

BLOCO FORMATIVO III

Processo de documentação fiscal em IRS e IRC – “Dossier Fiscal”

3. PROCESSO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL EM IRS E IRC - “DOSSIER FISCAL”

3.1. NORMATIVO APLICÁVEL

3.1.1. IRS

De acordo com o disposto no art.º 129º do CIRS, os sujeitos passivos de IRS que possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada devem constituir, até ao termo do prazo para entrega da Informação Empresarial Simplificada (IES), que atualmente corresponde ao dia 15 de julho do ano seguinte, um processo de documentação fiscal relativo a cada exercício, que deve conter os elementos a definir por portaria do Ministro das Finanças, atualmente a portaria 92-A/2011, de 28 de fevereiro.

Este processo deve ser centralizado no domicílio fiscal ou em estabelecimento estável ou instalação situados em território português, de cada sujeito passivo.

Os sujeitos passivos de IRS são obrigados conservar o processo de documentação fiscal, em boa ordem durante os 10 anos civis subsequentes.

3.1.2. IRC

De acordo com o disposto no art.º 130º do CIRCI, “os sujeitos passivos de IRC, com exceção dos isentos nos termos do artigo 9.º, são obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do Ministro das Finanças”.

Assim, os sujeitos passivos de IRC, exceto os sujeitos passivos tais como o Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social, são obrigados a manter um processo de documentação fiscal, também designado como “Dossier Fiscal”, relativo a cada período de tributação:

- Durante o prazo de 10 anos;
- Elaborar este processo ao longo do período de tributação, devendo estar concluído até ao prazo limite de entrega da Informação Empresarial Simplificada (IES), que atualmente corresponde ao dia 15 de julho do ano seguinte.

Este processo de documentação fiscal deve estar centralizado em estabelecimento ou instalação situada em território português ou nas instalações do representante fiscal, quando o sujeito passivo não tenha a sede ou direção efetiva em território português e não possua estabelecimento estável aí situado.

Sempre que forem notificados para o efeito, os sujeitos passivos, deverão fazer a entrega do processo de documentação fiscal e da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira.

No n.º 6 do art.º 63º do CIRC, é referido que o sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal, a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência.

Nesta informação estão incluídas as diretrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros atos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respetivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a seleção do método ou métodos utilizados.

3.2. CONSERVAÇÃO E ACESSO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

Os processos de documentação fiscal, deverão ser mantidos pelos sujeitos passivos de IRS ou de IRC, em boa ordem, por um período de 10 anos em **suporte papel** ou **suporte digital**.

Estes processos deverão ser mantidos na sede da empresa, em estabelecimento ou instalação situada em território português ou nas instalações do representante fiscal, quando o sujeito passivo não tenha a sede ou direção efetiva em território português e não possua estabelecimento estável aí situado.

O Dossier Fiscal pode integrar o ficheiro SAF-T, 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 Autoridade Tributária e Aduaneira, na internet³, “validador do ficheiros SAFT_PT no âmbito da portaria n.º 92-A/2011, 28 de fevereiro”. De acordo com a informação obtida no site da Autoridade Tributária e Aduaneira, esta aplicação emite o comprovativo previsto no n.º 2 do art.º 1º da Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro. Assim, o programa disponibilizado neste site valida o referido ficheiro, a indicar pelo sujeito passivo.

Sempre que forem notificados para o efeito, os sujeitos passivos, deverão fazer a entrega do processo de documentação fiscal e da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, aos serviços da Autoridade tributária e Aduaneira.

O Dossier Fiscal, pode ser entregue à Administração Fiscal, quando solicitado em suporte papel ou suporte digital. O ficheiro SAF-T e os mapas de modelo oficial sempre que sejam processados informaticamente, devem ser remetidos em suporte digital.

O ficheiro “mapas de modelo oficial” deve ser gerado em formato normalizado, na linguagem XML. O conteúdo e informação deste ficheiro consta de informação disponível no site da Autoridade Tributária e Aduaneira e anexo à já referida portaria.

³ http://info.portaldasfinancas.gov.pt/apps/saft-pt_df/

3.3. DOCUMENTOS QUE INTEGRAM O DOSSIER FISCAL

Os elementos que compõem o dossier fiscal estão enumerados na Portaria 92-A/2011, de 28 de fevereiro.

Elementos constantes do Dossier Fiscal (Anexo I Portaria n.º 92-A/2011):

- Relatório de Gestão e Parecer do Conselho Fiscal e Certificação Legal das Contas (se exigidos)
- Lista de 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
- Mapa de modelo oficial de depreciações a amortizações
- Mapa de modelo oficial das depreciações dos bens reavaliados ao abrigo de diploma legal
- Mapa de apuramento do lucro tributável por regimes de tributação
- Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (art.º 71º CIRC)
- Mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade
- Outros documentos mencionados nos Códigos ou Legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente nos termos:
 - o Do CIRC
 - Art.º 38º - Desvalorizações excecionais
 - Art.º 49º - Instrumentos financeiros derivados
 - Art.º 63º - Preços de transferência
 - Art.º 64º - Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis
 - Art.º 66º - Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado
 - Art.º 67º - Subcapitalização
 - Art.º 78º - Obrigações Acessórias
 - Art.º 120º - Declaração periódica de rendimentos
 - o CIVA
 - Art.º 78º - Regularizações
 - o DL 159/2009, de 13 de Julho
 - Art.º 5º - Regime transitório POC para SNC
 - o Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro
 - Art.º 10º - Depreciações de Imóveis

O Dossier Fiscal pode integrar o ficheiro SAF-T, 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 DGCI, na internet.

Os sujeitos passivos de IRS, que tenham que elaborar o “dossier fiscal”, deverão incluir neste processo todos os elementos acima, exceto os seguintes, por não serem aplicáveis:

- Relatório de Gestão e Parecer do Conselho Fiscal e Certificação Legal das Contas (se exigidos)
- Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (art.º 71º CIRC)
- Regime transitório para SNC, art.º 5º do DL 159/2009, de 13 julho

Em nossa opinião para além dos documentos referidos acima, também devem constar do Dossier Fiscal os seguintes elementos:

- o Declaração de IRC modelo 22
- o IES
- o Outras declarações submetidas à Autoridade Tributária
- o Demonstrações Financeiras (Balanço, Demonstração dos resultados, Demonstração das alterações do capital próprio, Demonstração dos fluxos de caixa e anexo)
- o Atas de aprovação das contas
- o Balancete antes e após o apuramento dos resultados
- o Comprovativos de retenção na fonte de IRC (declarações de retenção na fonte)
- o Cópia dos comprovativos dos pagamentos por conta ou pagamentos especiais por conta

Para além desta informação, e de acordo com o disposto no art.º 63º do CIRC, e uma vez que os sujeitos passivos devem manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal, a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, este dossier poderá ser preparado como sendo uma parte integrante do “dossier fiscal”.

Por forma a sistematizar o “Dossier Fiscal” das várias entidades, sugerimos a elaboração de um índice, no qual vão sendo referidos os elementos que se aplicam a cada entidade, conforme modelo que sugerimos:

DOSSIER FISCAL

	Dossier Fiscal	
1	Documentos de prestação de contas: - Relatório de gestão - Anexo ao Relatório de gestão (se Sociedade Anónima) - Balanço - Demonstração dos resultados por naturezas - Demonstração dos resultados por funções (se elaborada) - Demonstração dos fluxos de caixa (se aplicável) - Demonstração das alterações do capital próprio (se aplicável) - Anexo	
2	Certificação legal das contas (se aplicável) Parecer do Conselho Fiscal ou Fiscal Único (se aplicável)	
3	Atas: - Ata do Conselho de Administração – Aprovação das demonstrações financeiras (se SA) - Ata da Assembleia Geral de aprovação de contas - Lista de presenças (se Sociedade Anónima)	
4	Lista e documentos comprovativos de créditos incobráveis	
5	Mapa de modelo oficial de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários	
6	Mapa de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias	
7	Mapa de modelo oficial das depreciações e amortizações	
8	Mapa de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal	
9	Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	
10	Declarações retenção na fonte de IRC	
11	Cópia dos comprovativos dos pagamentos por conta ou pagamentos especiais por conta	
12	Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRCS)	
13	Mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade (quadro 07 da dec. mod. 22)	
14	Declarações modelo 10/ modelo 30/ modelo 39	
15	Declaração modelo 22	
16	Informação Empresarial Simplificada (IES)	
17	Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal:	
17.1	Artigo 38.º - Desvalorizações excecionais	
17.2	Artigo 49.º - Instrumentos financeiros derivados	
17.3	Artigo 63.º - Preços de transferência	

17.4	Artigo 64.º - Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis	
17.5	Artigo 66.º - Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado	
17.6	Artigo 67.º - Subcapitalização	
17.7	Artigo 78.º - Obrigações acessórias	
17.8	Artigo 78.º - CIVA – Regularizações de IVA	
17.9	Artigo 5.º - Regime transitório – DL 159/2009 – transição SNC (Não se aplica às microentidades)	
17.10	Artigo 10.º DR. 25/2009 - Depreciações de imóveis (terreno/edifício)	
17.11	Outros	
18	Balancetes antes e após apuramento dos resultados	

3.4. A IMPORTÂNCIA DO DOSSIER FISCAL – ANÁLISE DE ALGUNS CASOS

A informação constante do dossier fiscal, é informação privada de cada empresa, pelo que não se encontram disponíveis na internet ou noutros meios exemplos de processos de documentação fiscal (Dossier fiscal), pelo que procedemos à explicação do conteúdo deste dossier, analisando ponto a ponto a informação que deverá ser disponibilizada.

