consequentemente, não haverá lugar à respectiva reposição e, logo não haverá, também, qualquer tributação do respectivo montante;

    b) Se o processo anteriormente referido se encontrar concluído, a partir do exercício da

conclusão e se ainda estiverem a decorrer os novos prazos de pagamento acordados, deixam de verificar-se os pressupostos que nos termos das alíneas a) a c) do n.º 1 do artigo 34º do Código do IRC, determinam a existência do risco de incobrabilidade. Neste caso, a provisão para créditos de cobrança duvidosa anteriormente reconhecida deixa de o ser, sendo o respectivo montante considerado proveito fiscal do exercício em que tais pressupostos deixaram de verificar-se e sendo, portanto, objecto de tributação em IRC nesse exercício.

2. Relativamente à situação de **créditos** objecto de provisão para créditos de cobrança duvidosa que vêm a ser **cedidos** por valor inferior ao respectivo valor nominal, é o seguinte o tratamento fiscal aplicável:

   a) Com a cedência dos créditos e independentemente do facto de esta se efectuar ou não por valor inferior ao valor nominal dos mesmos, os créditos são abatidos ao activo da cedente sem que se tenha verificado o evento para o qual a provisão para créditos de cobrança duvidosa foi constituída e fiscalmente reconhecida (incobrabilidade). Deste modo, o montante da provisão deverá ser reposto na sua totalidade, sendo considerado proveito fiscal, sujeito a tributação, do exercício em que ocorrer a operação de cedência de créditos;

   b) Quanto à diferença entre o valor nominal do crédito e o valor por que é efectuada a cedência, quando este é inferior àquele, trata-se de um custo suportado pela empresa mas que, e de acordo com o referido na alínea anterior, não configura a incobrabilidade de parte do valor do crédito, mas antes, reveste a natureza de um encargo financeiro. Isto é, a diferença em questão representa o custo que o cedente se dispõe a suportar por forma a receber de imediato parte do valor em divida. Tal custo é susceptível de reconhecimento fiscal por se enquadrar no âmbito da alínea c) do n.º 1 do artigo 23º do Código do IRC".

Com os melhores cumprimentos

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

NOSSA REFERÊNCIA

Nº ENTRADA GERAL	DATA
12874	98.02.09
Nº OFICIO SAÍDA GERAL	DATA
011412	27.02.98
Nº PROCESSO	
270/98	DSIRC

SUA REFERÊNCIA

Nº OFICIO	DATA	Nº PROCESSO
Reqº	98.02.05	

Assunto: Anulação de Créditos

Relativamente ao assunto em epígrafe, comunica-se que por despacho de 93/11/08 do Exmº. Senhor Subdirector-Geral foi sancionado o entendimento de que os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência, sem prejuízo do disposto do nº 2 do artº. 33º do CIRC, se for caso disso.

Com os melhores cumprimentos,

O Director dos Serviços
(Manuel Sousa Meireles)

**\\ \\ DOUTRINA \ ** Despacho do SDGIRC, de 08.11.93 - créditos incobráveis

CIRC - CRÉDITOS INCOBRÁVEIS

CIRC - Artigo : 35º e 39.º - Informação vinculativa

Créditos Incobráveis

Face ao disposto na alínea b) do n.º 3 do art.º 35.º do Código do IRC, a percentagem dos saldos dos créditos incobráveis não cobertos por seguro são susceptíveis de serem provisionados apenas em função da mora, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do art.º 35.º do CIRC, não podendo ser considerados directamente como créditos incobráveis porque o art.º 39.º do mesmo diploma não pode ser accionado, por falta de base legal.

Os créditos em mora há mais de 2 anos e provisionados a 100% podem ser anulados, independentemente de terem sido ou não reclamados judicialmente ou de existir ou não processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores, ou processo de execução, falência ou insolvência.

Para o efeito deverá o sujeito passivo integrar no dossier fiscal todos os documentos justificativos da anulação dos créditos.

Caso ocorra o recebimento de alguns valores dos créditos anulados, o proveito será relevado contabilisticamente e tributado no exercício em que tal se verifique (Proc. n.º 1759/93, despacho do Subdirector- Geral em 08.11,93, e Proc. n.º 3783/2002, despacho da Directora de Serviços do IRC em 04.09.04).

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

NOSSA REFERÊNCIA

Nº ENTRADA GERAL	DATA
18211	98.02.27
Nº OFICIO SAÍDA GERAL	DATA
023484	22.04.98
Nº PROCESSO	
361/98	DSIRC

SUA REFERÊNCIA

Nº OFICIO	DATA	Nº PROCESSO
Carta	97.12.10	

Assunto: Perdão de Dívida a um Cliente: Tratamento Fiscal

Relativamente ao assunto em epígrafe, informo V. Exas. que, por meu despacho de 98/04/01, foi sancionado o seguinte entendimento:

1 - A redução de créditos resultante de um "acordo de regularização de dívida" celebrado, particularmente, entre o credor e o devedor não pode beneficiar dos incentivos de natureza fiscal previstos no Artº. 119º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência, uma vez que estes incentivos, atribuídos a título excepcional, integram um conjunto de providências concebidas com o objectivo de recuperar economicamente as empresas que se encontram numa situação financeira deficitária e, em última análise, de contribuir para uma melhoria significativa da própria economia nacional.

2 - Logo, não estando a redução de crédito em análise inserida num processo judicial para a recuperação da empresa devedora e não sendo um encargo enquadrável no artº. 23º do CIRC, o respectivo valor não poderá constituir uma componente negativa do lucro tributável.

Com os melhores cumprimentos,

O Director dos Serviços

(Manuel Sousa Meireles)

2.19.4- Coeficientes de Desvalorização da Moeda a utilizar em 2011

Portaria n.º 282/2011 de 2011-Out-21

CIRC - CIRS - Coeficientes de desvalorização da moeda

Os artigos 47.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, e 50.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, prevêem a actualização anual dos coeficientes de desvalorização da moeda para efeitos de correcção monetária dos valores de aquisição de determinados bens e direitos.

Assim:
Manda o Governo, pelo Ministro de Estado e das Finanças, o seguinte:

Artigo único

Coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2011

Os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2011, cujo valor deva ser actualizado nos termos dos artigos 47.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e 50.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, para efeitos de determinação da matéria colectável dos referidos impostos, são os constantes do quadro anexo.

O Ministro de Estado e das Finanças, Vítor Louçã Rabaça Gaspar, em 28 de Setembro de 2011.

ANEXO

Quadro de actualização dos coeficientes de desvalorização da moeda a que se referem os artigos 47.º do Código do IRC e 50.º do Código do IRS

Anos	Coeficientes	Anos	Coeficientes
Até 1903	4 335,60	1978	13,83
De 1904 a 1910	4 035,92	1979	10,91
De 1911 a 1914	3 870,90	1980	9,84
1915	3 443,92	1981	8,05

1916	2 818,87	1982	6,68
1917	2 250,30	1983	5,34
1918	1 605,53	1984	4,15
1919	1 230,46	1985	3,47
1920	813,04	1986	3,13
1921	530,46	1987	2,87
1922	392,86	1988	2,59
1923	240,43	1989	2,33
1924	202,38	1990	2,08
De 1925 a 1936	174,44	1991	1,85
De 1937 a 1939	169,40	1992	1,69
1940	142,55	1993	1,57
1941	126,61	1994	1,50
1942	109,31	1995	1,45
1943	93,08	1996	1,41
De 1944 a 1950	79,02	1997	1,39
De 1951 a 1957	72,48	1998	1,34
De 1958 a 1963	68,15	1999	1,32
1964	65,14	2000	1,29
1965	62,75	2001	1,21
1966	59,95	2002	1,17
De 1967 a 1969	56,06	2003	1,13
1970	51,92	2004	1,11
1971	49,42	2005	1,08
1972	46,20	2006	1,05
1973	42,00	2007	1,03
1974	32,21	2008	1,00
1975	27,52	2009	1,01
1976	23,05	2010	1
1977	17,68		

2.19.5- Taxas de Câmbio a utilizar em 31-12-2011

CÂMBIOS OFICIAIS - Banco Central Europeu						
Fecho de Contas de 2011						
	Em moeda externa por EUR			Em EUR por moeda externa		
30-Dez	***FIXING***	**COMPRA**	**VENDA**	***FIXING***	**COMPRA**	**VENDA**
USD	1,2939	1,2965	1,2913	0,7729	0,7713	0,7744
CHF	1,2156	1,2180	1,2132	0,8226	0,8210	0,8243
GBP	0,8353	0,8370	0,8336	1,1972	1,1948	1,1996
AUD	1,2723	1,2748	1,2698	0,7860	0,7844	0,7876
CAD	1,3215	1,3241	1,3189	0,7567	0,7552	0,7582
DKK	7,4342	7,4491	7,4194	0,1345	0,1342	0,1348
ZAR	10,483	10,504	10,462	0,0954	0,0952	0,0956
NOK	7,754	7,7695	7,7385	0,1290	0,1287	0,1292
SEK	8,9120	8,930	8,894	0,1122	0,1120	0,1124
JPY	100,20	100,40	100,00	0,0100	0,0100	0,0100
PLN	4,4168	4,4256	4,4345	0,2264	0,2260	0,2255
BRL	2,4159	2,4207	2,4111	0,4139	0,4131	0,4148
Média USD mês*	1,3179	1,3205	1,3153	0,7588	0,7573	0,7603

*Média do fixing do Eur/Usd desde o início do mês até à data

2.19.6- Taxas de Derrama a aplicar relativamente a 2011

Ofício -Circulado Nº 20158 de 03/02/2012

Assunto: IRC - TAXA DE DERRAMA LANÇADA PARA COBRANÇA EM 2012 - PERÍODO DE 2011

Para conhecimento e informação aos interessados, divulga-se a lista de Municípios, com a indicação dos códigos de Distrito/Concelho, e das taxas de derrama lançadas para cobrança em 2012, necessárias ao preenchimento do anexo A da Declaração de Rendimentos Modelo 22.

Nos termos da Lei das Finanças Locais (Lei no 2/2007, de 15 de Janeiro) estas taxas incidem sobre o **Lucro tributável** do IRC relativo ao período de 2011.

Com os melhores cumprimentos,

A Subdiretora-Geral

Teresa Gil

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
DISTRITO DE AVEIRO						
01	01	ÁGUEDA	1,50%			
01	02	ALBERGARIA-A-VELHA	1,50%			
01	03	ANADIA	1,50%			
01	04	AROUCA	1,50%			
01	05	AVEIRO	1,40%	1,30%		
01	06	CASTELO DE PAIVA				
01	07	ESPINHO	1,50%	1,25%		
01	08	ESTARREJA	1,50%			
01	09	SANTA MARIA DA FEIRA	1,50%			
01	10	ÍLHAVO	1,50%			
01	11	MEALHADA	1,00%		sim	1
01	12	MURTOSA				
01	13	OLIVEIRA DE AZEMÉIS	1,20%	0,75%		
01	14	OLIVEIRA DO BAIRRO	1,50%			
01	15	OVAR	1,50%			
01	16	S. JOÃO DA MADEIRA	1,14%	1,00%		
01	17	SEVER DO VOUGA	1,50%			
01	18	VAGOS	1,25%	0,25%		
01	19	VALE DE CAMBRA	1,50%	1,00%		
DISTRITO DE BEJA						
02	01	ALJUSTREL	1,10%		sim	1
02	02	ALMODÔVAR	1,50%	1,00%		
02	03	ALVITO				
02	04	BARRANCOS				
02	05	BEJA	1,50%	1,00%		
02	06	CASTRO VERDE	1,50%		sim	1
02	07	CUBA	1,50%			
02	08	FERREIRA DO ALENTEJO	1,50%			
02	09	MÉRTOLA				
02	10	MOURA	1,50%	0,50%		
02	11	ODEMIRA	1,00%	0,50%		
02	12	OURIQUE				
02	13	SERPA	1,50%		sim	1
02	14	VIDIGUEIRA	1,00%	0,01%		

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
DISTRITO DE BRAGA						
03	01	AMARES				
03	02	BARCELOS	1,20%		sim	1
03	03	BRAGA	1,50%			
03	04	CABECEIRAS DE BASTO	1,50%			
03	05	CELORICO DE BASTO				
03	06	ESPOSENDE				
03	07	FAFE	1,50%			
03	08	GUIMARÃES	1,50%	1,25%		
03	09	PÓVOA DE LANHOSO				
03	10	TERRAS DE BOURO	1,20%	0,05%		
03	11	VIEIRA DO MINHO	1,50%		sim	1
03	12	V. N. FAMALICÃO	1,20%			
03	13	VILA VERDE	1,50%	1,00%	sim	10
03	14	VIZELA	1,00%			
DISTRITO DE BRAGANÇA						
04	01	ALFÂNDEGA DA FÉ	1,50%			
04	02	BRAGANÇA				
04	03	CARRAZEDA DE ANSIÃES				
04	04	FREIXO ESPADA À CINTA	1,50%			
04	05	MACEDO CAVALEIROS	1,50%		sim	1
04	06	MIRANDA DO DOURO	1,50%	0,01%		
04	07	MIRANDELA				
04	08	MOGADOURO				
04	09	TORRE DE MONCORVO				
04	10	VILA FLOR				
04	11	VIMIOSO				
04	12	VINHAIS	1,50%	0,01%		
DISTRITO DE CASTELO BRANCO						
05	01	BELMONTE				
05	02	CASTELO BRANCO				
05	03	COVILHÃ	1,50%		sim	1 e 8
05	04	FUNDÃO	1,50%	0,75%	sim	3
05	05	IDANHA-A-NOVA				
05	06	OLEIROS				
05	07	PENAMACOR				

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
05	08	PROENÇA-A-NOVA				
05	09	SERTÃ	1,50%	0,25%		
05	10	VILA DE REI	1,50%	0,50%		
05	11	VILA VELHA DE RÓDÃO	1,20%	0,60%		
DISTRITO DE COIMBRA						
06	01	ARGANIL				
06	02	CANTANHEDE	1,50%			
06	03	COIMBRA	1,50%	1,20%		
06	04	CONDEIXA-A-NOVA				
06	05	FIGUEIRA DA FOZ	1,50%	1,00%		
06	06	GÓIS				
06	07	LOUSA	1,30%		sim	1
06	08	MIRA				
06	09	MIRANDA DO CORVO	1,15%		sim	1
06	10	MONTEMOR-O-VELHO	1,40%	0,70%		
06	11	OLIVEIRA DO HOSPITAL				
06	12	PAMPILHOSA DA SERRA				
06	13	PENACOVA				
06	14	PENELA				
06	15	SOURE	1,40%		sim	1
06	16	TÁBUA				
06	17	VILA NOVA DE POIARES	1,50%			
DISTRITO DE ÉVORA						
07	01	ALANDROAL	1,50%			
07	02	ARRAIOLOS	1,50%	0,75%		
07	03	BORBA	1,50%			
07	04	ESTREMOZ	1,00%	0,40%		
07	05	ÉVORA	1,30%	0,50%		
07	06	MONTEMOR-O-NOVO	1,50%	1,00%		
07	07	MORA	1,50%			
07	08	MOURÃO	1,50%			
07	09	PORTEL	1,50%	0,75%		
07	10	REDONDO				
07	11	REGUENGOS MONSARAZ				
07	12	VENDAS NOVAS	1,50%			
07	13	VIANA DO ALENTEJO	1,00%			

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
07	14	VILA VIÇOSA	1,50%	0,50%		
DISTRITO DE FARO						
08	01	ALBUFEIRA	1,50%	0,75%		
08	02	ALCOUTIM				
08	03	ALJEZUR				
08	04	CASTRO MARIM				
08	05	FARO	1,50%			
08	06	LAGOA				
08	07	LAGOS	1,50%			
08	08	LOULÉ	1,50%			
08	09	MONCHIQUE				
08	10	OLHÃO				
08	11	PORTIMÃO				
08	12	S.BRÁS DE ALPORTEL				
08	13	SILVES				
08	14	TAVIRA	0,50%			
08	15	VILA DO BISPO				
08	16	VILA REAL STO. ANTÓNIO				
DISTRITO DA GUARDA						
09	01	AGUIAR DA BEIRA				
09	02	ALMEIDA				
09	03	CELORICO DA BEIRA				
09	04	FIGUEIRA C. RODRIGO	1,50%	0,50%		
09	05	FORNOS DE ALGODRES	1,50%		sim	4
09	06	GOUVEIA	1,50%	1,00%		
09	07	GUARDA	0,50%	0,25%		
09	08	MANTEIGAS				
09	09	MEDA				
09	10	PINHEL				
09	11	SABUGAL				
09	12	SEIA	1,50%			
09	13	TRANCOSO				
09	14	V. N. FOZ CÔA				
DISTRITO DE LEIRIA						
10	01	ALCOBAÇA	1,30%	1,00%		
10	02	ALVAIÁZERE				

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
10	03	ANSIÃO				
10	04	BATALHA	1,20%	0,95%		
10	05	BOMBARRAL	1,00%	0,50%		
10	06	CALDAS DA RAINHA	1,00%			
10	07	CASTANHEIRA DE PÊRA	1,50%			
10	08	FIGUEIRÓ DOS VINHOS				
10	09	LEIRIA	1,50%	1,25%		
10	10	MARINHA GRANDE	1,50%	0,75%		
10	11	NAZARÉ				
10	12	ÓBIDOS				
10	13	PEDRÓGÃO GRANDE	1,50%	0,50%	sim	5
10	14	PENICHE				
10	15	POMBAL	1,50%		sim	1
10	16	PORTO DE MÓS	1,40%			
DISTRITO DE LISBOA						
11	01	ALENQUER	1,50%		sim	1
11	15	AMADORA	1,50%		sim	1
11	02	ARRUDA DOS VINHOS	1,50%	1,20%		
11	03	AZAMBUJA	1,50%			
11	04	CADAVAL				
11	05	CASCAIS	1,50%	0,75%	sim	9
11	06	LISBOA	1,50%	0,75%		
11	07	LOURES	1,50%	1,00%		
11	08	LOURINHÃ	1,00%			
11	09	MAFRA	1,50%			
11	16	ODIVELAS	1,50%		sim	2 e 8
11	10	OEIRAS	1,50%	1,40%		
11	11	SINTRA	1,50%		sim	1
11	12	SOBRAL MONTE AGRAÇO	1,50%	1,00%	sim	7
11	13	TORRES VEDRAS	1,50%			
11	14	VILA FRANCA DE XIRA	1,50%		sim	1
DISTRITO DE PORTALEGRE						
12	01	ALTER DO CHÃO	0,75%		sim	1
12	02	ARRONCHES				
12	03	AVIS	1,00%		sim	1
12	04	CAMPO MAIOR	1,50%			

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
12	05	CASTELO DE VIDE	1,50%			
12	06	CRATO				
12	07	ELVAS	0,75%			
12	08	FRONTEIRA	0,75%			
12	09	GAVIÃO				
12	10	MARVÃO	0,80%			
12	11	MONFORTE				
12	12	NISA	1,50%	0,75%		
12	13	PONTE DE SOR				
12	14	PORTALEGRE	0,75%		sim	1
12	15	SOUSEL	0,50%	0,25%		
DISTRITO DO PORTO						
13	01	AMARANTE				
13	02	BAIÃO				
13	03	FELGUEIRAS	1,50%	1,00%		
13	04	GONDOMAR	1,50%	1,30%		
13	05	LOUSADA				
13	06	MAIA	1,50%	1,00%		
13	07	MARCO DE CANAVEZES	1,50%			
13	08	MATOSINHOS	1,50%	0,50%		
13	09	PAÇOS DE FERREIRA	1,50%	0,50%	sim	8
13	10	PAREDES	1,50%	1,00%		
13	11	PENAFIEL	1,50%			
13	12	PORTO	1,50%	1,40%		
13	13	PÓVOA DE VARZIM				
13	14	SANTO TIRSO	1,50%	1,25%		
13	18	TROFA	1,50%			
13	15	VALONGO	1,50%			
13	16	VILA DO CONDE	1,50%			
13	17	VILA NOVA DE GAIA	1,50%			
DISTRITO DE SANTARÉM						
14	01	ABRANTES	1,50%			
14	02	ALCANENA	1,50%			
14	03	ALMEIRIM	1,50%	1,00%		
14	04	ALPIARÇA	1,50%	1,00%		
14	05	BENAVENTE	1,50%	0,50%		