1. Documentos de prestação de contas

– Relatório de gestão

O relatório de gestão deverá ser elaborado de acordo o disposto nos artigos 65º e 66º do CSC, no qual conste informação sobre:

- a) A evolução da gestão nos diferentes setores em que a sociedade exerceu atividade, designadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos, custos, proveitos e atividades de investigação e desenvolvimento;
- b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- c) A evolução previsível da sociedade;
- d) As aquisições de ações próprias, referindo os motivos de cada aquisição, o número e valor de emissão das ações e o preço de aquisição, bem como o número e valor de emissão de todas as ações próprias em carteira e a fração do capital subscrito que representam;
- e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º do CSC;
- f) Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;
- g) A existência de sucursais da sociedade;
- h) Os objetivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transações 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 ativo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.

– Anexo ao Relatório de gestão (se Sociedade Anónima)

Elaborado pelas sociedades anónimas de acordo com o disposto nos art.º 447º e 448º do CSC.

– Demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração dos resultados por naturezas, Demonstração dos resultados por funções (facultativa), Demonstração dos fluxos de caixa, Demonstração das alterações do capital próprio e Anexo)

Estes elementos deverão ser elaborados de acordo com a normalização contabilística em a empresa se enquadre, e arquivados no dossier fiscal, depois de assinados pelo TOC e todos os membros da gerência/Administração.

2. Certificação legal das contas, Parecer do Conselho Fiscal ou do Fiscal Único

Estes elementos deverão constar do dossier fiscal, sempre que as entidades tenham um órgão de fiscalização ou estejam sujeitas a revisão legal das contas.

O Órgão de Fiscalização deverá emitir parecer sobre as contas. Para além deste parecer, o Revisor Oficial das contas deverá emitir a Certificação Legal das contas.

3. Atas

Uma cópia da ata de aprovação do relatório de gestão e das contas, pelo conselho de administração deverá ser incluída no dossier fiscal.

As atas da Assembleia Geral de aprovação das contas, bem como a lista de presenças, se se tratar de uma sociedade anónima, também deverão ser incluídas no dossier fiscal.

4. Lista e documentos comprovativos de créditos incobráveis

Conforme dispõe o art.º41º do CIRC, os créditos incobráveis podem ser considerados gastos ou perdas do período de tributação desde que tal resulte de:

- processo de insolvência e de recuperação de empresas;

- processo de execução;
- 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;
- decisão de tribunal arbitral no âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais;
- 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.

Desta forma, no dossier fiscal deverão ser incluídos uma listagem dos créditos incobráveis, com indicação do processo, bem como com a cópia comprovativo deste processo.

Para além do referido, também deverá constar do dossier fiscal a prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 41º do CIRC.

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

Este mapa está consubstanciado no mapa modelo 30, publicado, juntamente com as instruções de preenchimento na portaria 92-A/2011, de 28 de fevereiro.

Este mapa destina-se ao controlo do valor contabilizado das provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários.

O preenchimento deste mapa deve observar o disposto nos artigos 28.º, 35.º a 37.º, 39.º e 40.º do CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.

No preenchimento do mapa os gastos devem ser discriminados de acordo com a seguinte tipologia:

- I - Perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários;
- II - Provisões ou perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis;
- III - Provisões fiscalmente dedutíveis.

Em cada um destes grupos podem ser incluídas tantas linhas quantas as necessárias.

O exemplo de preenchimento deste mapa encontra-se no site da Autoridade Tributária e Aduaneira⁴:

Da contabilidade de certa entidade extraíram-se as seguintes informações com referência ao período de 2011:

- Perdas por imparidade em créditos considerados de cobrança duvidosa:

(Valores em euros)

Créditos em mora	Mora	Quantia	Perda registada no período	Perda registada no período anterior
Cliente Beta, Lda	11 meses	3.720,00	3.720,00	0,00
Cliente Alfa, S.A.	20 meses	5.000,00	2.500,00	1.250,00

- Ajustamentos em inventários:

Constituição de um ajustamento de 2.200,00 euros, de acordo com o quadro infra.

Do período anterior não transitaram quaisquer ajustamentos.

(Valores em euros)

Inventários	Custo de aquisição ou produção	Valor realizável líquido	Ajustamentos registados
Mercadorias	6.700,00	4.700,00	2.000,00
Produtos acabados e intermédios	4.200,00	4.000,00	200,00

⁴<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D42B77E9-2C41-49F1-9565-DC2299EB178F/0/EsclarecimentosPortal-DF.pdf>

Face ao referido, o preenchimento do mapa modelo 30 deve fazer-se como segue:

N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	MAPA DE PROVISÕES, PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS E AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS	 IRC MODELO 30
---	--	--

DISCRIMINAÇÃO DAS PROVISÕES, PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS E AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS	SALDO GEMÉRGUO ANTERIOR			MOVIMENTO DO PERÍODO					SALDO PARA GEMÉRGUO SEQUENTE
	TOTAL	Valor contido na coluna 12, para o período	Valor contido na coluna 13, para o período	UTILIZAÇÃO		REPOSIÇÃO + REVERSÃO		Correção do reforço	
				De valor correspondente à coluna 12	De valor correspondente à coluna 13	De valor correspondente à coluna 12	De valor correspondente à coluna 13		
ii)	12	13	14 = 12 - 13	15	16	17	18	19	11 = 15 + 16 - 17 - 18 + 19
I - PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS E AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS									
PERDAS POR IMPARIDADE EM CRÉDITOS DE CONTRAÇÕES DAVIDAS:									
+ CRÉDITOS EM CONTENCIOSO									
+ CRÉDITOS EM HONRA	1.250,00		1.250,00					6.200,00	7.470,00
AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS								2.200,00	2.200,00
Soma I	1.250,00		1.250,00					8.420,00	9.670,00
II - PROVISÕES FISCALMENTE NÃO DEDUTÍVEIS (PERDAS POR IMPARIDADE FISCALMENTE NÃO DEDUTÍVEIS)									
Soma II									
III - PROVISÕES FISCALMENTE DEDUTÍVEIS									
Soma III									

INFORMAÇÕES ADICIONAIS

DETERMINAÇÃO DO LIMITE DA PERDA POR IMPARIDADE				
CRÉDITOS CONSIDERADOS COMO DE COBRANÇA DUVIDOSA	VALOR	PERCENTAGEM	LIMITE LEGAL	VALOR A ACRESCER
	(1)	(2)	(3) = (1) x (2)	(4)
<i>Créditos em contencioso:</i>				
Relativos a processos de insolvência e de recuperação da empresa	- - -	-	- - -	- - -
Relativos a processos de execução	- - -	-	- - -	- - -
Reclamações judiciais	- - -	-	- - -	- - -
<i>Créditos em mora:</i>				
Mais de 6 e até 12 meses	- 3.720,00	25%	- 930,00	- 2.790,00
Mais de 12 e até 18 meses	- - -	50%	- - -	- - -
Mais de 18 e até 24 meses	- 5.000,00	75%	- 3.750,00	- - -
Mais de 24 meses	- - -	100%	- - -	- - -
TOTAL			- 4.680,00	- 2.790,00

DETERMINAÇÃO DO LIMITE DOS AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS				
AJUSTAMENTOS EM INVENTÁRIOS	CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DE PRODUÇÃO	VALOR REALIZÁVEL LÍQUIDO	LIMITE LEGAL	VALOR A ACRESCER
	(1)	(2)	(3) = (1) - (2)	(4)
Matérias-primas	- 6.700,00	- 4.700,00	- 2.000,00	- - -
Matérias-primas, subprodutos e em consumo	- - -	- - -	- - -	- - -
Produtos acabados e intermediários	- 4.200,00	- 4.000,00	- 200,00	- - -
Suporte, manutenção, materiais e serviços	- - -	- - -	- - -	- - -
Produtos e materiais em curso	- - -	- - -	- - -	- - -
TOTAL			- 2.200,00	- - -

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

Este mapa modelo 31, destina-se à determinação das mais-valias e menos-valias fiscais, nos termos definidos no artigo 46.º do CIRC, geradas pela transmissão onerosa de ativos intangíveis, ativos fixos tangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis, ainda que reclassificados como ativos não correntes detidos para venda e partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente daqueles elementos a fins alheios à atividade exercida.

São igualmente apuradas as correspondentes mais-valias e menos-valias contabilísticas, as quais deverão ser expurgadas do resultado líquido do período para determinação do lucro tributável, de modo que este seja influenciado, exclusivamente, pelas mais-valias ou menos-valias fiscais.

Devem utilizar-se **mapas separados** para cada um dos grupos de ativos (assinalando com «X» o respetivo grupo):

- i) Ativos fixos tangíveis;
- ii) Ativos intangíveis;
- iii) Propriedades de investimento;
- iv) Ativos biológicos não consumíveis;
- v) Partes de capital.

Exemplo de preenchimento (ver⁵):

Foram alienados, no período de tributação (2010) os seguintes bens do ativo fixo tangível:

(valores em euros)

Designação	Aquisição		Depreciações registadas	Valores de realização
	Ano	Valor		
Máquina eletrónica	2006	20.000,00	8.000,00	17.000,00
Viatura ligeira A	2008	80.000,00	40.000,00	45.000,00
Viatura ligeira B	2007	70.000,00	52.500,00	10.000,00

⁵<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D42B77E9-2C41-49F1-9565-DC2299EB178F/0/EsclarecimentosPortal-DF.pdf>

[illegible]

b) Em 2007, 2008 e 2009 foi acrescentado ao Q07 da Mod 22 a quantia correspondente à diferença: $70.000/4 - 29.927,87/4 = 10.018,03$

Este mapa destina-se à determinação dos limites legais e controlo das depreciações de ativos fixos tangíveis e de propriedades de investimento desde que mensuradas ao modelo do custo e das amortizações de ativos intangíveis.