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
14	06	CARTAXO	0,67%		sim	1 e 8
14	07	CHAMUSCA	1,00%			
14	08	CONSTÂNCIA	1,50%			
14	09	CORUCHE	1,50%			
14	10	ENTRONCAMENTO	1,50%			
14	11	FERREIRA DO ZÊZERE				
14	12	GOLEGÃ	1,50%			
14	13	MAÇÃO				
14	21	OURÉM	1,40%	1,25%		
14	14	RIO MAIOR	1,40%	1,00%		
14	15	SALVATERRA DE MAGOS	1,50%	1,00%		
14	16	SANTARÉM	1,50%			
14	17	SARDOAL	1,50%		sim	1
14	18	TOMAR	1,50%	0,40%		
14	19	TORRES NOVAS	1,50%	0,05%		
14	20	VILA NOVA BARQUINHA				
DISTRITO DE SETÚBAL						
15	01	ALCÁCER DO SAL	1,50%	1,25%		
15	02	ALCOCHETE	1,50%			
15	03	ALMADA	1,50%		sim	1
15	04	BARREIRO	1,50%	0,01%		
15	05	GRÂNDOLA	1,40%	0,70%		
15	06	MOITA	1,50%	1,20%		
15	07	MONTIJO	1,50%			
15	08	PALMELA	1,50%	1,00%		
15	09	SANTIAGO DO CACÉM	1,50%			
15	10	SEIXAL	1,50%	1,00%		
15	11	SESIMBRA	1,50%			
15	12	SETÚBAL	1,50%			
15	13	SINES	1,50%		sim	1
DISTRITO DE VIANA DO CASTELO						
16	01	ARCOS DE VALDEVEZ				
16	02	CAMINHA	1,50%			
16	03	MELGAÇO				
16	04	MONÇÃO				
16	05	PAREDES DE COURA	1,20%	1,00%		

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
16	06	PONTE DA BARCA	1,50%	0,50%	sim	6
16	07	PONTE DE LIMA				
16	08	VALENÇA	1,50%	0,50%		
16	09	VIANA DO CASTELO	1,50%			
16	10	VILA NOVA DE CERVEIRA	1,20%	1,00%		
DISTRITO DE VILA REAL						
17	01	ALIJÓ	1,50%	1,20%		
17	02	BOTICAS				
17	03	CHAVES	1,50%		sim	3
17	04	MESÃO FRIO				
17	05	MONDIM DE BASTO				
17	06	MONTALEGRE	1,50%		sim	1
17	07	MURÇA				
17	08	PESO DA RÉGUA	1,50%	1,25%		
17	09	RIBEIRA DE PENA				
17	10	SABROSA				
17	11	STA. MARTA PENAGUIÃO				
17	12	VALPAÇOS				
17	13	VILA POUCA DE AGUIAR	1,50%		sim	1
17	14	VILA REAL	1,50%		sim	8
DISTRITO DE VISEU						
18	01	ARMAMAR	1,20%	0,50%		
18	02	CARREGAL DO SAL				
18	03	CASTRO DAIRE				
18	04	CINFÃES				
18	05	LAMEGO	1,50%		sim	1
18	06	MANGUALDE	1,00%			
18	07	MOIMENTA DA BEIRA				
18	08	MORTÁGUA	1,00%	0,25%		
18	09	NELAS	1,50%			
18	10	OLIVEIRA DE FRADES	1,50%	1,00%		
18	11	PENALVA DO CASTELO				
18	12	PENEDONO				
18	13	RESENDE	1,50%		sim	1
18	14	SANTA COMBA DÃO	1,50%			
18	15	S. JOÃO DA PESQUEIRA				

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
18	16	S. PEDRO DO SUL	1,50%			
18	17	SÁTÃO				
18	18	SERNANCELHE				
18	19	TABUAÇO	1,20%	0,50%		
18	20	TAROUCA				
18	21	TONDELA	1,50%			
18	22	VILA NOVA DE PAIVA				
18	23	VISEU	1,50%	1,35%		
18	24	VOUZELA	1,50%	1,25%		
DISTRITO DE ANGRA DO HEROÍSMO						
19	01	ANGRA DO HEROÍSMO				
19	02	CALHETA	1,50%			
19	03	SANTA CRUZ GRACIOSA				
19	04	VELAS				
19	05	VILA PRAIA DA VITÓRIA				
DISTRITO DA HORTA						
20	01	CORVO				
20	02	HORTA	1,50%		sim	1
20	03	LAJES DAS FLORES				
20	04	LAJES DO PICO				
20	05	MADALENA				
20	06	SANTA CRUZ FLORES				
20	07	S.ROQUE DO PICO				
DISTRITO DE PONTA DELGADA						
21	01	LAGOA	0,95%	0,50%		
21	02	NORDESTE	0,90%		sim	1
21	03	PONTA DELGADA	1,50%	0,75%		
21	04	POVOAÇÃO	0,90%			
21	05	RIBEIRA GRANDE	1,00%			
21	06	VILA FRANCA DO CAMPO	1,50%			
21	07	VILA PORTO				
DISTRITO DO FUNCHAL						
22	01	CALHETA				
22	02	CÂMARA DE LOBOS				
22	03	FUNCHAL				
22	04	MACHICO				

TABELA DE TAXAS DE DERRAMA A APLICAR NO PERÍODO FISCAL DE 2011

CÓDIGO		MUNICÍPIO	TAXA NORMAL	TAXA REDUZIDA	ISENÇÃO	ÂMBITO DA ISENÇÃO
22	05	PONTA DO SOL				
22	06	PORTO MONIZ				
22	07	PORTO SANTO				
22	08	RIBEIRA BRAVA				
22	09	SANTA CRUZ				
22	10	SANTANA				
22	11	S. VICENTE				

1 sujeitos passivos cujo volume de negócios no período anterior não ultrapasse 150 000 euros.

2 entidades que se instalaram durante o período de 2010 no concelho e que criaram 3 postos de

3 entidades que tenham domicilio fiscal no concelho.

4 sujeitos passivos com lucro tributável até 4.999,00 euros.

5 entidades com sede no concelho e com volume de negócios inferior a 75 000 euros.

6 sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a 20 000 euros.

7 entidades que se tenham constituído e tenham instalado a sua sede no concelho nos anos de 2010 e 2011 ou que tenham alterado a sua sede social para o concelho no mesmo período.

8 aplicável a sujeito passivo identificado pelo município.

9 Isenção do pagamento de derrama pelo período de dois anos, para as empresas que se fixem no concelho em 2012, desde que criem e mantenham mais de 5 postos de trabalho.

10 entidades que se instalem no concelho durante o ano de 2012 por um período de 3 anos e que criem e mantenham durante esse período 3 ou mais postos de trabalho

2.19.7 - Lista de Países, Territórios e Regiões com regime de tributação claramente mais favorável

Portaria n.º 292/2011

de 8 de Novembro

Primeira alteração à Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.

A Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, procedeu à publicação, para todos os efeitos previstos na lei, da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.

Nesta lista, em vigor, ainda constam a República de Chipre e o Grão-Ducado do Luxemburgo, ambos Estados membros da União Europeia.

No que respeita ao Grão-Ducado do Luxemburgo, a sua inclusão na lista refere-se apenas às «sociedades holding no sentido da legislação luxemburguesa que se rege pela Lei de 31 de Julho de 1929 e pela Decisão Grão-Ducal de 17 de Dezembro de 1938». No entanto, o Grão-Ducado do Luxemburgo já revogou a referida legislação, pelo que se considera necessário rever a inclusão deste Estado membro na lista.

O Estado Português tem ao seu dispor os mecanismos previstos na actual Directiva n.º 77/799/CEE, do Conselho, de 19 de Dezembro, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro, bem como os instrumentos estabelecidos na Directiva n.º 2008/55/CE, do Conselho, de 26 de Maio, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas. Neste domínio, as obrigações de assistência mútua entre administrações tributárias dos Estados membros da União Europeia serão significativamente reforçadas com a futura transposição da Directiva n.º 2011/16/UE, do Conselho, de 15 de Fevereiro.

Nestes termos, o Governo considera necessário proceder à revisão da lista constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, com a consequente eliminação do seu âmbito de aplicação da República de Chipre e do Grão-Ducado do Luxemburgo.
Assim, manda o Governo, pelo Ministro das Finanças, o seguinte:

Artigo 1.º

Alteração à Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro

Para os efeitos previstos na lei, a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, passa a ter a seguinte redacção:

1) Andorra;
2) Anguilha;
3) Antígua e Barbuda;
4) Antilhas Holandesas;
5) Aruba;
6) Ascensão;
7) Bahamas;
8) Bahrain;
9) Barbados;
10) Belize;
11) Ilhas Bermudas;
12) Bolívia;
13) Brunei;
14) Ilhas do Canal (Alderney, Guernesey, Jersey, Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou e Lihou);
15) Ilhas Cayman;
16) Ilhas Cocos o Keeling;
17) *(Revogado.)*
18) Ilhas Cook;
19) Costa Rica;
20) Djibouti;
21) Dominica;
22) Emiratos Árabes Unidos;
23) Ilhas Falkland ou Malvinas;
24) Ilhas Fiji;
25) Gâmbia;
26) Grenada;
27) Gibraltar;
28) Ilha de Guam;
29) Guiana;
30) Honduras;
43) Ilha de Man;
44) Ilhas Marianas do Norte;
45) Ilhas Marshall;
46) Maurícias;
47) Mónaco;
48) Monserrate;
49) Nauru;
50) Ilhas Natal;
51) Ilha de Niue;
52) Ilha Norfolk;
53) Sultanato de Oman;
54) Ilhas do Pacífico não compreendidas nos restantes números;
55) Ilhas Palau;
56) Panamá;
57) Ilha de Pitcairn;
58) Polinésia Francesa;
59) Porto Rico;
60) Quatar;
61) Ilhas Salomão;
62) Samoa Americana;
63) Samoa Ocidental;
64) Ilha de Santa Helena;
65) Santa Lúcia;
66) São Cristóvão e Nevis;
67) São Marino;
68) Ilha de São Pedro e Miguelon;
69) São Vicente e Grenadinas;
70) Seychelles;
71) Suazilândia;
72) Ilhas Svalbard (arquipélago Spitsbergen e ilha Bjornoya);
73) Ilha de Tokelau;

31) Hong Kong;
32) Jamaica;
33) Jordânia;
34) Ilhas de Queshm;
35) Ilha de Kiribati;
36) Koweit;
37) Labuán;
38) Líbano;
39) Libéria;
40) Liechtenstein;
41) *(Revogado.)*
42) Ilhas Maldivas;
74) Tonga;
75) Trinidad e Tobago;
76) Ilha Tristão da Cunha;
77) Ilhas Turks e Caicos;
78) Ilha Tuvalu;
79) Uruguai;
80) República de Vanuatu;
81) Ilhas Virgens Britânicas;
82) Ilhas Virgens dos Estados Unidos da América;
83) República Árabe do Yémen.

Artigo 2.º

Norma revogatória

São revogados os n.ºs 17 e 41 da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

Artigo 3.º

Entrada em vigor

A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.

O Ministro de Estado e das Finanças, Vítor Louçã Rabaça Gaspar, em 3 de Novembro de 2011.

2.19.8 - Circular n.º 6/2011

2011-05-05

Sistema de Normalização Contabilística - Activos Fixos Tangíveis

O Sistema de Normalização Contabilística prevê o reconhecimento de um activo fixo tangível (AFT), se o activo obedecer aos critérios neles previstos.

O Código do IRC, na adaptação a estes normativos, acolheu o modelo de dependência parcial, o qual se caracteriza por aceitar o tratamento contabilístico sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias.

No sentido de serem esclarecidas algumas dúvidas relacionadas com o enquadramento fiscal deste tipo de activos, foi, por meu Despacho de 25 de Fevereiro de 2011, sancionado o seguinte entendimento:

Modelo do custo

1. Os AFT devem ser contabilisticamente mensurados no reconhecimento inicial pelo seu custo.

2. Também para efeitos fiscais devem ser valorizados ao custo (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro).

3. No entanto, o custo pode ser diferente para efeitos contabilísticos e fiscais decorrentes das componentes admitidas no normativo contabilístico [§§17 a 23 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7 - Activos fixos tangíveis] e no fiscal (artigo 2.º, n.ºs 2 a 6 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009).

Aquisição com pagamento diferido

4. No caso de aquisição de um AFT com pagamento diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito, a não ser que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com a NCRF 10 - Custos dos Empréstimos Obtidos, sendo o AFT mensurado pelo equivalente ao preço a dinheiro.

5. Neste caso, as depreciações são efectuadas com base neste valor do equivalente ao preço a dinheiro. O juro é reconhecido como gasto nos respectivos períodos, conforme decorre da utilização do método do custo amortizado.

6. Em princípio, o procedimento contabilístico determina uma antecipação dos gastos de juros em relação aos que se obteriam se estes fossem incluídos no AFT e, portanto, se este fosse mensurado pelo valor bruto e depreciado ao longo da sua vida útil.

7. Pese embora o n.º 2 do artigo 2.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 indicar que o custo de aquisição para efeitos fiscais é o preço de compra, deve este, no presente caso, ser interpretado como o valor pelo qual o AFT foi mensurado, por duas ordens de razões:

- O artigo 23.º, n.º 1, alínea c) do Código do IRC admite como gastos de natureza financeira os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados ao custo

amortizado;;

- O artigo 1.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 estabelece que as depreciações e amortizações só são aceites para efeitos fiscais desde que contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

8. Logo, são aceites fiscalmente as depreciações reconhecidas e calculadas sobre o valor presente da dívida ao fornecedor do investimento, bem como os gastos dos juros que vão sendo reconhecidos anualmente por força da mensuração da dívida ao custo amortizado.

9. Pela transmissão do activo e para efeitos de determinação da mais-valia ou menos-valia fiscal o valor de aquisição deve também corresponder ao valor inicialmente reconhecido em AFT.

Modelo de revalorização

10. Como fiscalmente se adoptou, para os AFT, o modelo do custo, os efeitos de qualquer revalorização efectuada e não suportada por diploma legal não têm qualquer consequência de natureza fiscal.

11. Tal significa que o acréscimo de depreciações não é considerado gasto para efeitos fiscais.

12. Dado que a "reserva" de revalorização não foi tributada na data da sua constituição por se encontrar excepcionada na alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IRC, qualquer perda por imparidade que se venha a apurar, correspondente à revalorização, também não é dedutível.

Assim sendo, apenas a parte da quantia escriturada - que existiria se não tivesse havido revalorização - que exceda o justo valor à data da ocorrência da perda por imparidade pode aproveitar da dedução prevista no n.º 4 do artigo 35.º do Código do IRC.

Reavaliação fiscal

13. A Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, que aprovou o Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), prevê a existência da conta 58 - Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e da subconta 581 - Reavaliações decorrentes de diplomas legais.

14. Nestes termos, o SNC não impede que se mantenha o reconhecimento para efeitos contabilísticos das reservas de reavaliação efectuadas com base em diplomas legais, como aliás já era reconhecido anteriormente na Directriz Contabilística (DC) 16.

15. Se o sujeito passivo decidir anular, no período de transição, a reserva de reavaliação constituída com base nesses diplomas, tal anulação não resulta da adopção pela primeira vez do novo normativo contabilístico, não se enquadrando, portanto, no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

16. No regime contabilístico anterior ao SNC já se previa (DC 16, ponto 3.3.1) a obrigação de se proceder, de novo, em cada período contabilístico, ao cálculo do excedente e da diferença para a quantia assentada e no caso de ser negativa devia ser diminuída ao excedente. Esta correcção negativa da reserva de reavaliação era também reconhecida para efeitos fiscais conforme se pode verificar, por exemplo, no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro.

17. Consequentemente, se o sujeito passivo proceder à anulação da reserva de reavaliação constituída ao abrigo de legislação de carácter fiscal, a variação patrimonial negativa não é dedutível para efeitos fiscais, nos termos da alínea b) do artigo 24.º do Código do IRC, do mesmo modo em que a variação patrimonial positiva apurada aquando da constituição da reserva de reavaliação não foi tributada, face ao disposto na

alínea b) do n.º 1 do artigo 21.º do mesmo diploma.

18. Com a anulação desta reserva de reavaliação, as depreciações passam a ser reconhecidas com base no valor de aquisição originário. A anulação do aumento ocorrido nas depreciações acumuladas em resultado da reavaliação e que foi considerado como gasto fiscal é tributada, na íntegra, no período de tributação em que a reserva seja anulada.

Alteração do método de depreciação

19. O método de depreciação dos AFT deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos associados a esses activos sejam consumidos pela empresa, devendo ser usado de forma consistente de período para período, a menos que ocorra alguma alteração significativa no referido modelo (cf. §§ 60 e 61 da NCRF 7) ou que exista uma prova objectiva de que a estimativa estava errada.

20. A alteração do método de depreciação (por exemplo, de quotas decrescentes para quotas constantes) não corresponde a uma alteração de política contabilística mas sim a uma alteração de estimativa (cf. § 61 da referida NCRF 7 e § 27 (d) da NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros).

21. E a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores. Por isso, ainda que um sujeito passivo, por razões que considera devidamente justificadas, tenha decidido, na data da transição, alterar o método de depreciação que vinha adoptando na vigência do Plano Oficial de Contabilidade, devia tê-lo feito prospectivamente e não retrospectivamente (cf. § 31 da referida NCRF 4).

22. Caso o sujeito passivo tenha alterado o método de depreciação (por exemplo, de quotas decrescentes para quotas constantes) por razões devidamente justificadas, mas o tenha feito de forma retrospectiva, as consequências fiscais são as seguintes:

a) Não obstante o artigo 8.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, a par dos normativos contabilísticos, referir que o método de depreciação deve ser usado de forma consistente, de período para período, permite-se que o mesmo possa ser alterado se existirem razões devidamente justificadas;

b) Porém, sendo, por definição, uma alteração de estimativa e não de política contabilística, a mesma deve ser feita de forma prospectiva, pelo que os efeitos nos capitais próprios resultantes da aplicação retrospectiva não são uma consequência directa (e obrigatória) da adopção pela primeira vez dos novos normativos contabilísticos, não caindo, portanto, no âmbito do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho;

c) Consequentemente, a variação patrimonial positiva gerada pela anulação de depreciações que tinham sido contabilizadas e fiscalmente aceites nos períodos anteriores concorre, na íntegra, para a formação do lucro tributável respeitante ao período de tributação em que ocorreu a anulação;

d) As depreciações que vierem a ser praticadas pelo método das quotas constantes são fiscalmente dedutíveis, desde que não sejam excedidas as quotas máximas nem seja ultrapassado o período máximo de vida útil.

Tratamento fiscal da anulação da reserva de reavaliação correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição dos imóveis e das depreciações em excesso

23. De acordo com o preceituado na redacção do antigo artigo 58.º-A do Código do IRC (actual artigo 64.º), o adquirente de um imóvel podia contabilizá-lo pelo valor patrimonial tributário definitivo (VPT), se este fosse superior ao valor do contrato. Com esta prática, era reconhecida uma reserva de reavaliação e o sujeito passivo tinha a possibilidade de calcular as depreciações com base nesse valor, apurando gastos contabilísticos e fiscais superiores aos que apuraria se tivesse contabilizado o imóvel pelo valor do contrato.

24. Na transição para o SNC o sujeito passivo teve que anular a reavaliação efectuada, uma vez que o normativo contabilístico não prevê a revalorização para o VPT. Assim, a quantia escriturada do imóvel é reduzida por contrapartida da reserva que antes fora constituída.

25. A anulação das depreciações em excesso e da reserva de reavaliação não deve ser considerada como um ajustamento de transição relevante para efeitos fiscais (dado que a partir do período de tributação que se inicie em ou a partir de 2010-01-01, o activo não pode ser mensurado pelo VPT e, portanto, as depreciações não podem ser calculadas sobre este valor). Sendo assim, aquele ajustamento não deve concorrer para a formação do lucro tributável.

26. Quando for efectuada a venda do activo, as depreciações que foram anuladas na transição e que foram aceites fiscalmente nos períodos de tributação anteriores a 2010 devem ser consideradas no cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal.

Quotas mínimas de depreciação ou amortização

27. O n.º 2 do artigo 18.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 permite a utilização de quotas inferiores à mínima «quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização», mediante requerimento em que se indiquem as razões que as justificam.

A expressão «quando a Direcção-Geral dos Impostos conceda previamente autorização» deve entender-se no sentido de que é a apresentação do requerimento que deve ser prévia ao registo da primeira depreciação ou amortização inferior à quota mínima.

Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

28. A Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho, fixou, no seu artigo 1.º, n.º 1, em € 40.000,00, o montante a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação iniciado em 1 de Janeiro de 2010 ou após essa data.

29. Nestes termos, aquele limite é aplicável às viaturas adquiridas no ano de 2010, para os sujeitos passivos de IRC que adoptem um período de tributação coincidente com o ano civil, bem como para as viaturas adquiridas no decurso do período de tributação iniciado em ou após 1 de Janeiro de 2010, para os sujeitos passivos de IRC que adoptem um período de tributação diferente do ano civil.