O preenchimento deste mapa deve observar o disposto nos artigos 29.º a 34.º do CIRC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, e o regime das depreciações e amortizações, aprovado pelo Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, adiante designado por DR 25/2009.

O mapa pode ser preenchido por grupos homogéneos (considera-se como tal o conjunto de bens da mesma espécie e cuja depreciação/amortização, praticada por idêntico regime se deva iniciar no mesmo período) ou elemento a elemento, mas devem utilizar-se mapas separados para cada um dos seguintes grupos de ativos não correntes (assinalando com «X» o respetivo grupo):

- i) Ativos fixos tangíveis;
- ii) Ativos intangíveis;
- iii) Propriedades de investimento - se mensuradas ao custo.

Devem igualmente ser utilizados mapas separados consoante o método de cálculo adotado para determinação das depreciações e amortizações: quotas constantes, quotas decrescentes ou outro.

No preenchimento do mapa devem ser observadas as seguintes recomendações:

- a) Os elementos que se encontrem totalmente depreciados/amortizados não necessitam de constar do mapa, podendo, todavia, ser mencionados globalmente e em primeiro lugar;
- b) Os edifícios devem ser discriminados elemento a elemento, com separação, em linhas sucessivas, do valor da construção e do valor do terreno;
- c) Os elementos de reduzido valor que sejam depreciados contabilisticamente num só período, de acordo com o disposto no artigo 19.º do DR 25/2009, devem ser evidenciados pelo seu valor global em linha própria e com a designação «Elementos de reduzido valor»;
- d) Os valores das grandes reparações e beneficiações não devem ser englobados nos valores de aquisição dos elementos a que respeitam, devendo figurar em linha diferente a seguir ao(s) bem(ns) a que se reportam;

e) Os bens adquiridos em estado de uso devem ser incluídos em último lugar, sob o título de «Bens adquiridos em estado de uso», preferencialmente desenvolvidos por grupos homogêneos.

Exemplo de preenchimento (ver⁶):

A sociedade Alfa, Lda, tem no seu ativo os seguintes bens e registou as correspondentes depreciações nos termos referidos:

- Máquina eletrónica (código 2200) - Adquirida em 2010 por 20.000,00, e depreciada pelo método das quotas constantes, à taxa máxima. Estima-se que no final da vida útil da máquina seja necessário incorrer em gastos de dismantelamento e remoção, no montante de 2.000,00. Na contabilidade, foi capitalizada (considerada como custo de aquisição) tal estimativa.
- Aparelhação de reprodução som (código 2205) - Adquirida em 2010 por 20.000,00, e depreciada pelo método das quotas constantes à taxa máxima. Em 2013 foi registada uma perda por imparidade de 1.000,00, após o registo da depreciação desse período. A perda por imparidade não foi aceite fiscalmente, nos termos do artigo 38.º do CIRC.
- Viatura ligeira de passageiros (código 2375) - Adquirida em 2009 por 60.000,00, e depreciada pelo método das quotas constantes à taxa máxima, durante os três primeiros períodos, e a metade dessa taxa, nos restantes.

⁶<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D42B77E9-2C41-49F1-9565-DC2299EB178F/0/EsclarecimentosPortal-DF.pdf>

Face ao referido, a evolução do preenchimento do mapa modelo 32, ao longo da vida útil dos bens (de 2010 a 2014), deve fazer-se como segue:

N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL		MAPA DE DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES										IRC				
PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO [][] / [][] / [][]		NATUREZA DOS ACTIVOS:					MÉTODOS UTILIZADOS:					MODELO				
		ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS ☐					QUOTAS CONSTANTES ☐					32				
		ACTIVOS INTANGÍVEIS ☐					QUOTAS DECRESCENTES ☐									
		PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO ☐					OUTRO ☐									
Código de acesso ao sistema tributário do IMI nº 250669	Descrição dos elementos do activo	Data		Situação			Depreciação e amortização e perdas por impugnação contabilizadas no período	Quota fiscal					Taxa percentual acumulada	Depreciação e amortização e perdas por impugnação do So. Acções como grupo	Depreciação e amortização e perdas por impugnação realizada no período	
		Início da utilização		Valor contabilizado registado	Valor em avaliação ou promoção para efeitos fiscais	Reserva de depreciação e amortização		Depreciação e amortização acções em períodos anteriores	Depreciação e amortização			Perdas por impugnação acções no período (art. 14.º CRC)				
		Mês	Ano						Taxa %	Taxa cumulada %	Limite fiscal no período					
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12) = [(10)-(9)] se [(12)-(9)] > 0 (13)	(14)	(15)	(16) = [(14)-(13)] + [(12)-(13)]	(17)	
Ano de 2010																
2 2 0 0	Máq. Electrónica	2010	-	22.000,00	-	20.000,00	-	4.400,00	-	20%	-	4.000,00	-	-	-	400,00
2 2 0 6	Aparelhagem Rep.	2010	-	20.000,00	-	20.000,00	-	4.000,00	-	20%	-	4.000,00	-	-	-	-
2 3 7 5	Valeurs Usines Pass.	2009	-	60.000,00	-	29.927,87	-	15.000,00	-	7.481,97	25%	-	7.481,97	-	-	7.518,08
Ano de 2011																
2 2 0 0	Máq. Electrónica	2010	-	22.000,00	-	20.000,00	-	4.400,00	-	20%	-	4.000,00	-	-	-	400,00
2 2 0 6	Aparelhagem Rep.	2010	-	20.000,00	-	20.000,00	-	4.000,00	-	20%	-	4.000,00	-	-	-	-
2 3 7 5	Valeurs Usines Pass.	2009	-	60.000,00	-	29.927,87	-	15.000,00	-	7.481,97	25%	-	7.481,97	-	-	7.518,08
Ano de 2012																
2 2 0 0	Máq. Electrónica	2010	-	22.000,00	-	20.000,00	-	4.400,00	-	20%	-	4.000,00	-	-	-	400,00
2 2 0 6	Aparelhagem Rep.	2010	-	20.000,00	-	20.000,00	-	4.000,00	-	20%	-	4.000,00	-	-	-	-
2 3 7 5	Valeurs Usines Pass.	2009	-	60.000,00	-	29.927,87	-	7.500,00	-	22.445,90	12,5%	-	3.740,98	-	-	3.759,02
Ano de 2013																
2 2 0 0	Máq. Electrónica	2010	-	22.000,00	-	20.000,00	-	4.400,00	-	20%	-	4.000,00	-	-	-	400,00
2 2 0 6	Aparelhagem Rep.	2010	-	20.000,00	-	20.000,00	-	5.000,00	-	12.000,00	20%	-	4.000,00	-	-	1.000,00
2 3 7 5	Valeurs Usines Pass.	2009	-	60.000,00	-	29.927,87	-	7.500,00	-	26.186,89	7,5%	-	3.740,98	-	-	3.759,02
Ano de 2014																
2 2 0 0	Máq. Electrónica	2010	-	22.000,00	-	20.000,00	-	4.400,00	-	16.000,00	20%	-	4.000,00	-	-	400,00
2 2 0 6	Aparelhagem Rep.	2010	-	20.000,00	-	20.000,00	-	3.000,00	-	16.000,00	20%	-	4.000,00	-	-	1.000,00
TOTAL GERAL OU SUB-TOTAL PORTELA																

8. Mapa de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal

De acordo com as disposições transitórias da portaria 92-A/2011, de 28 de fevereiro, mantém-se em vigor os modelos de mapas de reintegrações de elementos da ativo reavaliados ao abrigo de legislação fiscal.

Assim, os modelos 33.1 a 33.18 deverão continuar a ser utilizados pelas entidades que tenham bens do ativo reavaliados ao abrigo da vária legislação fiscal que foi sendo publicada.

Estes mapas destinam-se à determinação dos limites legais e controlo das depreciações de ativos fixos tangíveis reavaliados ao abrigo da legislação fiscal. Por outro lado, destes mapas consta a informação sobre o valor das depreciações a acrescer no quadro 07 de declaração modelo 22, conforme n.º2 do art.º15º do DR 25/2009, de 14 de setembro.

Não existem modelos de mapas oficiais para as depreciações dos ativos nos quais a empresa optou por utilizar o modelo de revalorização. Nestes casos, somos de opinião que a empresa possa utilizar os mapas de reintegrações de elementos da ativo reavaliados ao abrigo de legislação fiscal, com as alterações necessárias.

Como suporte das depreciações sobre o valor de aquisição, deverão existir mapa de depreciação de acordo com o modelo oficial.

9. Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação

Sempre que existam regimes de tributação diferentes, então deverão ser incluídos no dossier fiscal um mapa com o apuramento do lucro tributável por regime de tributação, com indicação dos valores totais que constam da declaração de rendimentos a apresentar naquele ano.

Se a entidade apenas tiver um regime de tributação, então deverá incluir neste ponto do dossier fiscal todos os justificativos para todas as correções efetuadas no quadro 07 da declaração modelo 22.

Como sugestão de arquivo, estes documentos poderão estar arquivados por ordem das linhas do quadro 07.

Esta informação deverá ser o mais simples e completa possível, uma vez que será esta informação que deverá ser prestada no caso de qualquer esclarecimento sobre o valor do lucro tributável/prejuízo fiscal, ou acréscimo/dedução efetuado no quadro 07.

10. Declarações retenção na fonte de IRC

As declarações das retenções na fonte de IRC enviadas pelas instituições financeiras, ou pelas outras entidades que procederam a retenções na fonte deverão ser arquivadas no dossier fiscal, como justificativo das retenções da fonte incluídas na declaração de rendimentos.

11. Cópia dos comprovativos dos pagamentos por conta ou pagamentos especiais por conta

No dossier fiscal, também deverão constar a cópia das guias de pagamento dos pagamentos por conta e a cópia das guias dos pagamentos especiais por conta efetuados no período de tributação.

No que respeita aos pagamentos especiais por conta, também deverá existir no dossier fiscal um quadro com a indicação de todos os pagamentos efetuados em anos anteriores, que ainda possam ser utilizados no período de tributação corrente e seguintes.

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

Os grupos empresariais que optem pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades deverão elaborar e incluir no dossier fiscal um mapa de controlo dos prejuízos, com indicação dos prejuízos por empresa e com indicação do ano limite para a dedução destes prejuízos.

Ainda que não seja solicitado na portaria, alertamos que este mapa de controlo dos prejuízos também deverá ser efetuado para as empresas que tenham prejuízos a deduzir, indicando o ano a que se reportam os prejuízos, o ano limite de utilização, bem como o valor disponível para utilização.

Esta informação desagregada, que constava da declaração modelo 22, deverá agora ser controlada por outros meios, pelo que sugerimos este processo de informação.

13. Mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade (quadro 07 da declaração modelo 22)

As correções efetuadas no quadro 07 da declaração modelo 22, decorrentes de diferenças temporais, deverão ser explicadas, fundamentadas e documentadas no dossier fiscal.

Esta informação deverá ser conciliada com os impostos diferidos do exercício, sempre que a entidade aplique a NCRF 25 – Impostos diferidos.

14. Declarações modelo 10/ modelo 30/ modelo 39

Se as entidades considerarem que o dossier fiscal será o local por excelência de arquivo das obrigações fiscais, então poderão incluir neste dossier os comprovativos de entrega das declarações modelo 10, modelo 30 e modelo 39, bem como a impressão destas declarações, ou um mapa com o correspondente código de validação.

15. Declaração modelo 22

Para além das explicações dos ajustamentos efetuados no quadro 07 da declaração modelo 22, o dossier fiscal também deverá incluir o comprovativo desta declaração, bem como o comprovativo do pagamento de IRC, ou do depósito/transferência do reembolso.

No dossier fiscal também deverão constar eventuais declarações de substituição que sejam apresentadas pelas entidades.

16. Informação Empresarial Simplificada (IES)

O comprovativo da IES também deverá ser componente do dossier fiscal.

No caso de a entidade não pretender incluir no dossier fiscal, em papel, este documento, poderá incluir neste dossier a indicação do código de validação da IES. Desta forma, a qualquer momento poderá ser consultada ou impressa esta declaração.

17. Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal:

A informação constante da portaria, para além da referência ao mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade, refere que deverão ser incluídas no dossier fiscal, especificamente, informações sobre:

17.1. Desvalorizações excepcionais (art.º 38º CIRC)

Os gastos com depreciações excepcionais serão aceites para efeitos fiscais desde que cumpram os requisitos do art.º 38.º CIRC.

Devem constar do dossier fiscal, elementos sobre os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais dos ativos e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos ativos, corrigido de eventuais valores recuperáveis pode ser aceite como gasto do período.

Assim, no dossier fiscal deve contar o comprovativo do abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respetivo auto, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais.

Este auto deve ser acompanhado por uma relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada ativo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal.

No dossier fiscal também deve constar o comprovativo de comunicação ao serviço de finanças da área do local onde aqueles bens se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.

17.2. Instrumentos financeiros derivados (art.º 49º CIRC)

De acordo com o art.º 49º do CIRC, concorrem para a formação do lucro tributável os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro ativo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial.

O art.º 49º do CIRC refere que não são consideradas de cobertura as operações que não sejam devidamente identificadas e documentalmente suportadas no processo de documentação fiscal, no que se refere ao relacionamento da cobertura, ao objetivo e à estratégia da gestão de risco da entidade para levar a efeito a referida cobertura.

Assim, no dossier fiscal devem constar os elementos que justifiquem a existência de instrumentos financeiros de cobertura.

17.3. Preços de transferência (art.º 63º CIRC)

Dada a complexidade deste tema, para algumas entidades, esta divulgação deverá ser concretizada num dossier próprio, que fará parte integrante do dossier fiscal.

Neste manual este tema será tratado autonomamente no ponto seguinte.

No dossier dos preços de transferência poderá ficar comprovado a existência de preços diferentes, situação que irá dar origem a correções no quadro 07 da declaração modelo 22, relacionadas com os preços de transferência. Estas correções deverão estar devidamente fundamentadas no dossier fiscal, designadamente na parte do dossier dos preços de transferências.

17.4. Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis (art.º 64º CIRC)

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

No caso de existir uma diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o sujeito passivo adquirente deve comprovar no processo de documentação fiscal, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

Assim, devem constar do dossier fiscal elementos que justifiquem as diferenças para o valor patrimonial tributário.

17.5. Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (Art.º 66º CIRC)

Os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português desde que cumpram as condições do art.º 66º do CIRC.

Assim, o sujeito passivo residente deve integrar no processo de documentação fiscal os seguintes elementos:

- a) As contas devidamente aprovadas pelos órgãos competentes das entidades não residentes a que respeitam o lucro ou os rendimentos a imputar;
- b) A cadeia de participações diretas e indiretas existentes entre entidades residentes e a entidade não residente, bem como todos os instrumentos jurídicos que respeitem aos direitos de voto ou aos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais;
- c) A demonstração do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efetuados para a determinação do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Esta informação está atualizada de acordo com as alterações no Orçamento de Estado para 2011

17.6. Subcapitalização (Art.º 67º CIRC)

Quando o endividamento de um sujeito passivo para com entidade que não seja residente em território português ou em outro Estado-membro da União Europeia com a qual existam relações especiais, for excessivo, nos termos definidos no CIRC, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

No entanto, em determinadas situações, pode não se aplicar o referido anteriormente se o sujeito passivo demonstrar no dossier fiscal que, tendo em conta o tipo de atividade, o sector em que se insere, a dimensão e outros critérios pertinentes, e tomando em conta um perfil de risco da operação que não pressuponha o envolvimento das entidades com as quais tem relações especiais, que podia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições análogas de uma entidade independente.

17.7. Obrigações acessórias (Art.º 78º CIRC)

A adoção do regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais deve ser comunicada à Autoridade Tributária e Aduaneira na declaração anual de informação contabilística e fiscal, relativa ao período de tributação em que a operação é realizada.

Por outro lado, a sociedade que transfere os elementos patrimoniais, por motivo de fusão ou cisão ou entrada de ativos, deve integrar no processo de documentação fiscal, os seguintes elementos:

- a) Declaração passada pela sociedade para a qual aqueles elementos são transmitidos que comprove que foram mantidos nos elementos patrimoniais objeto de transferência os mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora antes da realização das operações, considerando-se que tais valores são os que resultam da aplicação das disposições deste Código ou de reavaliações efetuadas ao abrigo de legislação de carácter fiscal.
- b) Declarações comprovativas, confirmadas e autenticadas pelas autoridades fiscais do outro Estado Membro da União Europeia de que são residentes as outras sociedades intervenientes na operação, de que estas se encontram nas condições estabelecidas no artigo 3.º da Diretiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, sempre que nas operações não participem apenas sociedades residentes em território português.
- c) Documento passado pelas autoridades fiscais do Estado membro da União Europeia onde se situa o estabelecimento estável em que se declare o imposto que aí seria devido na falta das disposições da Diretiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho.

A entidade beneficiária ou adquirente deve integrar, no processo de documentação fiscal os seguintes elementos:

- a) As demonstrações financeiras da entidade transmitente ou contribuidora, antes da operação;
- b) A relação dos elementos patrimoniais adquiridos que tenham sido incorporados na contabilidade por valores diferentes dos aceites para efeitos fiscais na sociedade transmitente, evidenciando ambos os valores, bem como as depreciações e amortizações, provisões, ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e outras correções de valor registados antes da realização das operações, fazendo ainda o respetivo acompanhamento enquanto não forem alienados, transferidos ou extintos.

O sócios das sociedades fundidas ou cindidas devem integrar no processo de documentação fiscal, uma declaração donde conste a data, identificação da operação

realizada e das entidades intervenientes, número e valor nominal das partes sociais entregues e recebidas, valor fiscal das partes sociais entregues e respetivas datas de aquisição, quantia em dinheiro eventualmente recebida, nível percentual da participação detida antes e após a operação de fusão ou cisão.