30. Aquele montante é alterado de acordo com os n.ºs 2 e 3 do artigo 1.º da Portaria, respectivamente, para as viaturas adquiridas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2011 ou após essa data e para as adquiridas no período de tributação que se inicie em 1 de Janeiro de 2012 ou após essa data.

31. Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação não exceda o limite fixado, a mais-valia ou menos-valia fiscal resulta da diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade

bem como das depreciações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º (cf. artigo 46.º, n.º 2).

32. Para as viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo valor de aquisição ou de reavaliação exceda aquele limite, deve observar-se o seguinte:

32.1. O cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal é efectuado também de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 46.º do Código do IRC devendo considerar-se, na respectiva fórmula de cálculo, as depreciações praticadas.

Face à ratio subjacente à imposição de limites ao reconhecimento de gastos com este tipo de bens quando o respectivo valor de aquisição ou de reavaliação ultrapassa determinado montante, a interpretação mais consentânea com essa ratio é considerar que, para efeitos de determinação das respectivas mais-valias ou menos-valias, o valor das depreciações que releva é o das praticadas na contabilidade.

32.2. No caso de se apurar uma menos-valia fiscal, deve ser aplicado o disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, considerando-se que a parcela da menos-valia fiscal passível de ser deduzida como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável, ou seja:

mv fiscal dedutível = valor limite / valor de aquisição x mv fiscal

Como a menos-valia fiscal entra no cômputo da diferença positiva ou negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais, tem de se corrigir autonomamente, no quadro 07 da declaração de rendimentos de IRC, Modelo 22, a parcela da menos-valia fiscal que não é dedutível, ou seja, a diferença entre a menos-valia fiscal normalmente apurada e a menos-valia fiscal que é dedutível.

33. Exemplo:

Em Janeiro de 2010, um sujeito passivo de IRC adquiriu, por € 50.000,00, uma viatura ligeira de passageiros, depreciando-a pelo método das quotas constantes, à taxa de 25%.

Em Dezembro de 2011 a viatura é alienada por € 35.000,00.

Assim:

Em 2010

Depreciação contabilística: 50.000,00 x 25% = 12.5000,00

Depreciação fiscal: 40.000,00 x 25% = 10.000,00 (acresce 2.500,00 no campo 719 do Quadro 07)

Em 2011

Valor de realização: € 35.000,00

Menos-valia contabilística

35.000,00 - (50.000,00 - 12.500,00) = 2.500,00

Menos-valia fiscal [ainda sem a restrição prevista no artigo 45.º, n.º 1, alínea l)]

35.000,00 - (50.000,00 - 12.500,00) = 2.500,00

Menos-valia fiscal dedutível [artigo 45.º, n.º 1, alínea l)]

40.000,00 / 50.000,00 x 2.500,00 = 2.000,00

Parcela da menos-valia a acrescer autonomamente: € 500,00

Correcções no Quadro 07

Þ Campo 736 - Acréscimo de € 2.500,00 menos-valia contabilística

Þ Campo 752 - Acréscimo de € 500,00 parcela não dedutível

Þ Campo 769 - Dedução de € 2.500,00 menos-valia fiscal

Barcos de recreio e aviões de turismo

34. No que respeita a barcos de recreio e aviões de turismo, 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, as depreciações praticadas não são aceites fiscalmente por força da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º do Código do IRC, sendo estas que devem ser consideradas no cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal.

No caso de ser apurada uma menos-valia fiscal, a mesma não pode ser deduzida para efeitos de determinação do lucro tributável, por força do disposto na alínea l) do n.º 1 do referido artigo 45.º.

Direcção Geral dos Impostos, de Maio de 2011

2.19.9 - Circular nº 7/2011

Circular n.º 7/2011

Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - Regime transitório

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, estabelece que os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, dos novos normativos contabilísticos, 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 aqueles normativos e dos quatro períodos de tributação seguintes.
Tendo-se suscitado dúvidas na interpretação deste preceito, foi, por meu Despacho de 25 de Fevereiro de 2011, sancionado o seguinte entendimento:

1. As variações nos capitais próprios que resultarem, nomeadamente, do reconhecimento, ou não, de activos ou passivos, bem como das alterações da sua mensuração, só devem ser relevantes para efeitos fiscais na medida em que os gastos, os rendimentos e as variações patrimoniais que venham a ser reconhecidos, após aquela transição, sejam também relevantes fiscalmente.
Activos intangíveis

2. Na transição para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), alguns sujeitos passivos tiveram de desreconhecer alguns activos que, no âmbito do Plano Oficial de Contabilidade (POC), estavam registados no imobilizado incorpóreo e que, no âmbito do SNC, não satisfazem as condições para serem qualificados como um activo.

3. Na contabilidade este movimento foi tratado como um ajustamento de transição.

4. Caso o gasto associado a estes activos seja aceite fiscalmente (por exemplo, despesas de instalação ou despesas de investigação), o montante do respectivo ajustamento é dedutível, em partes iguais, em cinco períodos de tributação, conforme o regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009.
Despesas e encargos com projecção económica plurianual

5. Se o sujeito passivo classificou, no âmbito do POC, como activo, as despesas ou encargos a que se referia o n.º 4 do artigo 17.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, é aplicável, no seu desreconhecimento, o regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009.

6. Porém, se o sujeito passivo os reconheceu, na íntegra, como gastos, e estes ainda não foram aceites

fiscalmente, é-lhes aplicável o regime transitório referido na alínea f) do artigo 22.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro, ou seja, concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado nos termos do n.º 4 do referido artigo 17.º, devendo ser repartidos, em partes iguais, durante um período mínimo de três anos.

Direcção Geral dos Impostos, de 5 Maio de 2011

4ª PARTE

INVENTÁRIO PERMANENTE E SUAS IMPLICAÇÕES

Dr. Jorge Manuel Teixeira da Silva

Dr. António Rodrigues Neto

Dezembro/1999

Revisto em Fevereiro de 2012

INVENTÁRIO PERMANENTE E SUAS IMPLICAÇÕES

1 – MENSURAÇÃO DOS INVENTÁRIOS

1.1 – NCRF 18

I – Enquadramento

De acordo com a norma contabilística e de relato financeiro nº. 18, a classe dos inventários engloba os activos:

a) Detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial;

b) No processo de produção para tal venda; ou

c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

No quadro síntese de contas a seriação desta classe apresenta-se assim:

31 Compras
32 Mercadorias
33 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
34 Produtos acabados e intermédios
35 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
36 Produtos e trabalhos em curso
37 Activos biológicos
38 Reclassificação e regularização de inventários e activos biológicos
39 Adiantamentos por conta de compras

Esta classe serve para registar, consoante a organização existente na empresa:

a) As compras e os inventários iniciais e finais (inventário intermitente);
b) O inventário permanente.

A conta 31 – Compras saldará, sempre (periodicamente ou no final do exercício económico), por débito das contas de existências independentemente do sistema de inventário que a entidade utilize.

Vejamos, através de pequenos exemplos, como funcionam os sistemas de Inventário Permanente e Intermitente, numa empresa comercial:

A empresa X, Lda., que se dedica ao comércio grossista efectuou durante o ano de 2011, as seguintes transacções:

1) Compra a dinheiro de mercadorias	10.000 u.m.
2) Vendas a dinheiro	13.000 u.m.
3) Gastos diversos pagos a dinheiro (operacionais)	2.000 u.m.
4) A existência inicial do exercício era de	1.000 u.m.
5) A existência final do exercício era de	1.500 u.m.
O custo das mercadorias vendidas foi de	9.500 u.m.

Pretende-se que se apure o Resultado Operacional.

⇨ **<u>Em Sistema de Inventário Intermitente</u>**

1 Pelas Compras

	311	Compras de mercadorias	
a	111	Caixa	10.000 u.m.

2 Pelas vendas:

	111	Caixa	
a	711	Vendas de mercadorias	13.000 u.m.

3 Gastos diversos a dinheiro:

	6x	Gastos diversos	
a	111	Caixa	2.000 u.m.

4 Apuramento do custo das mercadorias vendidas, em 31/12/2010:

$$CMV = Ei + C - Ef$$

A conta de Mercadorias tinha, à data de 31/12/2011, a débito, o saldo correspondente à existência inicial, no montante de 1.000 u.m..

Assim os lançamentos a fazer seriam:

III) Transferência do saldo da conta 311 por débito da conta de inventários.

	32	Mercadorias	
a	311	Compras de mercadoria[25]	10.000 u.m.

IV) Regularização do saldo da conta de existências por forma a que corresponda ao valor dos inventários finais apurado por inventariação directa: o débito da conta 61-CMVMC expressa o custo dos bens vendidos (e/ou consumidos) relativo ao período em questão:

	611	CMV	
a	32	Mercadorias	9.500 u.m.

5 Transferência das vendas para resultados antes de impostos:

	711	Vendas de mercadorias	
a	811	Resultados antes de impostos	13.000 u.m.

6 Transferência do CMV para resultados antes de impostos:

	811	Resultados antes de impostos	
a	611	CMV	9.500 u.m.

[25] Em alternativa ao registo da transferência na subconta em que foram registadas as compras, sugerimos a criação de uma subconta exclusivamente destinada a registar as transferências (por exemplo, 319). Isto permitirá manter informação relativa ao valor acumulado das compras. Se este problema não se porá em inventário intermitente (o valor acumulado das compras manter-se-á até à transferência no final do ano) no inventário permanente a conta compras estará permanentemente saldada.

7 Transferência de "Outros Gastos" (operacionais) para Resultados antes de impostos:

811 Resultados antes de impostos
a 6x Gastos diversos (operacionais) 2.000 u.m.

Em alternativa ao lançamento nº. 4, podemos encontrar quem efectue os seguintes lançamentos:

I) Transferência do saldo de compras para a conta de Mercadorias:

32 Mercadoria
a 311 Compras de mercadorias 10.000 u.m.

II) Transferência para a conta 61 das existências iniciais e das compras para efeitos de apuramento do CMV:

611 CMV
a 32 Mercadorias 11.000 u.m.

III) Registo da existência final de cada período contabilístico conforme inventariação física e sua valorização:

32 Mercadorias
a 611 CMV 1.500 u.m.

Vejamos então:

1ª. Hipótese de Contabilização:

32 Mercadorias

DÉBITO:		CRÉDITO:	
E. inicial	1.000	de CMV	9.500
a Compras	10.000		

611 CMV

DÉBITO:		CRÉDITO:	
a Mercadorias	9.500	de Resultados A Impostos	9.500

2ª. Hipótese de Contabilização:

32 Mercadorias

DÉBITO:		CRÉDITO:	
E. inicial	1.000	de CMV (E. inicial + Compras)	11.000
a Compras	10.000		
E. final	1.500		

61 CMV

DÉBITO:		CRÉDITO:	
a Mercadorias (Ei + C)	11.000	de Mercadorias (Ef)	1.500
		a Resultados A Impostos	9.500

Pessoalmente, preferimos a primeira alternativa. Esta apresenta os mesmos registos que o sistema de inventário permanente. A diferença está no momento em que os diferentes registos são efectuados.

⇨ **Em sistema de Inventário Permanente.**

Vamos assumir que a empresa optou por registar o inventário permanente na contabilidade geral.

Assim:

1 Pelas Compras

311 Compras de mercadorias
a 111 Caixa 10.000 u.m.

2 Pela transferência da conta 31 para a conta de Inventário Permanente 32-Mercadorias:

32.1 – Mercadorias
a 31.9 Compras de mercadorias – transferência 10.000 u.m.

3 Pelas Vendas:

	11.1 Caixa	
a	71.1 Vendas de mercadorias	13.000 u.m.

e simultaneamente, ou no fim do período de registo (exemplo mês), a empresa regista a saída das mercadorias de armazém, ao custo.

4 Registo da saída por venda ao custo das mercadorias vendidas:

	61.1 - CMV-Mercadorias	
a	32.1 – Mercadorias	9.500 u.m.

5 Registo dos gastos operacionais

	6X – Gastos operacionais	
a	11.1 – Caixa	2.000 u.m.

No final do exercício os lançamentos os resultados seriam

6 Transferência do saldo da conta "Vendas"

	71.1 – Venda de mercadorias	
a	811– Resultados antes de impostos	

7 Transferência dos saldos das contas de custos e gastos:

	811 – Resultados antes de impostos	
	a Diversos	
a	61.1 – CMV-Mercadorias	9.500 u.m.
a	6X – Gastos operacionais	2.000 u.m.

No sistema de Inventário Permanente, a conta 32 – Mercadorias apresenta permanentemente o saldo das mercadorias em armazém, já que é debitado pelas entradas e creditada pela saída de mercadorias.

Não há, assim, (neste caso) necessidade de efectuar, no final do exercício, qualquer lançamento relacionado com os inventários, com excepção de, eventualmente, regularizar

diferenças entre as quantidades constantes dos registos e as quantidades que na efectivamente existem.

II) Mensuração de inventários

Os inventários devem ser mensurados pelo **custo** (de compra ou de produção) ou **valor realizável líquido**, dos dois o mais baixo.

O **custo de compra** dos inventários inclui 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

O **custo dos bens produzidos** inclui, o custo dos materiais consumidos na produção bem como os custos de transformação destes.

Os custos de transformação 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 (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) e gastos gerais de produção variáveis (os custos indirectos de produção que variam directamente, ou quase directamente, com o volume de produção tais como materiais indirectos) que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados.

A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de transformação e, consequentemente ao custo dos produtos, é baseada na capacidade normal das instalações de produção (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 que faz com que a quantia de gastos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de produção seja constante, não sofrendo oscilações em consequência de alterações substanciais nas quantidades produzidas.

Quantia a imputar a cada unidade produzida = gastos gerais de produção fixos / quantidade de produção em condições normais.

A quantia a imputar à produção de um determinado período é a resultante do produto da quantia a imputar unitariamente pela quantidade de produção.

Isto leva a que se deva ter em atenção a condições anormalmente favoráveis que conduzam à produção de quantidades superiores às obtidas em condições normais. Nesta situação, os gastos gerais de produção fixos a imputar à produção desse período são os gastos reais a fim de não incluir no custo dos produtos gastos não incorridos.

Em consequência desta imputação dos gastos gerais de produção fixos ao custo da produção, os gastos gerais não imputados são reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Os gastos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso real das instalações de produção.

NOTA: O custo dos inventários não engloba quantias anormais de materiais e custos de transformação desperdiçados ou os custos de administração, os custos de distribuição e, geralmente, também não engloba os custos de armazenagem e de financiamento.

No entanto, os custos de armazenagem, desde que esta seja parte integrante do processo produtivo, e, em circunstâncias limitadas, tal como referido na NCRF 10; os custos dos empréstimos obtidos podem ser incluídos no custo dos inventários.

Reafirmação do “princípio” da prudência

Se o custo histórico de produção ou de compra for maior que o preço de mercado, então funciona o “princípio” da prudência (isto é, os inventários são apresentados ao mais baixo do custo de aquisição ou de produção ou valor realizável líquido, sendo a diferença entre eles expressa pela perda por imparidade).

O valor realizável líquido corresponde ao preço esperado de venda realizada no decurso ordinário da actividade empresarial deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e de venda.

Custo do produto agrícola colhido proveniente de activos biológicos

Segundo a NCRF 17 - Agricultura, os inventários que compreendam o produto agrícola que uma entidade tenha colhido proveniente dos seus activos biológicos são mensurados, no reconhecimento inicial, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda na altura da colheita. Este é o custo dos inventários à data para aplicação desta Norma. Considera-se uma aproximação razoável do justo valor as cotações oficiais de mercado, designadamente as disponibilizadas pelo Sistema de Informação de Mercados Agrícolas.

Técnicas expeditas de mensuração do custo dos inventários

O método do custo padrão ou o método de retalho, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo.

Os custos padrão tomam em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva. Estes devem ser regularmente revistos e, se necessário, devem sê-lo à luz das condições correntes.

O método de retalho é muitas vezes usado no sector de retalho para mensurar inventários de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio.

O custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de retalho.

Métodos de custeio das saídas

Com o método de custeio de saídas a NCRF 18 adopta os seguintes:

- ✓ Custo específico
- ✓ Custo médio ponderado
- ✓ FIFO
- ✓ Custo padrão

Como referido acima, os inventários poderão ser avaliadas ao custo padrão se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados; de contrário, haverá

ajustamentos que considerem os desvios verificados, o que equivale a custos reais, já que os desvios são imputados à produção vendida e ao stock final.

A NCRF 18 permite, pois, que nas empresas industriais os inventários sejam valorizados a custos reais e/ou custos pré-determinados.

Os custos pré-determinados são custos que, terminada a produção, se vão comparar com os custos históricos (reais) para apurar desvios entre as previsões efectuadas e a realidade verificada.

Na bibliografia especializada é normal, no que toca aos custos pré-determinados, distinguir entre custos estimados e custos padrões.

Enquanto que os custos estimados não passam de previsões de custos mais ou menos fundamentadas e falíveis, (por exemplo, o custo real do ano anterior, uma estimativa do custo dos diversos componentes do produto, etc.), os custos padrões resultam de estudos técnicos fundamentados e/ou das sucessivas rectificações de custos estimados.

Assim, as diferenças de valor entre o custo histórico e o custo padrão são, do ponto de vista teórico, muito pequenas.

Daí NCRF 18 permitir a mensuração ao custo padrão, se este for apurado de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados. No caso da avaliação a meros custos estimados, deverão ser feitos ajustamentos que considerem os desvios verificados, devendo tais desvios ser imputados à produção vendida e aos stocks.

Contratos de construção

Contrariamente ao que acontecia até à entrada em vigor do SNC, nas actividades de construção para terceiros (construção de edifícios, pontes, estradas, barragens, navios, etc.), o método a aplicar será o da percentagem de acabamento.
O desenvolvimento da problemática contabilística dos contratos de construção consta da NCRF 19.

Esta norma aplica-se aos contratos de construção que satisfaçam as seguintes características:

a) respeitarem a construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único, tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento;

b) as datas de início e de conclusão da respectiva obra situarem-se, geralmente, em períodos contabilísticos diferentes.

A determinação do rédito nos contratos de construção será efectuada pelo método da percentagem de acabamento.

No método da percentagem de acabamento o rédito é apurado à medida que a obra se vai executando e em função do seu grau de acabamento, balanceando-se o rédito respectivo com os custos incorridos inerentes.

O grau de acabamento pode ser obtido

- a partir da relação entre os custos incorridos até à data do apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra;
- levantamento do trabalho executado; e
- conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Ainda de acordo com a NCRF 19 é importante referir:

- O método de percentagem de acabamento não deve ser aplicado se não houver possibilidade de estabelecer estimativas fiáveis.

- Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser fiavelmente estimado, 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.

- Devem constituir-se provisões para as perdas previsíveis decorrentes da realização do contrato, quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato.

- Deverão ainda estabelecer-se provisões para contingências que surjam durante o período de garantia da obra.

Vejamos um exemplo de aplicação do método da percentagem de acabamento:

Inicio da Obra	Janeiro de 2010
Duração prevista	3 anos
Preço estabelecido	100.000 euros
Custo total estimado	80.000 euros

	Custos Incorporados	Facturação	Custos estimados p/ completar a obra
Até 31.12.10	40.000	55.000	45.000
Até 31.12.11	60.000	60.000	25.000
Até 31.12.12	86.000	100.000	---------

Vejamos:

<u>Ano de 2010</u>

$$\text{Grau de Acabamento} = \frac{40.000}{40.000 + 45.000} = 47\%$$

Neste exercício, o rédito é correspondente ao grau de acabamento, de 47%.

O resultado do contrato será:

Rédito do contrato	100.000 x 47%	47.000
Custos incorridos		40.000
Resultado		7.000

Transitariam como Rendimentos a reconhecer 8.000 euros

Ano de 2011

$$\text{Grau de acabamento} = \frac{60.000}{60.000 + 25.000} = 70,50\%$$

De acordo com A NCRF 19 atribui-se a cada período contabilístico o rédito correspondente ao grau de acabamento, balanceando-se os réditos respectivos com os custos incorridos.

Assim:

Rédito acumulado: 100.000 x 70,5%	= 70.500
Proveitos já considerados	= 47.000
Rédito do exercício	= 23.500

Provenientes de:

8.000 de Rendimentos a reconhecer (no exercício anterior);

5.000 facturados no exercício; e

10.500 resultantes de acréscimos de rendimentos, assim obtidos:

Grau de acabamento x preço do contrato – facturação emitida

0,705 x 100.000 – 60.000 = 10.500

Assim o Resultado, neste exercício, será:

Rédito	= 23.500
Custos incorridos	= 20.000
Resultado	= 3.500

Ano de 2012

Facturação total	100.000
Rédito considerado em anos anteriores	70.500
Rédito do exercício	29.500
Custos Incorridos	26.000
Resultado	3.500

Ao contrário do que se passou até à entrada em vigor do SNC, no que respaita aos contratos de construção, as normas fiscais coincidem com as contabilísticas pelo não há diferença entre os resultados apurados de acordo com umas e com outras.