Os sócios da sociedade adquirida devem integrar no processo de documentação fiscal os seguintes elementos:

- a) Declaração donde conste descrição da operação de permuta de partes sociais, data em que se realizou, identificação das entidades intervenientes, número e valor nominal das partes sociais entregues e das partes sociais recebidas, valor fiscal das partes sociais entregues e respetivas datas de aquisição, quantia em dinheiro eventualmente recebida, resultado que seria integrado na base tributável se não fosse aplicado o regime previsto no art.º 77º do CIRC e demonstração do seu cálculo;
- b) Declaração da sociedade adquirente de como, em resultado de permuta de ações, ficou a deter a maioria dos direitos de voto da sociedade adquirida;
- c) Se for caso disso, declaração comprovativa, confirmada e autenticada pelas respetivas autoridades fiscais de outro Estado membro da União Europeia de que são residentes as entidades intervenientes na operação, de que se encontram verificados os condicionalismos de que a Diretiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho, faz depender a sua aplicação e ou de que o sócio é residente desse Estado.

17.8. Regularizações de IVA (Art.º 78º CIVA)

Devem ser incluídos no dossier fiscal o valor global dos créditos, o valor global do imposto a deduzir, a realização de diligências de cobrança por parte do credor e o insucesso, total ou parcial, de tais diligências devem encontrar-se documentalmente comprovados e ser certificados por revisor oficial de contas.

Os créditos em causa são os seguintes:

- a) O valor do crédito não seja superior a € 750, IVA incluído, a mora do pagamento se prolongue para além de seis meses e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução;
- b) Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem o direito à dedução, conste no registo informático de execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por não terem sido encontrados bens penhoráveis;

- c) Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, tenha havido aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em ação de condenação e o devedor seja particular ou sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não confirmam direito a dedução;
- d) Os créditos sejam inferiores a € 6000, IVA incluído, deles sendo devedor sujeito passivo com direito à dedução e tenham sido reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução e o devedor tenha sido citado editalmente.
- e) Os créditos sejam superiores a € 750 e inferiores a € 8000, IVA incluído, quando o devedor, sendo um particular ou um sujeito passivo que realize exclusivamente operações isentas que não conferem direito a dedução, conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução.

17.9. Regime transitório adoção SNC (Art.º 5º DL 159/2009, de 13 de Julho)

Com a transposição do POC para SNC, estabelece o regime transitório que os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adoção, pela primeira vez, das normas internacionais de contabilidade adotadas 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 respetiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de ativos ou passivos, ou de alterações na respetiva 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.

De acordo com a informação vinculativa o disposto no art.º 5º do DL 159/2009, de 13 de julho, este regime transitório não se aplica às microentidades, por estas não integrarem o SNC:

“Conteúdo: Embora o regime de normalização contabilística para microentidades (NCM), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, recorra a conceitos, definições e procedimentos contabilísticos, tal como enunciados no Sistema de Normalização Contabilística, constitui um modelo de normalização contabilística que opera de forma autónoma (cf. ponto 1.1. do Anexo I do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março), não integrando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Por esse facto, o regime transitório estabelecido no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, não é aplicável aos efeitos sobre os capitais próprios que resultem da adoção, pela primeira vez, da Norma Contabilística para microentidades (NC-ME).

Consequentemente, os referidos efeitos nos capitais próprios, desde que sejam considerados relevantes nos termos do Código do IRC e respetiva legislação complementar, concorrem, na íntegra, para a formação do lucro tributável do período de tributação de 2010.”

Para as entidades abrangidas pelo SNC, o impacto nos capitais próprios, proveniente das operações de transposição do POC para o SNC deverão ser reconhecidas linearmente por um período de 5 anos, ou seja ano de 2010 e 4 anos seguintes.

Esta informação deve ser mantida nos dossiers fiscais de todos os períodos em que tal ajustamento se verifique.

17.10. Depreciações de imóveis (Art.º10º DR 25/2009, de 14 de setembro)

O DR25/2009, de 14 de setembro, refere que no caso de imóveis, do valor a considerar do custo de aquisição/produção, para efeitos do cálculo das respetivas quotas de depreciação, é excluído o valor do terreno ou, tratando-se de terrenos de exploração, a parte do respetivo valor não sujeita a deperecimento.

Assim, para permitir a quantificação da depreciação a efetuar nos imóveis, os terrenos devem ser evidenciados separadamente, no processo de documentação fiscal:

- a. O valor do terreno e o valor da construção, sendo o valor do primeiro apenas o subjacente à construção e o que lhe serve de logradouro;
- b. A parte do valor do terreno de exploração não sujeita a deperecimento e a parte desse valor a ele sujeita.

17.11. Outras informações

Todas as outras informações relevantes, tais como relacionadas com regime fiscal de apoio ao investimento, aprovado pelo artigo 13.º da Lei n.º 10/2009, de 10 de Março (RFAI), sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II), ou outras, deverão ser incluídas no dossier fiscal das entidades.

Nestes casos deverão ser incluídos no dossier fiscal os elementos de suporte e os cálculos do RFAI e SIFIDE.

No dossier fiscal deverão ser incluídos quadros, mapas e os justificativos dos valores das tributações autónomas a pagar.

18. Balancetes antes e após apuramento dos resultados

O processo de documentação fiscal, para ser um processo completo e que inclua toda a informação relevante para as entidades deverá também conter balancetes de situação antes e após o apuramento dos resultados.

3.5. PROCESSO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

3.5.1. Legislação aplicável

Os preços de transferência, ainda que sem essa designação, constam da legislação portuguesa desde 1964, no art.º 51º A do CCI.

Com a reforma fiscal da tributação do rendimento, a partir de 1989, o Código do IRC veio dispor no seu artigo 57º (da época), que:

“1 - A Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá efetuar as correções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.”

Atualmente, o tratamento da problemática relacionada com os preços de transferência, bem como a necessidade de elaborar um dossier dos preços de transferência está definida no artº 63º do Código do IRC, bem como na Portaria n.º 1 446-C/2001, de 21 de Dezembro.

A Portaria 1 446-C/2001, foi o processo de regulamentar a aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações, o tipo, a natureza e o conteúdo do processo de documentação e os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos, conforme consta no n.º 13 do art.º 63º do CIRC.

A Portaria estabelece as regras de aplicação dos diferentes métodos de determinação dos preços que seriam praticados em condições de plena concorrência, optando pela obrigatoriedade de utilização do método mais apropriado para cada situação, bem como os procedimentos relativos ao ajustamento correlativo, e regular a informação que os sujeitos passivos devem prestar à Administração Tributária e Aduaneira.

A organização do dossier dos preços de transferência, pretende ser o meio de justificação e prova, pelo que a Administração Tributária e Aduaneira tem expectativa de que os sujeitos passivos disponham de informação ainda mais detalhada, em função das suas próprias necessidades de gestão.

3.5.2. Divulgações

Deverá ser elaborado um dossier de preços de transferência de acordo o definido no art.º 130º do CIRC, nomeadamente quanto ao prazo de arquivo (10 anos).

Em nossa opinião este dossier dos preços de transferência será um capítulo do dossier fiscal, como se poderá comprovar na consulta dos elementos que compõem o dossier fiscal, de acordo com a portaria 92-A/2011, de 28 de fevereiro.

Para além do dossier dos preços de transferência, deverá ser divulgada informação sobre as entidades relacionadas no anexo das entidades que adotem o Sistema de Normalização contabilística, e na Informação Empresarial Simplificada (IES).

As microentidades não têm obrigação de proceder às divulgações da informação sobre as entidades relacionadas no seu anexo, e por outro lado, irão ser dispensadas da elaboração do dossier de preços de transferência, devendo referir essa dispensa na Informação Empresarial Simplificada (IES).

Anexo

No Anexo a informação relativa às partes relacionadas deverá ser divulgada na nota 6 do modelo de anexo previsto na portaria 986/2009, de 7 de setembro de 2009, sendo necessário proceder às divulgações seguintes, separadamente para cada entidade relacionada:

“6 – Partes relacionadas:

...

6.3 – Transações entre partes relacionadas:

a) Natureza do relacionamento com as partes relacionadas:

b) Transações e saldos pendentes:

i) Quantia das transações

ii) Quantia dos saldos pendentes

iii) Ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa relacionados com a quantia dos saldos pendentes

iv) Gastos reconhecidos durante o período a respeito de dívidas incobráveis ou de cobrança duvidosa de partes relacionadas:

- (a) empresa-mãe;
- (b) entidades com controlo conjunto ou influência significativa;
- (c) subsidiárias;
- (d) associadas;
- (e) empreendimentos conjuntos nos quais se seja empreendedor;
- (f) pessoal chave da gestão da entidade que relata ou da respetiva entidade-mãe; e
- (g) outras partes relacionadas

As entidades que adotem a Norma contabilística e de relato financeiro para as pequenas entidades, bem como as entidades do setor não lucrativo, deverão, de acordo com os critérios de superação de lacunas proceder às divulgações previstas na Norma contabilística e de relato financeiro n.º 5.

Este procedimento também deverá ser seguido pelas entidades do setor não lucrativo, e que não estejam dispensadas da aplicação da normalização contabilística para as ESNL.

Informação Empresarial Simplificada

Para além do referido no ponto anterior, a informação respeitante ao relacionamento com as entidades relacionadas deverá ser apresentada na Informação Empresarial Simplificada, designadamente no quadro 10 do Anexo A desta declaração.

Desta informação consta:

- O NIF da entidade relacionada;
- A indicação da natureza da relação, por inclusão de um código pré-definido;
- O montante das transações efetuadas com cada entidade relacionada;
- A indicação se o dossier dos preços de transferência se encontra elaborado ou não;
- A referência à eventual dispensa de elaboração do dossier dos preços de transferência.

10 OPERAÇÕES COM ENTIDADES RELACIONADAS (Território Nacional)																								
Natureza da Operação	N.º de Identificação Fiscal				Natureza da Relação	N.º de Identificação Fiscal				Natureza da Relação	N.º de Identificação Fiscal				Natureza da Relação									
	A2001					A2002					A2003					A2004				A2005				A2006
1 Vendas e ou Prestações de Serviços																								
2 Prestações de Serviços Intragrupo																								
3 Proveitos Financeiros																								
4 Compras e Aquisição de Serviços																								
5 Aquisição de Serviços Intragrupo																								
6 Acordos de Partilha de Custos																								
7 Custos financeiros																								
A documentação relativa aos preços de transferência praticados encontra-se organizada ?													SIM ☐ 1 ☐		NÃO ☐ 2 ☐		DISPENSADO ☐ 3 ☐							

Por consulta às instruções de preenchimento da Informação Empresarial Simplificada (IES), podemos referir que este quadro se destina a dar cumprimento ao n.º 7 do artigo 63.º do CIRC, pelo que deverá ser preenchido sempre que o declarante tenha efetuado operações com outro sujeito passivo do IRC ou IRS, com o qual esteja em situação de relações especiais.

Por outro lado, este quadro deve ainda ser preenchido quando o declarante exerça simultaneamente atividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral do IR. Neste caso o campo relativo ao N.º de Identificação Fiscal não deve ser preenchido, devendo, no entanto inscrever o código da relação especial, H ou H1 ou H2, no respetivo campo.

Este quadro é flexível permitindo, assim, utilizar tantas colunas quanto as necessárias.

No eu respeito à indicação da natureza da relação, nos campos A2002, A2004 e A2006, deverão ser indicados os seguintes códigos:

Situação prevista na alínea a) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	A
Situação prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	B
Situação prevista na alínea c) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	C
Situação prevista na alínea d) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	D
Situação prevista na alínea e) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	E
Situação prevista na alínea f) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	F
Situação prevista no n.º 1 da alínea g) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	G1
Situação prevista no n.º 2 da alínea g) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	G2
Situação prevista no n.º 3 da alínea g) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	G3
Situação prevista no n.º 4 da alínea g) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	G4
Situação prevista no n.º 5 da alínea g) do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC	G5
Exercício simultâneo de atividades sujeitas e não sujeitas ao regime Geral	H
• Zona Franca da Madeira	H1
• Zona Franca da Ilha de Santa Maria	H2

3.5.3. Âmbito de aplicação

Regra Geral (art.º 1º Portaria 1 446-C/2001):

“Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo de IRS ou IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual esteja em situação de relações, devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.”

Assim, os preços de transferência aplicam-se, aos sujeitos passivos de IRC e de IRS, tendo em vista a configuração das operações realizadas entre entidades que tenham entre si relações especiais.

Deste modo a legislação estabelece que para efeitos fiscais de apuramento do lucro tributável, essas operações entre entidades relacionadas devem respeitar os termos e condições que seriam estabelecidos na ausência dessas relações especiais – no respeito pelo princípio de plena concorrência.

Se, fruto de relações especiais, as empresas resolverem realizarem operações com termos diferentes dos que decorreriam das regras de mercado, isso pode ter efeitos na economia, mas não poderá ter impacto fiscal.

Se é importante ponderarmos estas operações sempre que as várias entidades relacionadas se situam num mesmo Estado, mais importante é se as entidades relacionadas se localizam e são tributadas em Estados diferentes.

Segundo o que refere a Portaria nº. 1446-C/2001, no nº. 3 do seu artº. 1º., “O termo «operações» abrange as operações financeiras e, bem assim, as operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objeto bens corpóreos ou incorpóreos, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, ou de uma alteração de estruturas de negócio, em especial quando esta envolva transferência de elementos incorpóreos ou compensação de danos emergentes ou lucros cessantes;”⁷⁸

⁷ Sublinhado nosso.

A análise das operações a considerar deverá ser uma análise individualizada das operações. No entanto, a análise agregada ou por séries de operações é possível nos seguintes casos:

- Fornecimento continuado de bens ou serviços;
- Cedência do direito de exploração de elementos intangíveis acompanhada de outras prestações;
- Fixação de preços de bens que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica, como sejam os inseridos numa linha de produtos.

O princípio atrás referido é aplicável a (artº 2º Portaria 1446-C/2001):

- Operações entre um sujeito passivo de IRC ou IRS e uma entidade não residente;
- Operações entre uma entidade não residente e o seu estabelecimento estável, quer este seja situado no nosso território ou não;
- Operações entre entidades residentes em território português sujeitos passivos de IRS ou de IRC.

3.5.4. Noção de partes relacionadas:

“Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra”. (nº 4 do artº 63º do CIRC)

Ou seja, são partes relacionadas, duas ou mais pessoas ou entidades sejam controladas/influência significativa diretamente ou indiretamente pelos mesmos interesses. Existem relações especiais entre:

- a) Uma entidade e os titulares do capital (cônjuges, ascendentes ou descendentes), que detenham direta ou indiretamente uma participação superior a 10% do capital ou dos direitos de voto;

⁸ Na leitura desta Portaria os termos bens corpóreos, incorpóreos, deverão ser lidos ativos fixos e ativos intangíveis.

- b) Entidades em que os mesmos titulares do capital (cônjuges, ascendentes ou descendentes) detenham direta ou indiretamente uma participação superior a 10% do capital ou dos direitos de voto;
- c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos de Administração, Direcção, Gerência ou Fiscalização (e cônjuges, ascendentes ou descendentes);
- d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos de Administração, Direcção, Gerência ou Fiscalização, sejam as mesmas pessoas, ou sendo pessoas diferentes estejam ligadas entre si por casamento, união de facto ou parentesco em linha reta;
- e) Entidades ligadas por contratos de subordinação, grupo paritário, ou outro efeito equivalente;
- f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos definidos no SNC para a Consolidação;
- g) Entidades em que, por relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas, se verifique dependência do exercício da respetiva atividade, nomeadamente as situações seguintes:
 - o Exercício da atividade que depende da cedência de direitos do autor;
 - o Aprovisionamento de matérias-primas, ou acesso a canais de venda dependem de uma outra entidade;
 - o Uma parte substancial da atividade só se pode realizar com a outra ou dependente de decisões desta;
 - o A fixação de preços ou condições praticados por uma dependem outra;
 - o Uma pode condicionar as decisões de gestão da outra.
- h) Uma entidade residente e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada pelo Ministro das Finanças⁹

Podemos verificar que a legislação define situações de relações especiais a partir de vários critérios, que iremos agrupar nos pontos seguintes.

As situações previstas nas alíneas a) e b) reportam-se a ligações entre entidades por via da titularidade do respetivo capital social (ou dos direitos de voto) englobando nos titulares do capital, para além naturalmente das pessoas coletivas, não apenas os casos em que essa titularidade se verifica na mesma pessoa física, mas também aqueles em que se verifica em pessoas com relações familiares próximas (cônjuges, descendentes e ascendentes) e incluindo também as situações de participação indireta.

⁹ Portaria 150/2004, de 13 de fevereiro, com as alterações da declaração de retificação 31/2004, de 23 de março e Portaria 292/2011, de 8 de novembro

As alíneas c) e d) referem-se a casos de relações especiais por via dos órgãos de administração, direção, gerência e fiscalização das entidades, também com inclusão dos respetivos cônjuges, descendentes e ascendentes.

As alíneas e), f) reportam-se a situações de dependência e/ou especial relacionamento entre as entidades na decorrência de acordos ou de situações que, mesmo sem acordos formais, de facto se verificam.

Contrato de grupo paritário

De referir que o contrato de grupo paritário está legislado no Código das Sociedades comerciais no art.º 492º, que refere que "duas ou mais sociedades que não sejam dependentes nem entre si nem de outras sociedades podem constituir um grupo de sociedades, mediante contrato pelo qual aceitem submeter-se a uma direção unitária e comum".

Contrato de subordinação

O contrato de subordinação está legislado no Código das Sociedades comerciais nos art.ºs 493º e seguintes. Estamos perante um contrato de subordinação, de acordo com o art.º 493º., nº. 1, do CSC, sempre que: "Uma sociedade pode, por contrato, subordinar a gestão da sua própria atividade à direção de uma outra sociedade, quer seja sua dominante, quer não".

Consolidação das contas

Conforme dispõe o SNC, as regras de inclusão ou exclusão de empresas no perímetro de consolidação, bem como as condições de dispensa de elaboração das contas consolidadas.

Assim, de acordo com o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho:

1 — Qualquer empresa mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, sobre as quais:

- a) Independentemente da titularidade do capital, se verifique que, em alternativa:
 - i) Possa exercer, ou exerça efetivamente, influência dominante ou controlo;
 - ii) Exerça a gestão como se as duas constituíssem uma única entidade;
- b) Sendo titular de capital, quando ocorra uma das seguintes situações:
 - i) Tenha a maioria dos direitos de voto, exceto se for demonstrado que esses direitos não conferem o controlo;

- ii)* Tenha o direito de designar ou de destituir a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade;
- iii)* Exerça uma influência dominante sobre uma entidade, por força de um contrato celebrado com esta ou de uma outra cláusula do contrato social desta;
- iv)* Detenha pelo menos 20 % dos direitos de voto e a maioria dos titulares do órgão de gestão de uma entidade com poderes para gerir as políticas financeiras e operacionais dessa entidade, que tenham estado em funções durante o exercício a que se reportam as demonstrações financeiras consolidadas, bem como, no exercício precedente e até ao momento em que estas sejam elaboradas, tenham sido exclusivamente designados como consequência do exercício dos seus direitos de voto;
- v)* Disponha, por si só ou por força de um acordo com outros titulares do capital desta entidade, da maioria dos direitos de voto dos titulares do capital da mesma.