1.2. – Código do IRC

1.2.1 – Aspectos Gerais

Os critérios valorimétricos previstos no artigo 26º do Código do IRC são sensivelmente idênticos aos preconizados pela NCRF 18. Assim,

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

a)Custos de aquisição ou de produção;

b)Custos padrões apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas;

c)Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;

d)Preços de venda dos produtos colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado;

e)Valorimetrias especiais para os inventários tidos por básicos ou normais.

Vimos que o custo de aquisição engloba não só o preço de compra mas também os gastos adicionais de compra. O custo de produção engloba o custo das matérias-primas e outras matéria consumidas, da mão-de-obra directa, dos gastos gerais de produção fixos e variáveis. Os custos fixos poderão ser imputados ao custo de produção tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção (sistema de imputação racional).

No que se refere à utilização dos custos padrões a Administração Fiscal permite-os, desde que apurados de acordo com os princípios técnicos e contabilísticos adequados. Contudo, sempre que a utilização de custos padrões conduza a desvios significativos, poderá a DGI efectuar as correcções adequadas tendo em conta o montante das vendas e das existências finais e grau de rotação das existências.

É aceitável do ponto de vista fiscal a utilização da valorimetria a custos estimados?

Em nossa opinião, sim. A utilização de custos pré-determinados tem em vista, nomeadamente, facilitar o trabalho contabilístico relacionado com o inventário permanente. Contudo, porque se trata de custos estabelecidos sem o grau de rigor dos custos padrões, os desvios verificados em relação aos custos reais devem, no final do período contabilístico, ser repartidos pela

produção vendida e pelo stock final. Assim sendo, poderemos afirmar que estamos a trabalhar com existências finais valorizadas a custos reais[26].

A utilização de valorimetria a preços de venda deduzidos da margem normal de lucro, só será aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne "excessivamente oneroso" ou "não possa ser apurado com razoável rigor". Contudo, nos casos em que a margem normal de lucro não seja facilmente determinável, a dedução ao preço de venda não pode ser superior a 20%.

Nas empresas industriais, não obrigadas a inventário permanente, e porque se torna excessivamente oneroso o cálculo de custos de produção, propomos, como critérios valorimétricos:

- para matérias-primas e mercadorias, o custo de aquisição;
- para produtos acabados, o preço de venda deduzido de 20%
- para produtos e trabalhos em curso, a percentagem de acabamento de produto multiplicado por 80% do preço de venda.

1.2.2 – Contratos de construção

Reza o artigo 19º do CIRC que, para os contratos de construção cujo ciclo de produção ou período de construção seja **superior a um ano**, a determinação dos resultados será efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.

Entre as obras referidas inclui-se, nomeadamente, a construção de edifícios, construção e empreitadas de obras públicas.

As diferença que encontramos entre o artigo 19º, do CIRC e a NCRF 19 estão relacionadas com

-o tempo que medeia entre o início e o final do contrato. De facto, o artigo 19º, do CIRC diz que é aplicável o método da percentagem de acabamento quando o *ciclo de produção ou período de construção seja superior a um ano* enquanto a NCRF 19 diz que *por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a*

[26] Haverá na verdade custo real? Pensamos que não. Os custos reais são custos "perto do real"

actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída caem geralmente em <u>períodos contabilísticos diferentes</u> não medindo o espaço de tempo entre aquelas datas;

-A forma de cálculo da percentagenm de acabamento. De acordo com a NCRF 19, o grau de acabamento pode ser obtido

- a partir da relação entre os custos incorridos até à data do apuramento de resultados e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra;
- levantamento do trabalho executado; e
- conclusão de uma proporção física do trabalho contratado,

enquanto que de acordo com o nº 2 do artº 19º do CIRC, 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,. Não são dedutíveis para efeitos fiscais, as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

2.2- O INVENTÁRIO PERMANENTE EM 2010- DL nº 158/09 de 13/7 (S.N.C).

O Decreto Lei nº 158/2009 de 13/7, procedeu à revogação do POC e legislação complementar (incluindo as 29 Directrizes Contabilísticas) criando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que vem na linha da modernização contabilística ocorrida na EU, e que é constituído pelos seguintes elementos fundamentais:

-"A «Estrutura conceptual», que segue de muito perto a «Estrutura conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras» do IASB, assumida e publicada pela UE. Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o Sistema.

-As «Bases para a apresentação de demonstrações financeiras», nas quais se enunciam as regras sobre o que constitui e a que princípios essenciais deve obedecer um conjunto completo de demonstrações financeiras.

-Os «Modelos de demonstrações financeiras», nos quais se consagram a necessidade de existência de formatos padronizados, mas flexíveis, para as demonstrações de balanço, de

resultados (por funções e por naturezas), de alterações no capital próprio e dos fluxos de caixa, assim como um modelo orientador para o anexo.

-O «Código de contas», traduzido numa estrutura codificada e uniforme de contas, que visa acautelar as necessidades dos distintos utentes, privados e públicos, e alimentar o desenvolvimento de plataformas e bases de dados particulares e oficiais.

-As «Normas contabilísticas e de relato financeiro» (NCRF), núcleo central do SNC, adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, cada uma delas constituindo um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades.

-A «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRF-PE), que, de forma unitária e simplificada, contempla os tratamentos de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação que, do cômputo dos consagrados nas NCRF, são considerados como os pertinentes e mínimos a ser adoptados por entidades cuja dimensão não ultrapasse dois dos três limites seguintes: a) total do balanço: € 500.000; b) total de vendas líquidas e outros rendimentos: € 1.000.000; c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 20. “ (Do preambulo do DEC 158/2009 de 13/7.)

No que toca á obrigatoriedade da adpção do sistema de inventário permanente para os exercícios de 2010 e seguintes o regime vem referido no artº 12º do referido decreto lei, que transcrevemos:

1 - As entidades a que seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE ficam obrigadas a adoptar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos:

a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do exercício, ou, ao longo do exercício, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada exercício;

b) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, de forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respectivos registos contabilísticos.

2 - A obrigação prevista no número anterior não se aplica às entidades nele referidas que não ultrapassem, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites indicados no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, deixando essa dispensa de produzir efeitos no exercício seguinte ao termo daquele período.

3 - Cessa a obrigação a que se refere o n.º 1, sempre que as entidades nele referidas deixem de ultrapassar, durante dois exercícios consecutivos, dois dos três limites referidos no n.º 2 do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, produzindo esta cessação efeitos a partir do exercício seguinte ao termo daquele período.

4 - Ficam também dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas relativamente às seguintes actividades:

a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça;

b) Silvicultura e exploração florestal;

c) Indústria piscatória e aquicultura;

d) Pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a € 300.000 nem a 10% das vendas globais da respectiva entidade.

5 - Ficam ainda dispensadas do estabelecido no n.º 1 as entidades nele referidas cuja actividade predominante consista na prestação de serviços, considerando-se como tais, para efeitos deste artigo, as que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda € 300.000 nem 20% dos respectivos custos operacionais.

6 - As dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 mantêm-se até ao termo do exercício seguinte àquele em que, respectivamente, as actividades e as entidades neles referidas tenham ultrapassado os limites que as originaram.

7 - Não obstante o disposto no número anterior, podem voltar a beneficiar das dispensas previstas na alínea d) do n.º 4 e no n.º 5 as actividades e as entidades neles referidas em relação às quais deixem de se verificar, durante dois exercícios consecutivos, os requisitos estabelecidos para a concessão da dispensa, produzindo efeitos a partir do

exercício seguinte ao termo daquele período.

Neste regime existe uma situação diferente do regime anterior, em vigor até 31.12.2009. Na verdade, uma vez ultrapassados dois dos três limites referidos no artº 262º do código das sociedades comerciais, durante dois anos consecutivos, as empresas tinham, de permeio, um ano destinado á organização do sistema de informação visando o inventário permanente, o que era lógico. Agora, nos termos do nº 2 do referido artº 12º, a dispensa de inventário permanente, deixa de se verificar a partir do ano seguinte, ao segundo ano em que são ultrapassados os parametros referidos. Assim, não existe o tal ano para a reorganização do sistema de informação.

Parece que, para o legislador, a implementação do sistema de inventário permanente, é uma questão de carregar num botão.

Espero, que o referido legislador, reconheça que se enganou, e altere a disposição legal, para que esta possa ser cumprida.

3 – CONSEQUÊNCIAS DA NÃO IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE INVENTÁRIO PERMANENTE

Pensamos que não vale a pena falar dos elementos que devem constar da lista de inventário. Uma lista de inventário tem de ter aqueles elementos básicos, se não, não é inventário nenhum.

Em relação à adopção do sistema de Inventário Permanente, é importante analisar até que ponto a sua não adopção é motivo para a aplicação de métodos indirectos de tributação por parte do fisco.

Reza o art.º 17 do CIRC que, para a determinação do lucro tributável a contabilidade deverá "estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste código".

Pensamos que não observando a obrigatoriedade da adopção de Inventário Permanente, e

porque o DL 158/2009 contempla tal adopção que se torna obrigatória para os sujeitos passivos, quer de IRS, quer de IRC, nos termos do artigo 12º daquele DL, não estará a contabilidade a observar a normalização contabilística em todos os seus aspectos.

Em IRS, IRC e consequentemente em IVA e outros impostos, os motivos para a aplicação de métodos indirectos de tributação são os referidos nos art.º(s) 87 a 90 da Lei Geral Tributária.[27]

Assim, a determinação do lucro tributável por métodos indirectos só pode efectuar-se em caso de:

- Regime Simplificado de Tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- A matéria tributável do sujeito passivo se afaste, sem razão justificativa, mais de 30% para menos, ou durante 3 anos seguidos, mais de 15 % para menos, da que resultaria da aplicação de indicadores objectivos da actividade de base técnico - científica previstos na lei (art.º 87 da Lei Geral Tributária).

- O rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciada pelo sujeito passivo nos termos do artº 89-A de LGT;

- Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuizos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de inicio de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termos do terceiro ano, ou em três anos dentro dum periodo de cinco.

- Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência

[27] Alterações aos art.º(s) anterior 38 (actual 39º) do CIRS e anterior 52 (actual 57º) do CIRC pelo DL n.º 472/99 de 8 de Novembro.

não justificada com os rendimentos declarados. [ALTERAÇÃO pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro]

A impossibilidade da quantificação directa e exacta da matéria tributável, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da Matéria Tributável:

- Inexistência ou insuficiência de elementos da contabilidade[28] ou falta de actualização da contabilidade após o decurso do prazo dado para tal;
- Recusa de exibição da escrita e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- Existência de contabilidades "paralelas" com o propósito de simulação e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridas no prazo legal (art.º 88 da LGT).

- Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior que a declarada.

Quando a entidade através da sua declaração de rendimentos declarar indicadores de actividade inferiores aos indicadores de base técnico – científica definidos anualmente pelo Ministro das Finanças, deve, desde que decorridos mais de três anos sobre o início da sua actividade, apresentar razões justificativas para tal situação (art.º 89 LGT).

Em caso de impossibilidade da quantificação e comprovação directa e exacta da matéria colectável, deve o Fisco atender aos seguintes elementos:

- margens médias de lucro s/ volume de negócios ou compras e fornecimentos e serviços externos;
- taxas médias de rentabilidade do capital investido;
- coeficientes técnicos de consumos ou utilização de matérias primas ou outros custos directos;
- elementos de prova externa à empresa de que a administração fiscal disponha;
- custos presumidos em função das condições em que é exercida a actividade;
- a localização e dimensão da actividade exercida;
- a matéria colectável dos anos mais próximos (n.º 1, do art.º 90);

[28] Poderá ser este o motivo para o Fisco aplicar métodos indirectos de tributação.

- O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;

- Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Infere-se ainda do n.º 2 do art.º 90, que quando a razão que impõe o recurso à avaliação indirecta é o afastamento injustificado dos indicadores declarados pelo sujeito passivo, em relação aos indicadores objectivos de actividade definidos pelo Ministro das Finanças, a determinação da matéria tributável efectuar-se-á de acordo com esses indicadores de actividade, não se atendendo aos factores referidos no n.º 1 do art.º 90.

Do exposto, é nossa opinião:

Se a entidade não adoptar o sistema de Inventário Permanente, e os seus indicadores de actividade forem aproximados a:

- margens de lucro de anos anteriores;
- coeficientes técnicos de consumos de anos anteriores e coeficientes técnicos do sector de actividade;
- indicadores objectivos de actividade de base técnico–científica;
- taxas médias de capitais investidos para o ramo de actividade;

não existe qualquer motivo para a Administração Fiscal realizar avaliação indirecta da matéria tributável.

Note-se que as diferenças que poderiam verificar-se pela não adopção do sistema de Inventário Permanente, seriam diferenças na valorimetria das existências. Mas, se a entidade provar que a valorimetria está devidamente suportada, isto é, as diferenças a verificarem-se não seriam materialmente relevantes, então, não vemos motivo algum para, só por isso, a Administração Fiscal utilizar métodos indirectos de tributação.

No entanto, temos conhecimento de que a Administração fiscal está a utilizar o facto de as empresas não utilizarem o sistema de inventário permanente, como motivo para a utilização de métodos indirectos.

No caso de existência de outros motivos justificativos para a tributação por métodos indirectos, a inexistência de sistema de Inventário Permanente, vem concerteza reforçar a posição da Administração Fiscal.

No entanto, incorrerá a empresa na penalidade prevista no art.º 121º do Regime Geral das Infracções Tributárias.

Mas será esta a posição da Administração Fiscal, caso a entidade não adopte o sistema de inventário permanente?

Pode ser que não. Aliás pensamos que o artigo 12º do D.L. nº 158/2009 a não ser cumprido abrirá as portas à aplicação de métodos indirectos de tributação com os seguintes fundamentos:

1. Não observância da normalização contabilística na sua plenitude;

2. Impossibilidade de quantificação directa e exacta da matéria tributável, já que o sistema contabilístico a que a empresa está obrigada não fornece todos os elementos que o Fisco venha a considerar necessários, nomeadamente, quantidades entradas, saídas, existências e respectiva valorização.

E mesmo que a Administração Fiscal após a aplicação dos métodos indirectos chegue ao mesmo resultado tributável que o sujeito passivo declarou, as consequências poderão ser as seguintes:

- Em relação ao exercício em que a empresa declara prejuízo fiscal, a utilização de métodos indirectos de tributação implica a inexistência de prejuízos fiscais reportáveis para o futuro em relação a esse exercicio;
- Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável por métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutiveis, ainda que se encontrem dentro do período legal para a sua compensação, não ficando, porém, prejudicada a dedução de prejuízos que não tenham sido anteriormente dedutiveis, desde que dentro do período referido;[29]
- A perda de benefícios fiscais, nomeadamente RFAI e SIFIDE.

E que consequências para o Técnico Oficial de Contas (TOC) se o seu cliente não cumprir

[29] Seis anos para os prejuízos fiscais apurados até 31.12.2009, 4 anos para os prejuizos de 2010 e 2011, e 5 anos para os prejuizos apurados a partir de 2012..

com a obrigação de inventário permanente e vierem a ser aplicados definitivamente[30] métodos indirectos de tributação?

Em nossa opinião dependerá da responsabilidade do TOC pelo não cumprimento da obrigação.

Caso o TOC alerte o cliente, ou entidade patronal, e este não estiver disposto a cumprir a lei, deve o TOC munir-se de declaração da entidade, ilibando-o de responsabilidade por tal. Pode conseguir tal, desde que na declaração de responsabilidade insira um parágrafo deste tipo:

"- O orgão de gestão da empresa está consciente da obrigatoriedade de implementação do sistema de inventário permanente por força do Dec. Lei nº 44/99 de 12/2. Contudo reconhece não existirem condições técnicas para tal."

Caso o TOC não alerte o cliente e viole conscientemente a lei, pensamos que poderá incorrer em responsabilidade civil profissional por danos causados ao seu cliente ou entidade patronal, situação esta que não é coberta pelo seguro de responsabilidade civil profissional.
Chamamos a atenção do Técnico Oficial de Contas para esta situação que a não ser acautelada lhe poderá trazer significativos problemas futuros.

4.1 CUSTOS, GASTOS, DESPESAS, PAGAMENTOS e RENDIMENTOS, RECEITAS, RECEBIMENTOS

Convirá fazer uma rápida digressão por estes conceitos.

A empresa para a prossecução do seu objecto necessita adquirir bens e serviços (inputs) transformá-los para posteriormente os vender (outputs). Este é o chamado circuito real.

A este circuito contrapõe-se o circuito financeiro, de sentido inverso, em que a empresa recebe dos seus clientes bens monetários com os quais paga aos seus fornecedores.

Utilizando estes dois circuitos vamos dar a noção do que entendemos por Custos, Gastos, Despesas, Pagamentos, por um lado, e Rendimentos, Receitas e Recebimentos por outro.

Assim, a empresa ao adquirir, junto dos diversos fornecedores nos quais devemos considerar incluído o pessoal, bens e serviços poderá faze-lo a crédito ou pagando de imediato. Estamos então neste caso, quando a empresa compra a crédito, perante uma despesa que definiremos muito sucintamente como sendo o nascimento de uma obrigação a pagar.

Estes serviços serão utilizados pela empresa (consumidos) no decurso da sua actividade e os bens serão armazenados aguardando a sua entrada no processo produtivo da empresa. Quando este momento chegar a empresa irá ficar sem o bem inicial; diremos que o bem foi consumido contribuindo esse consumo para o custo de um produto, de um serviço ou de uma actividade.

Quando esse produto for vendido diremos que a empresa incorreu num gasto que definiremos como sendo uma diminuição ocorrida no valor do património.

A empresa consome recursos (bens e serviços) para alcançar os objectivos a que se propôs. O objectivo principal das empresas é a produção e fornecimento de bens e serviços. Ao produzir estes bens e serviços, independentemente da sua venda, diremos que a empresa está a obter rendimentos definindo então estes como benefícios obtidos com a realização dos objectivos prosseguidos pela empresa (neste caso o rendimento assume a designação de rédito: influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias).

Como dissemos as produções de bens e serviços destinam-se a fornecer os clientes da empresa. Tal como vimos no início deste ciclo, as vendas de bens e serviços podem ser feitas a crédito ou contra a respectiva contraprestação.

No primeiro caso estamos perante a receita, que tem carácter financeiro e que podemos definir como sendo o nascimento de um direito de receber.

Para terminar o ciclo faltam-nos duas fases do fluxo financeiro que são os recebimentos das vendas perante os clientes definindo-os como um fluxo monetário de entrada e os pagamentos aos fornecedores de bens e serviços definindo-os, então, como um fluxo monetário de saída.

4.2 – OS GASTOS E AS FUNÇÕES DA EMPRESA

Numa óptica tradicional podemos dividir os custos funcionalmente obtendo uma classificação do tipo:

- Gastos de Aprovisionamento
- Gastos Industriais
- Gastos de Distribuição
- Gastos de Financiamento
- Gastos Administrativos

Numa óptica, mais actual, de "Cadeia de Valor" (sequência das funções do negócio que contribuem para acrescentar valor aos produtos e/ou serviço duma organização) podemos considerar:

- Gastos de Investigação e Desenvolvimento
- Gastos de Design
- Gastos de Produção
- Gastos de Marketing
- Gastos de Distribuição
- Gastos de Apoio ao Cliente
- Gastos Administrativos e de Financiamento
- Outros

4.3 – CUSTOS DOS PRODUTOS E GASTOS DO PERÍODO

Custos dos produtos são custos suspensos, capitalizáveis ou inventariáveis.

São elementos incluídos no custo dos produtos quando do seu cálculo, o custo das matérias-primas consumidas, da mão de obra directa utilizada e dos gastos gerais de fabrico.

São custos inventariáveis pois mantêm-se em "stock" até os produtos serem vendidos, altura em que passam a fazer parte do custo dos produtos vendidos.

Gastos do período são custos extintos não imputáveis ao processo produtivo pelo que são

imputados ao período em que ocorrem contrabalançando com os rendimentos do mesmo período. Os gastos de distribuição, administrativos e de financiamento, são normalmente gastos do período.

Os componentes do custo industrial dos produtos, que acima referimos, em face da relação que mantém com o produto podem ser considerados custos directos quando são directamente imputáveis aos produtos, concorrendo directamente para o seu fabrico ou, pelo contrário, custos indirectos quando só indirectamente concorrem para a produção dos produtos.