2 — Para efeitos do disposto nas subalíneas *i)*, *ii)*, *iv)* e *v)* da alínea *b)* do número anterior, aos direitos de voto, de designação e de destituição da empresa mãe devem ser adicionados os direitos de qualquer outra subsidiária e os das subsidiárias desta, bem como os de qualquer pessoa agindo em seu próprio nome, mas por conta da empresa mãe ou de qualquer outra subsidiária.

3 — Para os mesmos efeitos, aos direitos indicados no número anterior devem ser deduzidos os direitos relativos:

- a)* Às partes de capital detidas por conta de uma entidade que não seja a empresa mãe ou uma subsidiária; ou
- b)* Às partes de capital detidas como garantia, desde que os direitos em causa sejam exercidos em conformidade com as instruções recebidas ou que a posse destas partes seja para a entidade detentora uma operação decorrente das suas atividades normais, em matéria de empréstimos, com a condição de que os direitos de voto sejam exercidos no interesse do prestador da garantia.

4 — Ainda para os efeitos do disposto nas subalíneas *i)*, *iv)* e *v)* da alínea *b)* do n.º 1, à totalidade dos direitos de voto dos titulares do capital da entidade subsidiária devem deduzir-se os direitos de voto relativos às partes de capital detidas por essa entidade, por uma subsidiária desta ou por uma pessoa que atue no seu próprio nome, mas por conta destas entidades.

A alínea *g)* reporta-se a situações em que exista dependência entre duas entidades por causa de subordinação no exercício da atividade de uma entidade relativamente a outra, conforme casos tipificados na legislação.

Finalmente, a alínea h) refere-se a meras situações de relacionamento com entidades sujeitas a regime fiscal claramente mais favorável residente em país ou território constante da lista aprovada por portaria do Ministro do Estado e das Finanças.

Nestes casos, basta que um sujeito passivo de IRC realize operações com uma entidade residente em território com regime fiscal privilegiado para que se aplique o regime dos preços de transferência, não sendo necessária qualquer relação de participação social, de direitos de voto, de subordinação ou outra.

3.5.5. Métodos comparativos:

De acordo com o disposto na portaria n.º 1 446-C/2001 (artº 4º) e no n.º 2 do artº 63º do CIRC *“O sujeito passivo deve adotar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações...”*

Na legislação em vigor, portaria n.º 1 446-C/2001 (art.º 4º) e n.º 3 do artº 63º do CIRC, está referido que o sujeito passivo deve adotar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método mais apropriado a cada operação. Para tal estão definidos na legislação vários métodos possíveis:

- Método do preço comparável de mercado;
- Método do preço de revenda minorado;
- Método do preço de custo majorado;
- Método de fracionamento do lucro;
- Método da Margem Líquida da operação.

O método mais apropriado para cada operação é aquele que é suscetível de fornecer a melhor e a mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência.

Os primeiros três métodos são geralmente conhecidos como Métodos Transacionais, porque recorrem à comparação das operações e das condições em que são realizadas.

Os outros métodos são conhecidos como Métodos das Entidades por colocarem o assento tónico nas entidades que realizam as operações.

O objetivo final será sempre fornecer a melhor e a mais fiável estimativa dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados numa situação de plena concorrência. Desta forma, na escolha do método os sujeitos passivos devem ponderar o seguinte:

- I. guiar-se pela obtenção do mais elevado grau de comparabilidade
- II. entre operações vinculadas e não vinculadas
- III. entre as entidades envolvidas,
- IV. com a melhor qualidade e maior quantidade de informação
- V. que implique o menor número de ajustamentos para efeitos de eliminar as diferenças entre os factos e as situações comparáveis.

Método do preço comparável de mercado

Estabelece o preço por comparação (interna e externa) com o preço praticado na venda de bens e serviços entre entidades independentes em condições idênticas.

Este método requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objeto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes.

Este método é aplicável quando existem operações com entidades relacionadas e entidades independentes, sendo possível desta forma proceder à sua comparação.

Este método pode ser utilizado, nas seguintes situações:

- a) Quando o sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realiza uma transação da mesma natureza que tenha por objeto um serviço ou produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente no mesmo ou em mercados similares;
- b) Quando uma entidade independente realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objeto um serviço ou um produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercado ou em mercados similares.

Aplicando corretamente, o método do preço comparável, caso existam diferenças entre a operação vinculada (entre partes relacionadas) e a operação não vinculada, devemos estimar os correspondentes efeitos nos preços de transferência.

Informação a incluir no dossier fiscal:

Incluir no dossier mapas com a comparação com vendas dos mesmos produtos para entidades não relacionadas;

Incluir no dossier mapas com a comparação com cotações de ações ou mercadorias definidas nas respetivas bolsas.

Exemplo 1:

A empresa A que comercializa material de escritório e que vende para entidades relacionadas e entidades não relacionadas (de semelhante inserção funcional no mercado) em iguais condições de:

- qualidade,
- quantidade,
- risco,
- entrega,
- pagamento
- outras relevantes.

Neste caso, o preço que a empresa A pratica para as entidades relacionadas (operação vinculada) deve ser o mesmo que a mesma empresa pratica relativamente às entidades não relacionadas (operações não vinculadas internas).

Assim, no dossier pode ser incluída por exemplo o preçário que a empresa pratica, e o comprovativo de que os preços faturados às entidades relacionadas estão de acordo com aquele preçário (cópia de faturas emitidas, por exemplo).

No entanto, por vezes, e com frequência, as condições de acordadas com as entidades relacionadas são diferentes dos restantes clientes, o que limita a utilização deste método.

No caso da empresa A, se acordar como condição de pagamento com as empresas relacionadas, o pronto pagamento, e acordar com os restantes clientes o pagamento a 120 dias, então as operações não são comparáveis.

Exemplo 2:

A empresa B vende materiais de construção, sendo que as vendas de cimento são efetuadas unicamente para as entidades relacionadas A e C, sendo sua fornecedora exclusiva de cimento.

Os outros artigos que a empresa B comercializa, são vendidos unicamente a outras empresas.

Desta forma a empresa B não tem disponíveis comparativos dos preços praticados com outros clientes (não existem operações não vinculadas).

Assim, a empresa A e C terão que recorrer à comparação com preços que outros fornecedores de cimento pratiquem para clientes com quem não estejam em situação de relações especiais.

Desta forma, as empresas A e C podem solicitar orçamentos de preços de aquisição de cimento a outros fornecedores, nas condições acordadas com a empresa B, para poderem comparar com os preços estabelecidos entre as entidades relacionadas.

Método do preço custo majorado

Estabelece o preço a partir do preço de custo do bem ou serviço, numa operação com uma entidade independente, acrescido de uma margem de lucro apropriada.

A portaria 1446-C/2001, relativamente a este método refere que:

“1 - A aplicação do método do custo majorado tem como base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável.

2 - A margem de lucro bruto adicionada aos custos pode ser determinada tomando como base de referência a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável efetuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente, devendo, em qualquer dos casos, as referidas entidades exercer funções similares, utilizar o mesmo tipo de ativos e assumir idênticos riscos, bem como, preferencialmente, transacionar produtos ou serviços similares com entidades independentes e adotar um sistema de custeio idêntico ao praticado na operação comparável.

3 - Sempre que as operações não sejam comparáveis em todos os aspetos considerados relevantes e as diferenças produzam um efeito significativo sobre a margem de lucro bruto, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a

determinar a margem bruta ajustada correspondente à de operação não vinculada comparável”.

Este método é apropriado em por ex. Subcontratos e trabalhos a feito.

Exemplo:

A empresa Y fornece bens ou serviços (trabalho a feito) à empresa W com quem está em situação de relações especiais.

Neste caso o preço de transferência, deverá ser determinado a partir dos custos de Y, aos quais se acresce uma margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável, seja uma operação entre W e uma entidade não relacionada (operação não vinculada interna) seja uma operação entre entidades terceiras não relacionadas (operação não vinculada externa).

No entanto, deveremos estar sempre perante situações comparáveis, quanto aos bens, aos serviços, às empresas, ao sistema de custeio, aos riscos assumidos, etc.

Método do preço revenda minorado

Estabelece o preço pela dedução de uma margem de lucro ao preço de revenda dos bens ou serviços e uma entidade independente.

Relativamente a este método o art.º 7º da portaria refere o seguinte:

“1 - A aplicação do método do preço de revenda minorado tem como base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente, tendo por objeto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, ao qual é subtraída a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial.

2 - A margem de lucro bruto comparável pode ser determinada tomando como base de referência a margem sobre o preço de revenda praticada numa operação não vinculada comparável efetuada por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.

3 - A margem de lucro bruto deve possibilitar ao sujeito passivo a cobertura dos seus custos de venda e outros custos operacionais e proporcionar ainda um lucro que, em condições normais de mercado, constitua para uma entidade independente uma remuneração apropriada, tendo em conta as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos.

4 - Quando as operações não são substancialmente comparáveis em todos os aspetos considerados relevantes e as diferenças têm efeito significativo sobre a margem bruta, o sujeito passivo deve fazer os ajustamentos necessários para eliminar tal efeito, por forma a determinar a cobertura de custos e uma margem de lucro ajustada correspondente à de operação não vinculada comparável.”

Este método é apropriado para acordos de distribuição.

Com este método pretende-se determinar os preços de transferência de modo a que a empresa obtenha margens de lucro idênticas às da concorrência, independentemente de se abastecer junto de uma entidade relacionada.

Exemplo:

A empresa A vende produtos a entidades não relacionadas que adquire a uma empresa B, que é uma entidade relacionada.

A empresa A deve adquirir a B os produtos em causa por um preço que será “calculado” por via da dedução ao preço que A pratica nas suas vendas de uma margem de lucro bruto semelhante à margem de lucro bruto que outras entidades, em condições semelhantes às de A, auferem relativamente a negócios que, na compra e na venda, realizem com entidades independentes.

Pretende-se provar que as margens de lucro auferidas pela empresa A são idênticas às da concorrência, não existindo qualquer desvio pelo facto de existir uma aquisição a uma parte relacionada.

Método do fracionamento do lucro

Este método pressupõe a repartição do lucro global do grupo (que é agregado) pelas partes relacionadas, na proporção da contribuição tida como apropriada na obtenção do rendimento.

A portaria 1446_C/2001 refere que:

“1 - O método do fracionamento do lucro é utilizado para repartir o lucro global derivado de operações complexas ou de séries de operações vinculadas realizadas de forma integrada entre as entidades intervenientes.

2 - A modalidade de aplicação do método admitida consiste em determinar o lucro global obtido pelas partes intervenientes nas operações vinculadas e, de seguida, proceder ao seu fracionamento entre aquelas entidades, tendo como critério o do valor relativo da contribuição de cada uma para a realização das operações, considerando para esse efeito as

funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos por cada uma e, bem assim, tomando como referência dados externos fiáveis que indiquem como é que entidades independentes exercendo funções comparáveis, utilizando o mesmo tipo de ativos e assumindo riscos idênticos teriam avaliado as suas contribuições...”

Este método pode ser utilizado sempre que:

- a) As operações vinculadas revelem um elevado grau de integração, tornando difícil avaliar as operações de forma individualizada;
- b) A existência de ativos incorpóreos de elevado valor e especificidade torne impossível estabelecer um grau apropriado de comparabilidade com operações não vinculadas e não permita a aplicação dos restantes métodos.

Este método é o menos recomendado.

Método da margem líquida da operação

Os lucros das entidades relacionadas devem estar compreendidos num intervalo considerado como de plena concorrência de mercado.

O apuramento do intervalo será com base em taxas de retorno de capital ou rácio resultados operacionais/vendas.

A portaria 1446-C/2001, refere o seguinte:

“1 - O método da margem líquida da operação baseia-se no cálculo da margem de lucro líquido obtida por um sujeito passivo numa operação ou numa série de operações vinculadas tomando como referência a margem de lucro líquido obtida numa operação não vinculada comparável efetuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente.

2 -A margem de lucro líquido é calculada relativamente a um indicador apropriado, de acordo com as circunstâncias e características de cada operação, bem como a natureza da atividade, podendo ser representado pelas vendas, custo ou ativos utilizados, ou outra grandeza relevante...”

Este método não é recomendado pela OCDE.

3.5.6. Comparáveis

Nos vários métodos acima referidos, é comum a busca de comparáveis, sendo que estes podem ser obtidos das mais diversas formas e fontes.

Os comparáveis podem ser obtidos por informação interna à entidade ou ao grupo, bem como por informação externa, obtida junto de entidades terceiras e não relacionadas.

A título de exemplo, a busca de comparáveis poderá ter as seguintes fontes:

- Comparáveis internos
 - o Preçários
 - o Transações com entidades não relacionadas
- Comparáveis Externos
 - o Central de Balanços do Banco de Portugal
 - o Instituto Nacional de Estatística
 - o Outras bases de dados nacionais e estrangeiras

3.5.7. Elementos para inclusão desta informação no dossier fiscal

De acordo com o disposto no nº 6 do artº 63º do CIRC:

“O sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artº 121º, a documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência...”

De acordo com o disposto no nº 7 do artº 63º do CIRC:

“O sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artº 121º a existência ou inexistência, no exercício no exercício a que ela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais...”

A portaria n.º 1 446-C/2001, considera que é informação relevante para elaboração do referido dossier os seguintes elementos:

- Identificação das relações especiais (com informação sobre a evolução da relação societária);
- Caracterização da atividade exercida pelo sujeito passivo e pelas entidades relacionadas com as quais realiza operações;
- Informação e documentação sobre entidades relacionadas;
- Descrição e natureza do tipo de transações a serem analisadas, com indicação de valores;
- Análise do setor/Indústria em que a empresa opera;
- Análise funcional e financeira da empresa;
- Descrição da política de preços de transferência adotada, bem como as instruções relativas à sua adoção;
- Contratos e outra documentação legal com entidades relacionadas;
- Formulas de cálculo dos preços de plena concorrência e custos;
- Informação sobre a seleção do método mais apropriado;
- Justificação dos comparáveis utilizados (identificação da fonte de informação e do critério de seleção);
- Outras informações que suportem os preços e transferência utilizados.

Para suportar esta informação, as empresas deverão socorrer-se de documentos produzidos pelo sujeito passivo, ou por terceiros, nomeadamente:

- Publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados;
- Relatório sobre estudos de mercado;
- Listas de preços ou cotações divulgadas por bolsas de valores ou de mercadorias;
- Contratos com entidades relacionadas ou independentes, bem como documentação prévia à sua elaboração, modificações e aditamentos;
- Consultas de mercado, cartas e outra correspondência com referência aos termos e condições praticados entre o sujeito passivo e as entidades relacionadas

3.5.8. Dispensa de inclusão do desta informação no dossier fiscal

De acordo com o disposto no n.º 3, artº 13º da portaria 1466-C/2001, ficam dispensados os sujeitos passivos que no exercício anterior tenham atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a 3.000.000,00 €.

4. BIBLIOGRAFIA

Almeida, Rui M.P., Dias, Ana Isabel, Albuquerque, Fábio, Carvalho, Fernando e Pinheiro, Pedro. SNC e o Regime da Normalização Contabilística para Microentidades – Casos Práticos e Exercícios Resolvidos.

Correia, Luísa Anacoreta, Matos, Sónia Costa, Martins, Rui Neves. Anexo em SNC – Guia Prático. Vida Económica. Janeiro de 2011.

Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha. “O Anexo no SNC - Um bom (mau) TOC vê-se por um bom (mau) Anexo. Revista TOC n.º 130, janeiro de 2011.

Estatuto da Ordem dos Técnicos oficiais de Contas.

Manual OTOC. “Preços transferência e medidas anti-abuso”, Castro, G. Vieira de Castro. Setembro de 2008

Manual OTOC. “Norma para as entidades dos setor não lucrativo. Raimundo, J. Neves, Santos, J. Gomes, Lima, Rui. Outubro de 2011.

Site da Comissão de Normalização Contabilística:

http://www.cnc.min-financas.pt/0_new_site/FAQs/sitecnc_faqs.htm

Referências legislativas/contabilísticas

SNC

Sistema de normalização contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pela Declaração de Retificação n.º 67-B/2009, de 11 de setembro.

Estrutura conceptual, Aviso 15.652/2009, de 07 de setembro.

Modelos de demonstrações financeiras, Portaria 986/2009, de 07 de setembro.

Código de contas, Portaria 1.011/2009, de 09 de setembro.

Normas contabilísticas e de relato financeiro, Aviso 15.655/2009, de 07 de setembro.

Normas interpretativas, Aviso n.º 15653/2009, de 7 de setembro.

Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades, Aviso n.º 15654/2009, de 7 de setembro.

Microentidades

Simplificação das normas e informações contabilísticas para as microentidades, Lei n.º 35/2010, de 02 de setembro

Regime de normalização contabilística para as microentidades (NCM), Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março

Modelos de demonstrações financeiras para microentidades, Portaria n.º 104/2011, de 14 de março,

Código de contas para microentidades, Portaria n.º 107/2011, de 14 de março

Norma contabilística para microentidades, Aviso n.º 6726-A/2011, de 14 de março

ESNL

Regime da normalização contabilística para as entidades do setor não lucrativo (ESNL), Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março.

Modelos de demonstrações financeiras para as ESNL, Portaria n.º 105/2010, de 14 de março.

Código de contas específico para as ESNL, Portaria n.º 106/2011, de 14 de março.

Norma contabilística para as ESNL, Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de março.

Dossier Fiscal

Código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

Código do imposto sobre o valor acrescentado

Decreto regulamentar 25/2009, de 14 de setembro

Portaria 92-A/2011, de 28 de fevereiro – dossier fiscal

Portaria 1.446-C/2001, de 21 de dezembro – preços de transferência

Portaria 26/2012, 27 de janeiro – informação empresarial simplificada em vigor a partir de janeiro de 2012

Despacho 1.553-B/2012, de 01 de fevereiro

Dossier Fiscal – Mapas de modelos oficiais, Exemplos de preenchimento, Portal das finanças

Informação vinculativa - Processo 2011 001844, com Despacho de 2011-07-07, do Subdirector-Geral, como substituto legal do Director-Geral

Relatórios e contas consultados:

Correios de Portugal, SA – Relatório e Contas de 2010.

Metro do Porto – Relatório e Contas 2010.

Sonaecom - Relatório e Contas 2010.

Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas - Relatório e Contas 2010.

Mota-Engil, SGPS, SA - Relatório e Contas 2010.

Companhia das Lezírias, SA – Relatório e Contas 2010.