Esta classificação dos custos tem interesse com vista à imputação da quota parte destes custos a cada produto ou série de produtos fabricados.

Resumindo podemos apresentar o seguinte quadro:

	Classificação	**Balanço**	**Dem. Resultados**
CUSTOS TOTAIS	CUSTOS DO PRODUTO	EXISTÊNCIAS (custo suspenso)	CUSTO VENDAS (custo extinto)
	GASTOS DO PERÍODO	G. DIFERIDO (custo suspenso)	G. EXERCÍCIO (custo extinto)

4.4 – O CUSTO E OS PRODUTOS

4.4.1 – Componentes do custo industrial

A “extensão” do custo industrial depende do sistema de custeio utilizado. No entanto, qualquer que seja o sistema de custeio utilizado, o custo industrial (custo à saída da fabricação) inclui os custos com:

- Matérias Primas
- Mão de Obra Directa
- Gastos Gerais de Fabrico

As matérias primas são bens destinados a transformação com vista a obtenção dos produtos.

As matérias subsidiárias não são incorporáveis directamente nos produtos, pelo que são classificáveis como gastos gerais de fabrico.

No que respeita às embalagens, se o produto não poder sair de fabricação sem embalagem,

então o custo em embalagem é um custo do produto; caso contrário, o custo de embalagem assume natureza comercial.

A mão de obra directa é constituída pelos salários e respectivos encargos devidos ao pessoal directamente produtivo. A mão de obra indirecta é classificável como gastos gerais de fabrico.

Os gastos gerais de fabrico englobam todos os outros custos que não são matérias primas nem mão de obra directa e que são necessários ao processo produtivo. São exemplos deste tipo de gastos:

- Depreciação do Activo Fixo Fabril
- Gabinetes Técnicos
- Energia Fabril
- Água
- Conservação e Reparação Fabril
- Mão de Obra Indirecta
- Matérias Subsidiarias e Materiais Diversos, Etc.

Por vezes e por uma questão de simplificação de cálculo de custos de produção agrega-se a mão de obra directa e os gastos gerais de fabrico, chamando-se a este agregado Custos de Transformação ou de Conversão.

4.4.2 – A Hierarquia dos Custos

O custo dum produto é, como vimos o somatório dos custos dos elementos que o compõem.

No cálculo deste custo podemos ser mais ou menos exaustivos na inclusão dos elementos constituintes do custo dos produtos.

Assim e apenas graficamente vamos apresentar os vários estádios do custo do produto:

4.5 - GASTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Os gastos que uma empresa suporta podem classificar-se de acordo com a sua relação com o volume de produção.

Assim, os gastos variáveis são gastos que acompanham necessariamente e no mesmo sentido a variação da actividade da empresa. É o caso das matérias primas utilizadas na fabricação, da energia eléctrica consumida pelas máquinas, das comissões a vendedores, etc.

Conforme a reacção do gasto variável a uma alteração do volume da produção assim poderemos ter gastos variáveis proporcionais, se os gastos variam proporcionalmente à produção, gastos variáveis progressivos e gastos variáveis degressivos quando a variação dos gastos não é proporcional ao acréscimo ou decréscimo do volume de produção.

Existem gastos, que, para um certo intervalo de actividade da empresa, são quase invariáveis, mantendo-se praticamente constantes ou fixos. Estes gastos tendem a variar com o tempo e não com a actividade da empresa, e denominam-se gastos fixos. É o caso de por exemplo a amortização do imobilizado ou a renda de edifício fabril.

Mas, se se quiser aumentar a produção para níveis superiores aos que a actual estrutura produtiva comporta, há necessidade de novos investimentos, aumentando assim os gastos fixos. Daí afirmar-se que estes gastos fixos só o são dentro de determinado intervalo de actividade e relativamente a um certo período de tempo. Assim, atingido aquele limite, os gastos fixos variam de forma quase descontínua.

A tarefa de classificação dos gastos em fixos e variáveis não é fácil. Existem determinados gastos compostos por uma parte fixa e outra variável, não sendo constantes nem proporcionais ao volume de actividade. Estes gastos designam-se de gastos semi-fixos ou semi-variáveis. Assim, a referida classificação exige alguns pressupostos simplificadores, dado que a separação, ainda que aproximada em gastos fixos e variáveis, tem bastante interesse para a tomada de decisões na empresa.

Vejamos o tratamento dos gastos variáveis e fixos em relação à sua imputação ao custo dos produtos nos dois sistemas de custeio que iremos abordar.

	CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO VARIÁVEL
Gastos Industriais Variáveis	Custo do Produto	Custo do Produto
Gastos não Industriais Variáveis	Gasto do Período	Gasto do Período
Gastos não Industriais Fixos	Gasto do Período	Gasto do Período
Gastos Industriais Fixos	Custo do Produto	Gasto do Período

Como veremos adiante a diferença entre os dois sistemas de custeio resulta da diferença de tratamento dos gastos industriais fixos.

4.6 – MÉTODOS DE APURAMENTO DE CUSTOS

Tendo em conta o tipo de produto fabricado podemos distinguir dois métodos de apuramento dos custos dos produtos:

- Método Directo ou por Encomenda ou por Ordem de fabrico
- Método Indirecto ou por Processo

De salientar que estes métodos não são mutuamente exclusivos podendo coexistir numa mesma empresa.

O método directo caracteriza-se pelo facto de:

- o produto ser identificável durante toda a fase de produção; e
- são identificados e determinados todos os custos directos relativos ao produto ou lote de produtos durante todo o processo produtivo.

É o método aplicado por excelência na indústria da construção civil e obras públicas, estaleiros navais, etc.

O método indirecto caracteriza-se pelo facto de não ser possível identificar o produto durante todo o processo produtivo pois aplica-se a produções contínuas ou ininterruptas de objectos homogéneos.

MÉTODO DIRECTO

Somos de opinião de que poderemos utilizar o método directo para quase todas as actividades, desde que, consideremos a produção de grande número de artigos iguais (apesar de a empresa produzir um número ilimitado de bens), como uma encomenda ou lote a produzir.

No caso de, por exemplo, uma fabrica de ferragens que fabrique fechaduras de diversos tipos e espécies, se pretender fabricar 1000 fechaduras, pode considerar estas 1000 fechaduras como uma encomenda a fabricar, imputando os custos de produção ao lote de 1000 fechaduras, tal como uma empresa de fabrico de grandes equipamentos, imputa todos os custos a um grande equipamento que está a produzir.

O método directo funciona do seguinte modo:

- Os custos dos produtos são apurados por "ordens de produção";
- A essa ordem de produção, que é numerada para efeitos de controlo, são imputados todos os gastos com matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico;
- Depois de concluída a produção apuram-se os gastos totais imputados e divide-se o custo total pelo número de unidades produzidas, obtendo-se o custo unitário;
- O valor obtido é transferido para a conta de "Armazém de Produtos Acabados";
- O valor dos gastos imputados às ordens de fabrico ainda não terminadas no final do período contabilístico, constitui o valor dos produtos e trabalhos em curso.

MÉTODO INDIRECTO OU DE CUSTOS POR PROCESSOS

O método indirecto aplica-se nomeadamente, nos seguintes casos:

- Fabricação de um produto único, a partir de uma ou várias matérias primas, percorrendo várias fases de transformação;
- Fabricação de vários produtos a partir de uma matéria prima comum, diferindo os produtos em apenas peso ou volume.

Neste método, também denominado de "método de produção mensal", os componentes do gasto de produção (matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico) são acumulados mensalmente nas fases de produção em que interesse apurar os custos dos produtos.

Apurado o custo de produção e a produção efectiva determina-se o custo médio das unidades

acabadas em cada fase.

Este método apresenta algumas dificuldades quando, no final do período contabilístico, a produção dum sector não se encontra totalmente concluída. Temos então de avaliar o grau de acabamento dos produtos em vias de fabrico, estabelecendo tais produtos em vias de fabrico em "unidades equivalentes a produtos acabados".

Tal como no método directo, o método indirecto poderá recorrer ao método das secções homogéneas para imputação dos gastos gerais de fabrico, ou dos custos de transformação (mão de obra + gastos gerais de fabrico).

4.7 - SISTEMAS DE CUSTEIO

4.7.1 – Momentos do cálculo

Dependendo do momento de cálculo dos custos estes podem classificar-se em:

- Custos Reais o que implica a valorização dos produtos tendo em conta as quantidades de factores efectivamente consumidas, valorizadas aos preços de custo efectivos. São calculados "à posteriori".
- Custos Básicos que são custos teóricos calculados "à priori".

De acordo com Horngren, quer o custeio por absorção quer o custeio variável podem ter as seguintes variantes de cálculo de acordo com o momento do cálculo do custo:

	CUSTOS REAIS	CUSTOS NORMAIS	CUSTOS ORÇADOS	CUSTOS PADRÕES
MP + MOD	Qr.Cr	Qr.Cr	Qr.Co	Qp.Cp
GGF (V)	Qr.Cr	Qr.Co	Qr.Co	Qp.Cp
GGF (F)	Qr.Cr	Qr.Co	Qr.Co	Qp.Cp

Qr: quantidade real
Cr: custo real
Co: custo orçado
Cp: custo padrão
Qp: quantidade padrão

O custo normalizado acaba por ser, de acordo com as definições dadas, um custo semi-real (ou semi-básico).

É, na tradição portuguesa, o método do custeio por absorção com a imputação dos gastos gerais de fabrico por quotas teóricas.

4.7.2 – Tratamento dos Custos

Um dos objectivos da contabilidade é o apuramento e explicação dos resultados da empresa.

Para este fim a contabilidade utiliza várias etapas de apuramento a que correspondem outros tantos resultados e correspondentes margens parciais antes da obtenção do resultados final.

As diferentes fases do apuramento do resultado do exercício dependem do modelo de custos que a empresa utilize no seu processo de formação dos resultados.

A análise dos custos, como elemento essencial à formação dos resultados, pode ser feita sob várias ópticas que darão origem aos respectivos modelos de contas de resultados.

Os modelos de custos mais frequentes pela sua utilidade para a gestão empresarial podem ser agrupados em dois grandes grupos com dois modelos cada um o que corresponderá a quatro modelos de custos.

Os dois grandes grupos classificam os gastos pela natureza dos factores económicos (modelo de gastos por natureza e o modelo de valor acrescentado) e pela função empresarial que afectam (modelo de custo por absorção e o modelo de custo variável). Esquematicamente:

Natureza dos factores económicos	Modelo de gastos por natureza
	Modelo de valor acrescentado
Função empresarial que afectam	Modelo de custo por absorção
	Modelo de custo variável

O modelo de gastos por natureza é o utilizado pela totalidade das empresas portuguesas como

consequência da obrigatoriedade imposta pela normalização contabilística ao impor como modelo de Demonstração dos resultados aquele que apresenta os gastos e os proveitos classificados por naturezas.[31]

O modelo de valor acrescentado dá ênfase ao cálculo do valor acrescentado pela empresa aos produtos agrupando, para esse feito, os custos em externos (aquisições de bens e serviços necessários à produção e venda) e internos (retribuição dos factores económicos produtivos: capital e trabalho).

Os outros dois modelos são objecto de estudo neste nosso trabalho. Poderemos, no entanto, adiantar que a diferença entre estes dois modelos de custos está no volume de custos incorporados nos produtos.[32]

4.7.2.1 – Custeio por absorção e custeio racional

Em custeio por absorção[33] todos os gastos industriais são custo dos produtos.

Assim, as matérias primas, a mão de obra directa e os gastos gerais de fabrico, quer fixos quer variáveis, são imputáveis na totalidade ao custo dos produtos.

Importa analisar, ainda que sucintamente, um caso particular do sistema de custeio por absorção que é o custeio racional.

Este sistema de custeio visa neutralizar as consequências das variações da actividade sobre o custo de produção.

Assim, todos os gastos variáveis industriais são imputados ao produto mas os gastos fixos industriais são imputados apenas em relação à actividade real.

Isto implica a definição e a escolha de um nível de actividade que irá permitir calcular o coeficiente de imputação dos gastos gerais de fabrico fixos e que será determinado do seguinte modo:

[31] Decreto-lei 158/2009, artigo 11º-Demonstrações financeiras
[32] A Demonstração dos resultados por F unções (modelo de custo por absorção) é facultativa.
[33] Também denominado por “Custeio Completo”.

$$\text{Gastos fixos} \times \frac{\text{Actividade Real}}{\text{Actividade Escolhida}}$$

Os gastos fixos não imputados (custos da subactividade) são considerados gastos do período. Podem gerar-se, obviamente, ganhos por sobreactivadade.

Assim, no que respeita aos gastos gerais de fabrico, o custo de produção unitário é sempre o mesmo independentemente do volume de actividade da empresa.

Dissemos acima que a utilização do custeio racional implicava a escolha dum nível de actividade de referência. Vamos ver que tipos de actividades a empresa pode escolher:

- Capacidade Teórica: corresponde à máxima capacidade de produção, sem avarias, sem interrupção para manutenção, etc.
- Capacidade Prática: capacidade teórica reduzida por factores tais como operações de manutenção, dias de descanso, etc.
- Capacidade Normal: corresponde à capacidade de produção de acordo com a procura média de um período.
- Capacidade Orçamentada (Master Budget Utilization): capacidade de utilização de acordo com orçamento – mestre para o período futuro.

No custeio racional, quanto mais aproximado da actividade real estiver o denominador, mais aproximados são os resultados obtidos em custeio racional e em custeio por absorção.

Portanto não é indiferente a escolha da capacidade de produção que deve constar do denominador. O resultado em custeio racional é tanto maior (no caso de produção > venda) quanto menor for a capacidade de produção escolhida, já que maior é a quota parte dos gastos inventariáveis imputados.

A utilização da capacidade teórica ou da capacidade prática, na generalidade dos casos, conduzem a custos de subactividade que são gastos do período, conduzindo por isso a resultados mais baixos.

O resultado em custeio racional só será igual ao obtido em custeio por absorção se a produção real for igual à produção escolhida para o cálculo do coeficiente de imputação e que constitui denominador da fracção. Isto é, se o coeficiente de imputação racional for igual a 1.

No que respeita à mensuração dos inventários, segundo a NCRF 18, este é o modelo eleito sendo de utilizar a capacidade normal que esta norma define.

De facto, o parágrafo nº 13 desta NCRF refere que *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 que corresponde, no essencial, ao que acima referimos como capacidade prática.

4.7.2.2 – Custeio Variável[34]

Em custeio variável os gastos são reclassificados em fixos e variáveis e só a componente variável é imputada ao custo dos produtos sendo a componente fixa gasto do exercício.

Assim, no sistema de custeio variável inclui-se no custo dos produtos apenas os gastos variáveis industriais (matérias primas, mão de obra directa e gastos gerais de fabrico variáveis), isto é, aqueles gastos que variam de acordo com a variação de produção, expurgando todos os gastos fixos.

4.8 – DETERMINAÇÃO DO CUSTO DOS RESIDUOS, SUBPRODUTOS E CO-PRODUTOS

Em certas produções obtêm-se juntamente com o produto principal, resíduos e subprodutos. Os subprodutos são produtos secundários e os resíduos são considerados os bens derivados do processo produtivo que não sejam de considerar na conta 34.1.

Noutros casos, obtém-se, obrigatoriamente, mais de um produto principal com a mesma importância, e neste caso, são chamados de co-produtos.

[34] Não Permitido pela NCRF 18.

Vejamos:

4.8.1 – Custo dos Resíduos

Se o resíduo não tiver valor pode acarretar uma despesa com vista ao seu transporte e tratamento. O custo respectivo é incorporável no custo dos produtos.

No caso de resíduos que sejam vendidos, deveremos valorizá-los pelo seu valor realizável líquido.

Se o resíduo for novamente utilizado na produção, o seu valor (ou valor realizável líquido, se existir mercado, ou outro) é deduzido no custo do produto que o gerou e simultaneamente é incluído no custo de produção do(s) produto(s) em que é utilizado.

4.8.2 - Subprodutos

O subproduto é um produto secundário, obtido a partir da fabricação de um outro, denominado produto principal.

É muito subjectiva a repartição dos custos da produção entre o produto principal e o subproduto. Utilizam-se vários métodos, de acordo com cada situação concreta.

- Venda do Subproduto:

  Deduzir o rendimento da venda (deduzidos dos gastos comerciais) ao custo do produto principal (critério do lucro nulo).

– Utilização do Subproduto na Empresa:

Neste caso o seu valor (relacionado com o preço de mercado), constitui um componente do custo de produção do novo produto.

Venda do Subproduto após Transformação:

Conhecido o preço de venda do subproduto após transformação há que determinar o custo inicial, para o deduzir ao custo de produção do produto principal. O custo inicial determina-se do seguinte modo:

- Do preço de mercado deduz-se a estimativa do lucro e gastos comerciais.
- Do montante obtido deduzem-se os gastos com a transformação (matéria prima, mão de obra e gastos gerais de fabrico).

A NCRF 18, no parágrafo 14, aponta este tratamento a ser aplicado aos subprodutos quando

diz que *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*

4.8.3 – Co-Produtos

Os co-produtos são produtos diferentes e de valor diferente, mas com importância económica equivalente, que se obtêm simultaneamente num processo produtivo.

Os custos dos produtos conjuntos são os gastos inerentes até um determinado ponto do processo produtivo (ponto de separação) do qual resultam dois ou mais produtos, que até ao ponto de separação não se podem identificar como produtos distintos.

A valorização dos co-produtos determina-se através da divisão dos custos comuns da sua produção e sua imputação ao custo de cada produto obtido.

Vejamos quais os métodos mais utilizados:

- **Método do Custo Unitário Médio**

Por este método o valor dos produtos pode ser representado através duma unidade comum. Assim os custos são repartidos em função das quantidades produzidas.

- **Método do Preço de Mercado**

É um método que atende ao valor de mercado dos produtos. Quando os produtos têm um valor de mercado muito diferente, admite-se que os custos estão na razão directa do preço de venda.

Assim o custo total de produção será então repartido entre os co-produtos, na proporção do valor de cada produção a preços de mercado.

Esta via é apontada, como exemplo, pela NCRF 18, no citado parágrafo 14, quando diz que *quando sejam produzidos produtos conjuntamente ...* e *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.

Exemplo: Fabrico de Farinhas de 1ª e 2ª

	Produção Kg	Preço de Venda Kg	Valor da Prod. a Preços de Mercado
Farinha 1ª	40.000	100	4.000.000
Farinha 2ª	40.000	80	3.200.000
Sêmea	20.000	20	400.000

Os custos totais de produção foram de 4.400.000.

As farinhas de 1ª e 2ª são co-produtos. A sêmea pode ser considerada um subproduto.

Supondo que utilizamos o critério do lucro nulo para o subproduto e o método do preço de mercado para os co-produtos, viria:

Custo dos Co-produtos = Custo Total = 4.400.000
Dedução (Sêmea) = 400.000

Custo Imputável aos Co-produtos = 4.000.000

Assim:

	Valor de Mercado	% Valor de Mercado	Custo	Custo Unitário
Farinha de 1ª	4.000.000	55,5%	2.220.000	55,50
Farinha de 2ª	3.200.000	45,5%	1.820.000	45,50
TOTAL	7.200.000	100%	4.000.000	

4.9 – REPARTIÇÃO E IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS

Se é fácil imputar ao custo dos produtos os custos com matérias e mão de obra directa, não é fácil a imputação dos gastos gerais de fabrico. Por vezes também a mão de obra é de difícil imputação.

Assim, os gastos gerais de fabrico e, por vezes também, osgastos com a mão de obra directa, são imputados aos custos dos produtos de forma indirecta, através do chamado método das secções homogéneas[35]. Em muitas actividades entendemos aconselhável o tratamento dos custos de transformação por este método.

A filosofia deste método é a seguinte:

1. Os gastos de transformação são repartidos por secções homogéneas

A secção homogénea, do ponto de vista contabilístico constitui um grupo de gastos que pode ser imputado ao custo dos produtos através duma unidade de medida da actividade da secção homogénea.

Assim, a empresa é dividida em secções, de modo a relacionar os gastos dum período com as secções que os originaram, conhecendo-se assim o custo periódico da actividade dessas secções.

A secção homogénea é assim "uma divisão real da empresa compreendendo um agrupamento de meios que concorre para um objectivo comum e cuja actividade pode medir-se em unidades físicas denominadas de unidades de obra"[36].

2. As secções são classificadas de modo a permitir a divisão funcional dos gastos, e ao nível da produção são classificadas como principais e auxiliares.

[35] Ou Método do Centro de Custos. Conceptualmente Secção Homogénea e Centro de Custos são diferentes, mas na prática tudo funciona do mesmo modo.
[36] Rapin A. e Poly J.; Contabilidade Analítica de Exploração; Cassica Editora, Lisboa 1975

Assim, as secções ou centros de custo serão de:

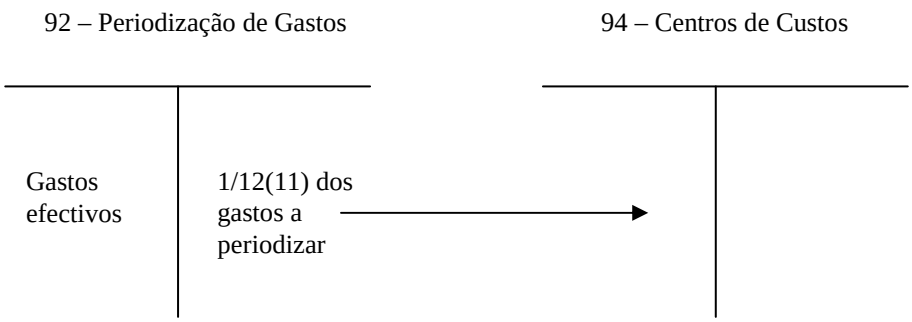
- Aprovisionamento
- Administração
- Produção
    *Principais
    *Auxiliares
- Distribuição

Poderá optar-se por outra classificação de acordo com a realidade de cada empresa.

3. Os gastos do período são repartidos por todas as secções (repartição primária).

Há que ter em atenção que há gastos que na contabilidade geral só se registam no final do exercício, tais como amortizações e depreciações, seguros, subsídios de férias e de Natal, conservação e reparação, e que ao nível da contabilidade analítica devem ser considerados mensalmente.

Assim, a estimativa desses gastos deve ser debitada a contas de centros de custos auxiliares e principais, sendo creditada uma conta de "periodização de gastos". Esta última conta será debitada pelos gastos efectivos e no final o saldo é levado à conta de "Diferenças de Incorporação".



Existem gastos comuns a várias secções que serão repartidos através de coeficientes chamados de "chaves de repartição". É o caso de por exemplo a energia eléctrica gasta na iluminação da fábrica.

4. Após a repartição (primária) pelas secções, há que proceder à repartição dos gastos das

secções auxiliares pelas secções principais, em função das prestações efectuadas.[37]

5. Estamos assim em condições de conhecer a totalidade dos gastos com as secções principais.

Os produtos ao serem transformados nas secções consomem recursos gerados por essas secções. Esses recursos são traduzidos na unidade de obra e no seu custo.

6. A actividade das secções é medida através das chamadas "unidades de obra".

Normalmente a unidade de obra nas secções de produção depende da importância dos factores de produção consumidos.

Assim:

- Numa secção com mão de obra intensiva ou em que haja uma ligação entre a mão de obra e o tempo de trabalho das máquinas é normal que a unidade de obra seja o tempo de trabalho efectivo (ex. a Hora/Homem);
- No caso de secções com pouca mão de obra e máquinas de elevada tecnologia, poderá ser, por exemplo, a Hora/Máquina;
- Na secção de aprovisionamentos, por exemplo, a encomenda tratada;
- Na secção distribuição, por exemplo, x euros de vendas.

7. Conhecidas as unidades de obra "geradas" pela secção e o custo total da secção, determina-se o custo unitário da unidade de obra.

8. Como os produtos ao serem transformados nas secções consomem unidades de obra, imputa-se ao custo dos produtos o valor do custo das unidades de obra consumidas por determinado produto ou lote.

Assim a utilização do custo da unidade de obra, tem uma dupla função:

1ª Em períodos sucessivos comparar os custos das unidades de obra das secções, melhorando o controlo de gestão.

2ª Permite a imputação ao custo dos produtos, dos custos da actividade das secções em função do número de unidades de obra utilizadas para cada produto.

[37] Não vamos aqui tratar da questão das secções com prestações reciprocas.

Ilustremos o funcionamento do método com um pequeno exemplo:

Uma empresa de fabricação de equipamentos de pintura de grande porte, tem a sua produção dividida em:

Centro de Manutenção

Centro de Corte e Quinagem de Chapa

Centro de Soldadura e Acabamentos

Os gastos da secção de manutenção são repartidos na proporção de 20% para a "Corte e Quinagem" e 80% para a "Soldadura".

As unidades de obra de todas as secções são a Hora/Homem.

No mês de Janeiro de 2010, os gastos (em u.m.) e os tempos de trabalho efectivo das secções foram:

	Manutenção	Corte	Soldadura
MOD	1000	2000	4000
GGF	500	600	1000
Tempos de Trabalho	600h	1000h	2001h

A empresa, no início do mês não tinha produtos e "trabalhos em curso" e colocou em produção 2 equipamentos A e B.

No final do mês o equipamento A estava concluído e consumiu 800h da secção de corte e 1500h da soldadura.

Determinemos o custo do equipamento A e do produto em curso B.

Os consumos de matéria foram: Produto A = 2000 u.m. Produto B = 1000 u.m.

Cálculo do custo da unidade de Obra

	Manutenção	Corte	Soldadura
Mão de Obra	1000	2000	4000
GGF	500	600	1000
	1500	2600	5000
Repartição Secundária	-1500	300	1200
	0	2900	6200
Unidade Obra		1 Hora/Homem	1Hora/Homem
N.º de Unidade Obra		1000	2000
Custo da Unidade Obra		2,9	3,0

Calculo do Custo dos Produtos

	A	B
Matérias	2000	1000
Custos de Transformação	6970	2130
TOTAL	8970	3130

Custo de Transformação

	Produto A		Produto B	
Corte	800 x 2,9 =	2.320	200 x 2,9 =	580
Soldadura	1500 x 3,1 =	4.650	500 x 3,1 =	1.550
		6.970		2.130

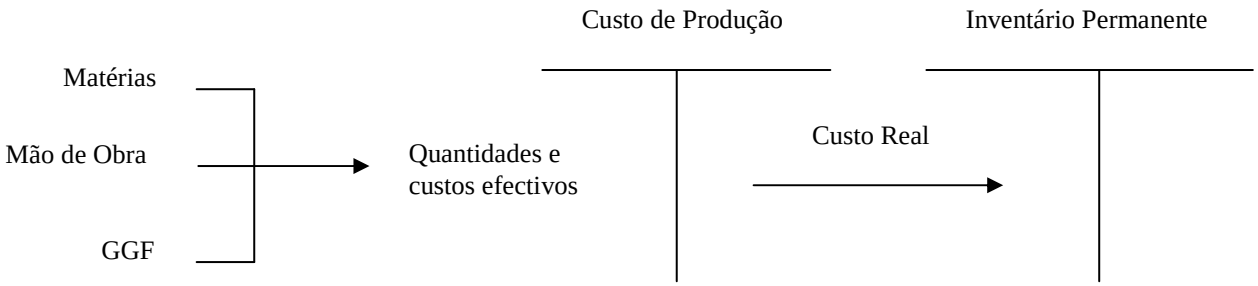
Assim, o produto A é transferido para armazém por 8.970 u.m. e o Produto B, constitui os produtos em curso, valorizados em 3.130 u.m.

4.10 – CUSTOS REAIS, CUSTOS BÁSICOS?

Os custos reais de produção são tal como o nome indica os que resultam do somatório dos valores das matérias-primas efectivamente consumidas, da mão-de-obra directa suportada e dos gastos gerais de fabrico.

São custos calculados quando o produto se encontra em condições de ser armazenado.

Esquematicamente:



O custo de produção real resulta de quantidades reais de factores multiplicados por custos reais dos factores.

Os custos básicos são custos preestabelecidos, custos teóricos, calculados previsionalmente a partir de condições de exploração consideradas como desejáveis e possíveis. Utilizam-se para avaliar de forma expedita as prestações internas, de acordo com o tipo de custo básico e de acordo com o momento em que se contabilizam os desvios.

Da utilização de custos básicos resultam diferenças em relação aos custos reais, daí resultando desvios:

- Em matérias primas
- Em mão de obra directa
- Em gastos gerais de fabrico

A utilização de custos básicos (quer custos orçados quer custos padrões) tem diversas vantagens, entre as quais:

- Simplifica o trabalho contabilístico, pois muitas vezes é preciso dar saída dos stocks (ex. de produtos acabados), sem que as entradas estejam valorizadas;
- Permitem, consequentemente, uma avaliação rápida da produção obtida;

- A comparação dos custos reais com os custos básicos permite melhorar a gestão da empresa. A gestão da empresa deve após detectar os desvios, partir para a descoberta das causas que determinam custos reais superiores aos previstos;
- Contínuo aperfeiçoamento da organização.

O custo básico é estabelecido em função de uma hipótese de actividade, podendo ser calculado a partir de:

- Uma actividade normal (custo normalizado)
- Uma actividade orçamentada, etc.

Já o referimos que, dentro dos custos básicos, distinguem-se os custos orçados e os custos padrões. Os custos orçados não passam de previsões, fundamentadas como é óbvio. Os desvios apurados devem ser imputados aos custos dos produtos quer vendidos, quer em stock, no sentido de ir apurando o custo básico.

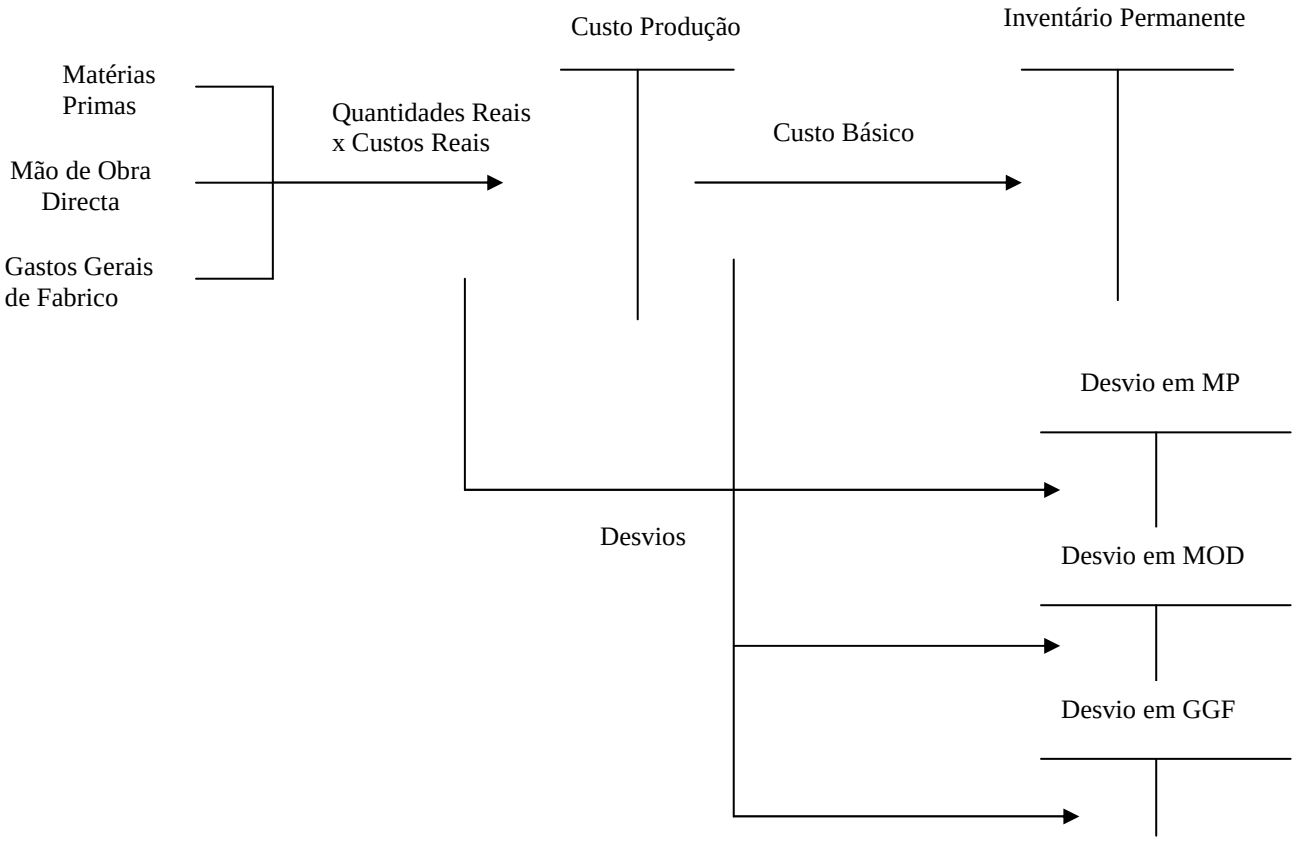
Quando os custos básicos atingem um grau de precisão significativa, pelo que os desvios verificados são insignificantes, poderemos dizer que estamos em presença dum custo padrão.

Nestes casos, os desvios verificados são pouco relevantes, pelo que se encaram como gastos ou ganhos desnecessários, afectando o resultado do exercício.

Não é nossa intenção dissecar neste pequeno texto o tratamento dos desvios, mas sim apontar uma solução prática para os problemas que no dia-a-dia se nos vão colocar.

Somos partidários de que, quando o custo real é fácil de apurar (como exemplo, na fabricação de grandes equipamentos não normalizados) e cada produto é diferente do produto seguinte, devemos utilizar o sistema de custo completo real, método directo.

No caso de empresas que produzam grande variedade de produtos, mas com quantidades produzidas de cada produto que podem constituir um lote de produção, entendemos que deve ser usado o método directo (ou custeio por encomenda), mas com a utilização de custos básicos para os produtos acabados e cálculo de desvios à saída das contas de “custo de produção”.



Neste esquema de contabilização, as contas de custo de produção são debitadas a custos reais e creditadas a custos básicos dos produtos acabados.

O saldo das contas de "Custos de Produção" (corrigida dos produtos em vias de fabrico se os houver) dará o total dos desvios que será lançado nas contas de desvios.

O Inventário Permanente da matéria-prima é feito a custo real, mas o Inventário Permanente dos produtos acabados é feito a custos básicos.

Este esquema tem a principal vantagem de não se ter de esperar pela determinação dos custos reais para "dar entrada" dos produtos acabados em armazém. Assim, o Inventário Permanente funciona em pleno e em tempo real.

Tal forma de contabilização, não evita que determinemos os custos reais de cada lote fabricado, comparando-o com o custo básico de produção, determinando os desvios, e procurando as suas causas com vista à sua eliminação.

Em relação ao tratamento a dar aos desvios, propomos:

- se forem irrelevantes, deverão afectar os resultados do período;
- se forem significativos, devem ser repartidos:

- uma parte ao custo dos produtos vendidos; e
- a parte restante aos produtos em stock (acabados e em vias de fabrico).

Na prática a repartição referida é efectuada somente no final do exercício.

Assim, poderemos dizer que os stocks estão relevados, não a custos básicos, mas sim a custos reais.

Este custo real, já corrigido, poderá constituir o novo custo básico para o ano seguinte.

5 – CUSTEIO POR ABSORÇÃO VERSUS CUSTEIO VARIÁVEL

5.1 – DESCRIÇÃO DOS SISTEMAS

5.1.1 – Custeio por Absorção

É um método de custeio no qual todos os gastos de produção, fixos e variáveis, são considerados no custo dos produtos:

Este sistema de custeio enfatiza a classificação dos gastos em gastos industriais e gastos não industriais.

Consequência disso é a Demonstração dos resultados, que a seguir se apresenta, onde é dada prioridade ao cálculo do resultado bruto.

1	Vendas	E
2	P.V.F. i	E
3	Custos Industriais do Período (F+V)	E
4	P.V.F. f	E
5	Custo Industrial da Produção Acabada (2+3-4)	E
6	EX. i P. Ac.	E
7	Ex. f P. Ac.	E
8	Custo Industrial dos Produtos Vendidos (5+6-7)	E
9	**Margem de Lucro Bruto (1-8)**	E
10	Gastos Não Industriais (F+V)	E
11	Resultado Líquido (9-10)	E

As alterações de resultado, período a período, neste sistema de custeio não só se relacionam com os níveis de vendas mas também com os níveis de produção alcançados em cada período,

pois da conjugação destes dois valores depende a variação da produção em armazém que como vemos inclui uma parte de gastos fixos do período.

Verifica-se que mantendo-se as existências iniciais e as vendas, quanto maior for a produção, maiores as existências finais. Assim os gastos imputados aos produtos que se tornam activos (via existências finais) são maiores contribuindo por isso para maiores resultados.

É claro que a longo prazo o somatório dos lucros em custeio por absorção e em custeio variável tendem a igualar-se.

Analisemos a função Resultados (R) em custeio por absorção:

$$R = V- CIPV – CPer$$
$$V = Pv * Qv$$
$$CT = CIV + CIF + CNI$$
$$CuP = (CIV + CIF) / Qp = CuIV + (CIF/Qp)$$
$$CPer = CnIV + CnIF$$

Então $R = V- CIV – CIF – CnIV – CnIF$

$$R = (Pv – CuIV) * Qv – CIF * (Qv/Qp) – CnIV – CnIF$$

Ou $R = (Pv – Cv) * Qv – CFT + CIF (Qp – Qv) / Qp$

Ou ainda

$$R = (Pv – Cv) * Qv – CFT + CIF (Qp – Qv) / Qp$$

Assim, verificamos que em custeio por absorção o resultado é função não só das quantidades vendidas mas também das quantidades produzidas.

Devemos notar que na dedução da fórmula do resultado, admitimos que os preços de venda se mantêm sem alteração, os gastos fixos são constantes e os gastos variáveis são proporcionais.

Admite-se também que a empresa fabrica um só produto, ou que é possível homogeneizar toda a produção e utilizando um preço de venda médio se mantém o peso de cada produto no total de vendas.

Estas limitações são válidas para a análise da função resultados em custeio variável e também para a análise custo – volume – resultado.

No sistema de custeio por absorção, quando a produção é

$$Qp = CIF / (PV – CuV),$$

o resultado, qualquer que seja o valor das vendas, mantém-se inalterado e igual aos gastos não industriais fixos.

$$R = - CnIF$$

Para valores abaixo do nível de produção acima referido, quanto maiores são as vendas menor é o resultado. Assim chama-se[38] ao nível de produção referido *limiar da produção relevante* e para o conjunto de pares de valores formados por aquele nível de produção e qualquer valor de vendas efectuado, *linha de insensibilidade do resultado* em virtude de conduzir a um resultado negativo igual aos CnIF (Gastos não industriais fixos) qualquer que seja o valor das vendas consideradas.

Simbologia utilizada:

CIPV – Custo industrial dos produtos vendidos
V – Vendas
Pv – Preço de venda
Qv – Quantidade vendida
CPer – Gastos do período
CT – Gastos totais
CIF – Gastos industriais fixos
CNI – Gastos não industriais
CuP – Custo unitário de produção
CFT – Gastos fixos totais
CV – Custo Variável Unitário
CuIV – Custo unitário industrial variável
CuNIV – Custo unitário não industrial variável
CIV – Gasto industrial variável total
CNIV – Gastos não industriais variáveis
CNIF – Gastos não industriais fixos
CFT – Gastos fixos totais
Cu – Custo unitário de produção
M – Margem unitária
Qp – Quantidade produzida

5.1.2 – Custeio Variável

[38] Designações utilizadas por Carvalho, J. M. Matos

É um método de avaliação no qual todos os gastos variáveis da produção, incluindo os gastos gerais de fabrico variáveis, são incluídos no custo dos produtos.

É um modelo de custos que enfatiza a classificação dos gastos em variáveis e fixos.

Como consequência a Demonstração dos resultados fornece não o resultado bruto, mas a margem de contribuição para cobertura dos gastos fixos, como se exemplifica seguidamente:

1	Vendas	E
2	P.V.F. i	E
3	CIV Custo Industriais do Período (Variáveis)	E
4	P.V.F. f	E
5	Custo Industrial da Produção Acabada (2+3-4)	E
6	EX. i P. Ac.	E
7	EX. f P. Ac.	E
8	CIPV (5+6-7)	E
9	CNIV Gastos Não Industriais (Variáveis)	E
10	Total dos Gastos Variáveis (8+9)	E
11	**Margem de Contribuição (1-10)**	E
12	CIF Gastos Industriais do Período (Fixos)	E
13	CNIF Gastos Não Industriais (Fixos)	E
14	CFT Total dos Gastos Fixos (12+13)	E
15	Resultado Líquido (11-14)	E

A diferença de resultados em períodos seguidos neste sistema resulta da diferença das quantidades vendidas entre os períodos multiplicada pela contribuição unitária para a margem.[39]

Analisemos a função Resultados (R) em custeio variável (utilizando a simbologia referida):

$$R = V - CIPV - Cper$$

$$M = Pv - Cv$$

$$R = V - CIV - (CNIV + CNIF + CIF)$$

$$CP = CIV$$

$$Cu = (CIV/Qp)$$

$$R = M - CFT$$

$$R = (Pv - CuIV - CunIV) * Qv - CFT$$

$$= (Pv - Cv) * Qv - (CIF + CNIF)$$

[39] Hornegren, C.; Foster, c e Datar, S. (1994) Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 8.ª edição, Prentice Hall International Editions, Englewood Cliffs, Nova Jersey, EUA.

Assim verifica-se que o resultado em custeio variável é função dependente das quantidades vendidas.

6 – PLANIFICAÇÃO CONTABILÍSTICA

O POC não definia e o SNC também não define uma listagem de contas a utilizar nem a sua articulação com a contabilidade geral, quer para a obtenção da Demonstração dos resultados por funções, que como sabemos, agora é opcional, quer para a implementação do sistema de Inventário Permanente.

Entendemos que a adopção do sistema de Inventário Permanente nas empresas industriais, implica a organização da contabilidade analítica, ou contabilidade interna.

O modo de articulação da contabilidade interna com a contabilidade externa, irá influenciar a organização contabilística da empresa.

É possível relacionar a contabilidade externa e interna de vários modos, integrando-as uma na outra ou autonomizando-as. As formas de articulação resumem-se, segundo a bibliografia existente, a poucos tipos, designados de:

- Sistemas Monistas
    - Monista (ou único) indiviso ou monista radical.
    - Monista (ou único) diviso
- Sistemas Dualistas
    - Duplo contabilístico
    - Duplo misto

Vejamos alguns aspectos dos sistemas apontados:

Monista Radical

Trata-se dum sistema em que a contabilidade interna e externa estão integradas.

As contas de custos de produção podem funcionar na classe 3, assim como o inventário permanente, e as contas de gastos imputadas à produção são creditadas pelas imputações.

Exemplo:

Uma empresa praticou no mês de Janeiro de 2010 as seguintes operações:

1) Compra de matérias por 3.000 u.m..
2) Colocou em fabricação uma encomenda que consumiu:
    - A totalidade dos Fornecimentos e Serviços Externos industriais no montante de 1.000 u.m..
    - A totalidade dos gastos com o pessoal fabril no montante de 2.000 u.m.
    - Matérias no valor de 2.000 u.m..
3) A encomenda foi terminada e vendida em 80% por 5.000 u.m..

A empresa não tem mais gastos nem rendimentos.

<u>Lançamentos a efectuar:</u>

1) Pela Compra

    31.2 - Compras de Matérias Primas
    a 22.1 - Fornecedores 3.000

2) Pela entrada em armazém das matérias

    33.1 - Matérias Primas
    a 31.9 - Imputação de Compras 3.000

3) Pelo Consumo de Matéria

    61 CMVMC
    a 33.1 Matérias Primas
    e
    36.1 - Produtos em Curso – Enc. N.º 1
    a 61 CMVMC 2.000

4) Pelos Gastos

    62.xx – F. S. Externos 1.000
    63.xx – Custos com o Pessoal 2.000
    a 22.1 – Fornecedores C/C 3.000

5) Pela imputação dos gastos ao Custo de Produção

    36.1 – P.T.C. – Encomenda N.º 1 3.000

a 62.9 – Imputação de F.S.E. 1.000

a 63.9 – Imputação de Custos c/ Pessoal 2.000

6) Pela Transferência / Acabamento da encomenda

34.1 – Produtos Acabados – Enc. N.º 1

a 36.1 – P.T.C. – Enc. Nº 1 5.000

7) Pela Venda de 80% da Encomenda

21.1 - Clientes

a 71 - Vendas 5.000

8) Pelo Custo da Venda

81 – Resultado líquido do período

a 33 – Produtos Acabados 4.000 cts

Assim:

31	
1) 3000	2) 3000

34	
6) 5000	8) 4000

36	
3) 2001	6) 5000
5) 3000	

32	
2) 3000	3) 2001

62	
4) 1000	5) 1000

63	
4) 2001	5) 2001

71	
	7) 5000

211	
7) 5000	

221	
	1) 3000
	4) 3000

81	
8) 4000	

Ficam assim no mês, com saldo:

	Devedor	Credor
34 – Produtos Acabados	1.000	
33 – Matérias Primas	1.000	
71 – Vendas		5.000
81 – Resultado líquido	4.000	
21 – Clientes	5.000	
22 – Fornecedores		6.000
	11.000	**11.000**

Os resultados do período serão de 1.000. E o Balanço será o seguinte:

ACTIVO		**C. PRÓPRIO**	
Prod. Acabados	1.000	R. Líquido	1.000
Matérias Primas	1.000	**PASSIVO**	
Clientes	5.000	Fornecedores	6.000
	7.000		7.000

Para que neste sistema não se perca informação quanto à natureza dos gastos já que as contas saldam, sendo mais difícil a elaboração da Demonstração dos resultados por Natureza, as imputações devem ser feitas através de subcontas terminadas em 9 (ex: 62.9). As contas de primeiro grau saldam, mas as diferentes subcontas mantêm o seu saldo.

Trata-se de um sistema bastante complexo, razão pela qual não temos conhecimento que tenha uso significativo.

Sistema Único Diviso

Assenta na autonomia, ainda que parcial, da contabilidade interna. São criadas duas contabilidades: uma “na Fábrica” e outra “na Sede”.

Assim, todos os factores que são enviados à fábrica são aí debitados, na sede e na contabilidade da fábrica é creditada a sede.

A contabilidade interna é feita ao nível da “Divisão Fábrica”.

Assim, por exemplo: compra de Matéria a Crédito 3.000.

Lançamentos a efectuar:

Na Sede:

1) 31.2 – Compras de Matérias Primas
a 22.x – Fornecedores 3.000

2) Exploração – Fábrica
a 31.2 – Matérias Primas 3.000

Na Fábrica:

1) _____

2) Matérias Primas
a Sede 3.000

e

Fabricação
a Matérias Primas 3.000

Assim a fábrica é como se fosse uma “Sucursal” que é debitada pelos envios de activos e creditada pelo envio, por exemplo, de produtos para a “Sede”

Sistema Duplo contabilístico

Neste "sistema" a contabilidade externa é independente da contabilidade interna, embora haja coordenação ente as contabilidades.

A contabilidade geral regista os gastos e os rendimentos por naturezas, enquanto que a contabilidade analítica regista os gastos e os rendimentos por "destinos/origens".

A coordenação e controlo entre os dois sistemas de informação (o de contabilidade geral e o de contabilidade analítica) são feitos através das chamadas "contas reflectidas".

Assim, através das contas reflectidas é possível distinguir dois sistemas de contas autónomos e paralelos.

Todas as operações relacionadas com gastos e rendimentos, bem como as contas de stoks iniciais, registadas na contabilidade geral, tem inscrição na contabilidade analítica através das contas reflectidas que tem saldo com sinal contrário ao da contabilidade geral.

Vejamos, assim, um exemplo:

1) Compra de matérias primas a crédito	1000
2) Gastos com fornecimentos e serviços externos de natureza administrativa	500
3) Mão-de-obra fabril (inclui encargos)	1200
4) Gastos de financiamento suportados	200
5) Vendas a crédito (cujo custo foi de 1000)	1500

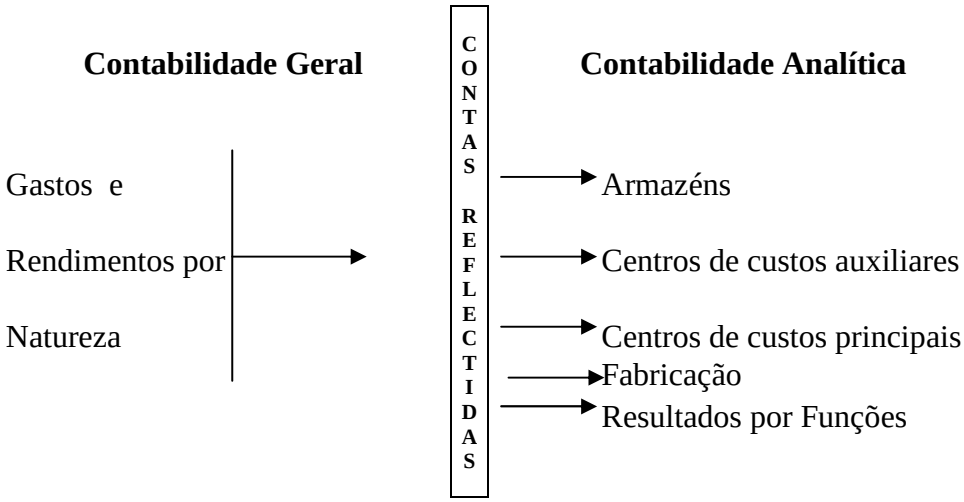
Lançamentos a efectuar (de acordo com o plano proposto adiante)

	Contabilidade Geral		**Contabilidade Analítica**	
1)	312- Compras		93.6 - Armazém de matérias primas	
	a 221 - Fornecedores	1000	A 91.31 - Compras reflectidas	1000
2)	62 - Fornec. e serv. externos		94.6.1 - Centro custos administrativos	
	a 221 - Fornecedores	500	a 91.62 - F. serv. externos reflectidos	500
3)	63 - Custos c/ pessoal	1200	95.1.01 - Custo de produção O. F. n.º 1	

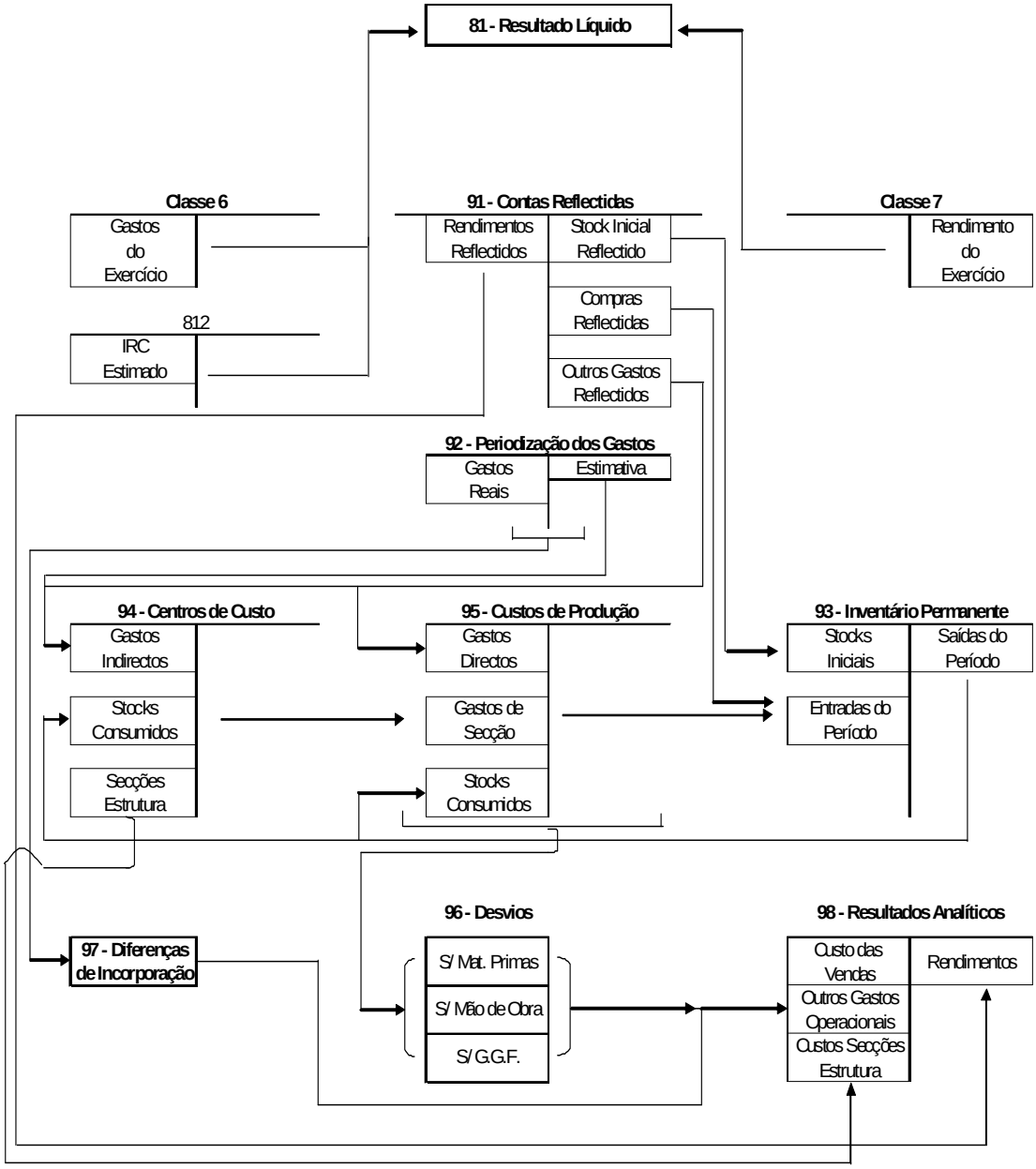
	a 12 - Depósitos à ordem	1000	a 91.64 - Custos c/ pessoal reflectidos	1200
	a 24 - Estado O. E. Públicos	200		
4)	69 – Gastos de financiamento		94.6.2.2 - Centro custos financeiros	
	a 12 - Depósitos à ordem	200	a 91.69 - Gastos financeiros reflectidos	200
5)	21.1 - Clientes c/c		91.71 - Vendas reflectidas	
	a 71.2 - Vendas de produtos	1500	a 98.01 - Resultados por Funções - vendas	1500
			e	
			98.02 – Custo Produtos Vendidos	
			a 93.3 – Armazém Produtos Acabados	1000

Confrontando os saldos das contas de gastos e rendimentos da contabilidade geral, com os saldos iguais mas de sinal contrário das contas reflectidas, temos a certeza de que todos os gastos e rendimentos ficam movimentados ao nível da contabilidade analítica.

Esquematicamente



CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS



Funcionamento das contas da classe 9, com custos básicos e apuramento de desvios à saída da conta de custos de produção.

Este sistema duplo contabilístico é, em nossa opinião, o mais usado pelas empresas, dada a sua simplicidade de articulação e controlo com a contabilidade geral.

Sistema Duplo Misto

Neste sistema a determinação dos custos industriais faz-se fora das contas, através de mapas de suporte.

Assim, este sistema assenta no controlo de stoks em quantidades, em estatísticas diversas de consumos, de produção, em mapas auxiliares de repartição e imputação de gastos, de modo a que no final do período contabilistico, a contabilidade analítica se limite a registar valores globais que vão permitir o apuramento dos resultados analíticos.

Para que o sistema de contabilidade interna responda satisfatoriamente, é preciso um cuidado especial na sua organização e implementação.

Assim, os trabalhos fundamentais para uma adequada organização são:

1) - Conhecimento sobre:

- Instalações,
- Organigrama,
- Produtos fabricados e processo de fabrico,
- Equipamentos fabris e outros,
- Estrutura administrativa e de distribuição,
- etc.

2) - Definição dos centros de custos, e respectivas unidades de obra.

3) - Escolha do sistema de custeio, nomeadamente se a empresa vai adoptar o custeio completo (com ou sem imputação racional) e se os custos a utilizar são custos reais ou custos básicos.

4) - Definir qual o sistema de apuramento de custos de produção (se directo, se indirecto).

4) – Definição dos out-puts do sistema com vista a auxiliar a gestão da empresa.

6.2 - PLANOS DE CONTAS PROPOSTOS

De seguida apresentamos duas propostas de planos de contas para utilização em sistema duplo contabilístico, sendo um deles utilizável em empresas de construção civil e outro em empresas industriais.

A seriação das contas principais é a seguinte:

Plano de contas para:

Construção civil	**Outras Empresas industriais**
91 - Contas Reflectidas	91 – Contas Reflectidas
92 – Periodização de gastos	92 – Periodização de gastos

93 – Inventários (Inventário Permanente)	93 – Inventários (Inventário Permanente)
94 – Centros de custo auxiliares e de estrutura	94 – Centros de custo
95 – Obras	95 - Custo de produção
96 – Desvios	96 – Desvios
97 – Diferenças de incorporação	97 - Diferenças de incorporação
98 – Resultados por Funções	98 - Resultados por Funções

Pensamos ser importante tecer alguns comentários sobre o conteúdo e movimentação destas contas. Assim,

Conta 91 - Contas Reflectidas

Tem por objectivo fazer a ligação com as contas das classes 3, 6, 7 e 8 da contabilidade geral.

Movimentam-se pelos gastos e rendimentos reflectidos por contrapartida das contas 93, 94, 95, e 98.

Conta 92 - Periodização de Gastos

É creditada pela estimativa de gastos que normalmente não se pagam mensalmente e por contrapartida das contas 94, 95 e 97.

Os referidos gastos são os relacionados com:

- Subsídio de férias, férias e subsídio de natal,
- Seguros de acidentes de trabalho e outros seguros,
- Amortizações.
- etc

A conta 92 é debitada pelos gastos reais que foram periodizados.

O saldo no final do ano, resultante da diferença entre o montante contabilizado na conta da contabilidade geral e o montante imputado, é lançado na conta 97 - Diferenças de incorporação.

Conta 93 - Inventários

Tem por objectivo registar o inventário permanente de todas as existências da empresa.

Exemplo:

1) - Compra de matérias primas para o armazém 1000
2) - Terminus da ordem de fabrico n.º 1 - custo de produção 2000
3) - Em 31/12/2010 o valor dos produtos (O. F. n.º 2) em curso era de 1500
(saldo da conta 95 – Custos de produção- Fabricação)

Lançamentos a efectuar:

	Contabilidade Geral		**Contabilidade Analítica**	
1)	31.2 - Compras Mat. primas		93.6 - Inventários de matérias primas	
	a 221 – Fornecedores	1000	a 91.31 - Compras reflectidas	1000
2)	_____		93.3 - Inventários de produtos acabados	
			a 95.1.01 - Fabricação O. F. n.º 1	2001
3)	_____		93.5 - Inventários de p. v. fabrico	
			a 95.1.02 - Fabricação O. F. n.º 2	1500

Conta 94 - Centros de Custos Auxiliares e de Estrutura

São secções auxiliares, as secções que trabalham para as secções de produção. Na construção civil, por exemplo, a carpintaria, a serralharia. Numa empresa metalúrgica, a secção de manutenção, ferramentaria, etc..

As contas das secções auxiliares devem saldar todos os meses por imputação dos seus custos aos centros de custos principais.

Conta 95 – Obras (ou Custos de Produção)

Debitam-se pelos custos recebidos do armazém e dos centros de custo principais.

Creditam-se pela transferência dos produtos acabados para armazém (conta 93), pela movimentação no fim do ano do saldo dos produtos em vias de fabrico (conta 93) e pelas cedências a outras secções de produção.

Conta 96 - Desvios

De acordo com a nossa proposta de movimentar as existências de produtos acabados a custos básicos, esta conta destina-se a registar os desvios entre os custos reais e os custos básicos.

Esta conta saldará do seguinte modo:

- Se os desvios não forem materialmente relevantes, pela conta 98 - Resultados por Funções.
- Caso contrário, os desvios seriam repartidos pelos custos dos produtos vendidos (conta 98) e pelos stocks finais (conta 93).

Conta 97 - Diferenças de Incorporação

As subcontas desta conta 97 debitam-se pelos gastos que directa ou indirectamente não são debitados na conta 95 - Custos de Produção.

Pode creditar-se por rendimentos não creditados em resultado por funções ou no caso de os gastos imputados à produção serem superiores aos gastos contabilizados pela contabilidade geral .

Poderá também reflectir diferenças entre o inventário escritural e o inventário físico.

Conta 98 - Resultados por Funções

A desenvolver de acordo com a demonstração dos resultados por funções.

Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Empresas de Construção Civil

91	Contas Reflectidas
91.31	Compras Reflectidas
91.33	Stocks de PA Reflectidos
91.35	Stocks de PTC Reflectidos
91.36	Stocks de MP Reflectidos
91.62	Forn. E Serviços Externos Reflectidos
91.63	Gastos com o pessoal Reflectidos
91.64	Gastos com depreciações e amortizações Reflectidos
91.65	Perdas por imparidade Reflectidas
91.66	Perdas por redução do justo valor Reflectidas

91.67	Provisões do período Reflectidas
91.68	Outros gastos e perdas Reflectidas
91.69	Gastos e perdas de financiamento Reflectidos
91.71	Vendas Reflectidas
91.72	Prestação de Serviços Reflectidos
91.74	Trabalhos para a própria empresa Reflectidos
91.75	Subsídios à Exploração Reflectidos
91.76	Reversões reflectidas
91.77	Ganhos por aumentos de justo valor Reflectidos
91.78	Outros rendimentos e Ganhos Reflectidos
91.79	Juros dividendos e rendimentos similares Reflectidos
92	Periodização de Gastos
92.1	Duodécimos
92.1.01	Subsídio de Férias / Férias / Subsídio de Natal
92.1.02	Seguros Acidentes de Trabalho
92.1.03	Seguros Incêndio e Outros
92.1.05	Amortizações e depreciações do Exercício
93	Inventários
93.2	Terrenos
93.3	Obras Acabadas
93.5	Obras em Curso
93.6	Materiais
94	Centro de Custo Auxiliares e de Estrutura
94.1	Carpintaria
94.1.01	Matérias Primas
94.1.02	Mão de Obra
94.1.03	Gastos Gerais de Fabrico
94.1.09	Imputações
94.2	Serralharia
94.2.01	Matérias Primas
94.2.02	Mão-de-obra
94.2.03	Gastos Gerais de Fabrico
94.2.09	Imputações

94.3	Secção Mecânica Própria
94.3.01	Peças
94.3.02	Mão de Obra
94.3.03	Gastos Gerais de Fabrico
94.3.09	Imputações
94.4	Parque Maq. Viat.
94.1.1	Máquinas e viaturas afectas às obras
94.4.1.01	Peças
94.4.1.02	Reparações efectuadas p/ Terceiros
94.4.1.03	Combustíveis
94.4.2	Restantes Viaturas
94.4.2.01	Outros Gastos
94.4.09	Imputações
94.5	Armazém
94.5.01	Mão de Obra
94.5.02	Gastos Diversos
94.5.09	Imputações
94.6	Gastos Administrativos e de Financiamento
94.6.1	Gastos Administrativos
94.6.2	Gastos de financiamento líquidos
94.6.2.1	Gastos
94.6.2.2	Rendimentos
94.6.09	Transferências
94.7	Gasto de Promoção e Vendas
94.7.09	Transferências
94.8	Outros Gastos
94.8.09	Transferências
94.9	Trabalhos para a própria empresa
94.9.01	Serralharia
94.9.02	Carpintaria
94.9.03	Mecânica
94.9.09	Transferências
95	Custos das Obras

95.0	Obras
95.0.01	Obra n.º 1
95.0.011	Terreno
95.0.012	Materiais
95.0.013	Mão de Obra
95.0.014	Gastos Gerais de Construção
96	Desvios
96.1	Desvios em Matérias
96.2	Desvios em Mão-de-obra
96.3	Desvios em Gastos Gerais de Fabrico
97	Diferenças Incorporação
97.1	Custos Industriais não Incorporados
97.2	Diferenças de Inventário
97.3	Proveitos não Incorporados
98	Resultados por Funções
98.01	Vendas e Prestação de Serviços
98.02	Custo das Vendas e Prestação de Serviços
98.03	Outros Rendimentos
98.04	Gastos de Distribuição
98.05	Gastos Administrativos
98.06	Outros Gastos
98.07	Gasto Líquido de Financiamento
98.08	Ganhos e Perdas em Filiais e Associadas
98.09	Ganhos e Perdas em Outros Investimentos
98.10	Imposto corrente sobre Resultado
98.12	Imposto diferido

Proposta de Plano de Contas de Contabilidade Analítica para Outras Empresas Industriais

91	Contas Reflectidas
91.31	Compras Reflectidas
91.33	Stocks de PA Reflectidos
91.35	Stocks de PTC Reflectidos
91.36	Stocks de MP Reflectidos
91.62	Forn. E Serviços Externos Reflectidos
91.63	Gastos com o pessoal Reflectidos
91.64	Gastos com depreciações e amortizações Reflectidos
91.65	Perdas por imparidade Reflectidas
91.66	Perdas por redução do justo valor Reflectidas
91.67	Provisões do período Reflectidas
91.68	Outros gastos e perdas Reflectidas
91.69	Gastos e perdas de financiamento Reflectidos
91.71	Vendas Reflectidas
91.72	Prestação de Serviços Reflectidos
91.74	Trabalhos para a própria empresa Reflectidos
91.75	Subsídios à Exploração Reflectidos
91.76	Reversões reflectidas
91.77	Ganhos por aumentos de justo valor Reflectidos
91.78	Outros rendimentos e Ganhos Reflectidos
91.79	Juros dividendos e rendimentos similares Reflectidos
92	Periodização de Gastos
92.1	Duodécimos
92.1.01	Subsídio de Férias / Férias / Subsídio de Natal
92.1.02	Seguros Acidentes de Trabalho
92.1.03	Seguros Incêndio e Outros
92.1.05	Amortizações e depreciações do Exercício
93	Inventários
93.2	Mercadorias
93.3	Produtos Acabadas
93.5	Produtos e Trabalhos em Curso

93.6	Matérias Primas
94	Centro de Custo
94.1	Centro de Custo Auxiliares
94.1.01	Centro auxiliar A
94.1.02	Centro auxiliar B
94.1.09	Transferências e imputações
94.2	Centros de custo de produção
94.2.01	Centro de Custo n.º 1
94.2.02	Centro de custo n.º 2
94.2.03	Centro de custo n.º 3
94.2.09	Transferências e imputações
94.6	Gastos Administrativos e de Financiamento
94.6.1	Gastos Administrativos
94.6.2	Gastos de financiamento líquidos
94.6.2.1	Gastos
94.6.2.2	Rendimentos
94.6.09	Transferências
94.7	Gastos de Distribuição
94.7.09	Transferências
94.8	Outros Gastos
94.8.09	Transferências
95	Custos de Produção
95.1	Fabricação
95.1.001	Ordem de Produção n.º 1
95.1.002	Ordem de Produção n.º 2
95.1.002	Ordem de Produção n.º 2
96	Desvios
96.1	Desvios em Matérias
96.2	Desvios em Mão-de-obra
96.3	Desvios em Gastos Gerais de Fabrico
97	Diferenças Incorporação
97.1	Custos Industriais não Incorporados
97.2	Diferenças de Inventário

97.3	Rendimentos não Incorporados
98.01	Vendas e Prestação de Serviços
98.02	Custo das Vendas e Prestação de Serviços
98.03	Outros Rendimentos
98.04	Gastos de Distribuição
98.05	Gastos Administrativos
98.06	Outros Gastos
98.07	Gasto Líquido de Financiamento
98.08	Ganhos e Perdas em Filiais e Associadas
98.09	Ganhos e Perdas em Outros Investimentos
98.10	Imposto corrente sobre Resultado
98.12	Imposto diferido

7 - Exemplos Práticos em Sistema de Inventário Permanente

7.1 - Empresa Comercial

Uma empresa de comércio de batatas efectuou no mês de Dezembro de 2010 (mês do inicio de actividade) as seguintes operações:

1) - Compra de um camião, por 10.000.000, com uma vida útil de 4 anos.
2) - Aquisição de folhetos publicitários no montante de 500.000.
3) - Compra de 100 toneladas de batatas a 100 / kg..
4) – Venda de 80 toneladas de batatas a 150 / kg..
5) – Gastos com o pessoal suportados no mês:

500.000	250.000- Administrativos
	250.000 - Distribuição

Lançamentos a efectuar:

1) 43.4 – Equipamento de transporte
   a 27.1 – Fornecedores de investimentos 10.000.000
   Pela compra da camioneta

2) 62.22 – Publicidade e propaganda
   a 22.1 – Fornecedores c/c 500.000

3) 31.1 – Compras de mercadorias
   a 22.1 – Fornecedores c/c 10.000.000

e

   32.1 – Mercadorias
   a 31.9 – Compras de mercadorias 10.000.000

4) 21.1 – Clientes c/c
   a 71.1 – Vendas de Mercadorias 12.000.000

e

   61.1 – Custo das Mercadorias Vendidas
   a 32.1 – Mercadorias 8.000.000
   Pelo custo de 80 toneladas de batata

5) 63_x_ - Gastos Com Pessoal
   a 23.1 – Remunerações a pagar pessoal 500.000
   a 24.5 segurança social 100.000

No final do mês de Dezembro, os saldos das contas eram os seguintes:[40]

	Débito	Crédito	Saldo
21.1 – Clientes c/c	120.000.000		120.000.000
22.1 – Fornecedores c/c		10.500.000	-10.500.000
24.5 – Estado – segurança social		100.000	-100.000
27.1 - Forneced Investimentos		10.000.000	-10.000.000
23.1 – Remunerações a pagar		500.000	-500.000

[40] Vamos desprezar outras contas que a empresa teria.

31.1 – Compras de Mercadorias	10.000.000	10.000.000	0
32.1 – Mercadorias	10.000.000	8.000.000	2.000.000
43.4 – Equipamento de Transporte	10.000.000		10.000.000
62 – Fornecimentos serv. externos	500.000		500.000
63 – Gastos com Pessoal	600.000		600.000
61.1 – Custo mercad. Vendidas	8.000.000		8.000.000
71.1 – Vendas		12.000.000	-12.000.000
TOTAL	51.100.000	51.100.000	

Lançamentos de regularização:

64 – Depreciações do exercício
a 438 – Depreciações acumuladas 2.500.000

81.2 – Imposto sobre o rendimento
a 24.13 – IRC estimado 160.000

Não há mais lançamentos de regularização.

Demonstração dos resultados p/ Natureza

- Vendas	12.000.000
- Custo das merc. Vendidas	8.000.000
- Fornec. e serv. Externos	500.000
- Custos com pessoal	600.000
RADGF&I	2.900.000
- Gastos depreciação	2.500.000
RAI	400.000
Imposto sobre o rendimento	160.000
Resultado liquido	240.000

Demonstração dos resultados p/ Funções

- Vendas	12.000.000
- Custo das vendas	8.000.000
- Resultado bruto	4.000.00
- Gastos de distribuição	800.000
- Gastos administrativos	300.000
- Outros gastos	2.500.000
RAI	400.000
Impostos s/ rendimento	160.000

Resultado líquido 240.000

7.2 Exemplo Prático – sistema dualista

Uma fábrica de antenas parabólicas que iniciou a sua actividade em Dezembro de 2010, efectuou as seguintes operações:

1) – Comprou 100 toneladas de chapa de alumínio por 30.000.000 (300/Kg)

2) – Neste mês pôs em marcha duas ordens de fabrico, referentes a 1.000 antenas da referência 1 e 2.000 antenas da referência 2, tendo atribuída a ordem de fabrico n.º 1 para a referência 1 e a ordem de fabrico n.º 2 para a referência 2.

3) - A ordem de fabrico n.º 1 consumiu 30 toneladas de chapa de alumínio.

- A ordem de fabrico n.º 2 consumiu 40 toneladas de chapa de alumínio.

4) – A EMPRESA NÃO TEM CENTROS DE CUSTO AUXILIARES DE PRODUÇÃO, RECORRENDO À SUBCONTRATAÇÃO.

Os centros de custos principais de produção são:

- Prensas,
- Montagem,
- Acabamento.

OS CUSTOS INCORRIDOS NO MÊS FORAM ASSIM AFECTADOS:

	Total	Prensas	Monta-gem	Acaba-mento	Adminis-trativos	Financei-ros	Distri-buição
Subcontratos	200.000	100.000	50.000	50.000			
F. S. externos	1.500.000	150.000	250.000	100.000	300.000		700.000
G. c/ pessoal	1.000.000	200.000	300.000	100.000	100.000		300.000
- encargos	200.000	40.000	60.000	20.000	20.000		60.000
Juros suporta.	200.000					200.000	
Depreciações	300.000	100.000	50.000	50.000	50.000		50.000
TOTAL	3.400.000	590.000	710.000	320.000	470.000	200.000	1.110.000

5) – As unidades de obra das secções são:

- Secção de Prensas - Hora Máquina,
- Secção de Montagem - Hora Homem,
- Secção de Acabamento - Hora Homem.

6) – os tempos de trabalho correspondem aos tempos efectivos de produção.

7) - A secção de prensas trabalhou no mês 400 horas,
- A secção de montagem trabalhou no mês 600 horas,
- A secção de acabamento trabalhou no mês 200 horas.

As ordens de fabrico consumiram as seguintes unidades de obra das secções:

	O. F. n.º 1	O. F. n.º 2
- Prensas	350	50
- Montagem	525	75
- Acabamento	175	25

8) - A O. F. n.º 1 foi concluída e vendida com uma margem sobre o custo industrial de 100%.

Partindo do principio de que não existia qualquer lançamento de regularização, elaboremos as demonstrações dos resultados por natureza e por funções, trabalhando em sistema duplo contabilístico.

Contabilidade Geral		**Contabilidade Analítica**	
1) Pela compra de 100 toneladas de chapa:			
31.2 – Compras mat. Primas		93.6 – Exist. Mat. Primas	
a 22.1 – fornecedores	30.000.000	a 91.31 – compras reflectidas	30.000.000
2) Pelo consumo de matérias primas			
Nada		95.1.001 – O. Fabrico n.º1	9.000.000
		95.1.002 – O. Fabrico n.º2	12.000.000
		a 93.6 – Exist. Mat. Primas	21.000.00

3) Custos incorridos no mês			
62 – Subcontratos	200.000	942.01 – Secção prensas	590.000
62 - Fornec. s. externos	1.500.000	942.02 – Secção montagem	710.000
63 - Custos c/ pessoal	1.000.000	942.03 – Secção acabamento	320.000
69 - Juros suportados	200.000	946.1 – G. Administra.	470.000
	2.900.000	946.2.1 – G. Financia/to	200.000
a 11.1 – Caixa	1.700.000	94.7 – G. distribuição	1.110.000
a 12.1 - Dep. Ordem	200.000		3.400.000
a 23.1 - Rem. a pagar	1.000.000	a 91.62 - F. S E reflectidos	1.700.000
	2.900.000	a 91.63 - C. c/. P reflectidos	1.200.000
Pelos encargos s/ os salários		a 91.69 – C F reflectidos	200.000
63 - Custos c/ pessoal		a 92.105 – Period. amortiz	300.000
a 24 - Estado	200.000		3.400.000
Pela imputação de 1/12 de amortizações			
Nada a fazer			

4) Pela imputação mensal dos custos dos centros de custo de produção

		95.1.001 – O. Fabrico n.º1	1.417.500
		95.1.002 – O. Fabrico n.º2	202.500
			1.620.000
		a 942.01 – C. custo prensas	590.000
		a 942.02 - C. custo montag.	710.000
		a 942.03 – C. custo acabam.	320.000
			1.620.000
8)Pelo acabamento da O. F. n.º 1		93.3 – Ext. prod. acabados	
Nada		a 95.1.001 – O. F. n,º 1	10.417.500
9)pela venda da O. F. n,º 1			
21.1 – Clientes c/c		91.71- Vendas reflectidas	
a 71.2 – Vendas p. acabados	20.835.000	a 98.01 – Vendas	20.835.000
		Pelo custo das vendas	

		98.02 – Custo das vendas	
		a 93.3 – Ext. prod. acabados	10.417.500

Pela transferência dos produtos em vias de fabrico para armazém

		93.5 – Prod. trabalhos curso	
		a 95.100.2 – O. F. n,º 2	12.202.500

10) Pela amortização do exercício

64 – Amortização exercício		92.105 – Periodiz de custos	
a 438 – Dep. Acumuladas	300.000	a 91.66 - Deprec. reflectidas	300.000

Determinação dos Custos de produção

	Prensas	Montagem	Acabamento
Custo das secções principais	590.000	710.000	320.000
Unidade de Obra	Hora/máq.	H./homem	Hora/homem
Numero de unidade de obra	400	600	200
Custo unitário da un. Obra	1.475	1.183.33	1.600

Determinação dos custos de produção no final do período

	Ordem Fabrico n.º 1	Ordem de Fabrico n.º 2
Matéria Prima	9.000.000	12.000.000
Custos de Transformação	1.417.500	202.500
Numero unidades terminadas	1.000	0
Custo unitário	10.417,5	

Determinação dos custos de transformação

		Ord. Fab. N.º 1		Ord. Fabrico n.º 2	
Centro de Custo	custo un. Obra	U.º cons.	custo	U. Obra Cons.	Custo
Prensas	1.475	350	516.250.	50	73.750.

Montagem	1.183.33	525	621.250.	75	88.750.
Acabamento	1.600	175	280.000.	25	40.000.
TOTAL			1.417.500.		202.500.

Passando os lançamentos efectuados ao razão:

31-	
1) 30.000	

22	
	1) 30.000
	3) 1.700

12	
	3) 200

24	
	3) 200

23	
	3) 1.000

21	
9) 20.835	

438	
	10) 300

62	
3) 200	
3) 1.500	

63	
3) 1.000	
3) 200	

64	
10) 300	

69	
3) 200	

71	
	9) 20.835

91	
9) 20.835	1) 30.000
	3) 1.700
	3) 1.200
	3) 200
	10) 300

92	
10) 300	3) 300

93	
1) 30.000	2) 21.000
4) 10.417,5	9) 10.417.5
4) 12.202.5	

94	
3) 3.400	4) 1.620

95	
2) 21.000	4) 10.417.5
4) 1.620	9) 12.202,5

98	
9) 10.417,5	9) 20.835

BALANCETES

CONTABILIDADE GERAL

	Saldo	
Contas	Devedor	Credor
12		200
21	20835	
22		31.700
24		200
233		1.000
31	30.000	
438		300
62	1.700	
63	1.200	
64	300	
69	200	
71		20.835
TOTAL	54.235	54.235

CONTABILIDADE ANALITICA

	Saldos	
	Devedor	Credor
91.31-compras reflectidas		30.000
91.62-F.S.E. reflectidos		1.700
91.63-G. c/ Pessoal ref.	1.200	
91.64-Dep. Reflectidas		600
91.69-G. financ. Reflect.	200	
91.71-Vendas reflectidas	20.835	
92-Perido. De custos		
93.5-Prod. Em curso	12.202,5	
93.6-Exist-mat. Primas	9.000	
94.6.1-G.Administ.	470	
94.6.2.1-G. fin. Liq.	200	
94.7-G. distribuição	1.110	
98.01-Vendas		20.835
98.02-Custo das Vendas	10.417,5	

TOTAL	54.235	54.235

Antes de determinar resultados temos ainda que efectuar os seguintes lançamentos:

Na contabilidade Financeira:

Todos os lançamentos relacionados com a regularização e apuramento dos resultados em sistema de inventário intermitente. Vejamos apenas os relacionados com as existências:

1) Pela existência final de produtos e trabalhos em curso:

36.1-Produtos e Trabalhos em curso
a 73 –Variação da produção 12.202,5

2)Apuramento do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

33.1-Matérias Primas
a 31.2-Compras Mat. Primas 30.000

e 61-C.M.V.M.C.
a 32.1-Matérias Primas 21.000

Na contabilidade analítica:

1) Saldar por transferência para a conta 98-Resultados por funções, os custos das secções de estrutura:

98.04-G de distribuição	1.110	
98.05-G Administrativos	470	
98.07-G líquidos de financiamento	200	1.780
a 94.61-C.C. Administrativo	470	
a 94.6.2.1-C.-G liquido de financiamento	200	
a 94.7-G. Distribuição	1.110	1.780

2) Partimos do princípio de que a empresa está isenta de IRC nos primeiros exercícios de actividade.

Estamos assim em condições de, com base no desenvolvimento da conta 98-Resultados por funções, elaborar a demonstração dos resultados por funções.

NOTA FINAL

Com este pequeno texto pretendemos dar o nosso contributo para melhorar os sistemas de informação da empresa no que toca ao apuramento de custos dos produtos, e ao cumprimento da obrigação de adopção do sistema de inventário permanente.

Continuamos com a sensação de que quem teve a ideia de criar esta obrigação, nunca trabalhou no terreno.

Aceitamos contributos, que possam melhorar, nas empresas a implementação do sistema de inventário permanente.

BIBLIOGRAFIA

CAIADO, ANTÓNIO C. PIRES; Contabilidade Analítica, um Instrumento para a gestão; Rei dos Livros, Lisboa, 1986.

HORNEGREN, CHARLES T.; FOSTER GEORGE; DATAR SRIKANT; Cost Accounting, A managerial Emphasis, eighth edition; Prentice Hall, New Jersey, 1994.

PEREIRA, CARLOS CAIANO; FRANCO, VICTOR SEABRA; Contabilidade Analítica; Edição Autores, 1987.

RAPIN A.; POLY J.; Contabilidade Analítica de Exploração; Clássica Editora, 1975.

SILVA, F. V. Gonçalves; Contabilidade Industrial, 6ª Edição; Livraria Sá da Costa, 1975.