

FACULDADE DE ECONOMIA DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA



Implicações Fiscais no Justo Valor das Normas do Sistema de Normalização Contabilística

Estágio realizado na:

Direcção de Finanças de Leiria



Romeu Jesus da Ponte

Março de 2010

Índice

1. Introdução	3
2. Apresentação da Entidade de Acolhimento	5
3. As Implicações Fiscais no Justo Valor das Normas do Sistema de Normalização Contabilística	6
3.1. Conceito de Justo Valor	6
3.2. As NCRF's: Aspectos de mensuração e implicações fiscais	7
3.2.1. NCRF 6 – Activos Intangíveis	8
3.2.2. NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis	10
3.2.3. NCRF 8 – Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas	15
3.2.4. NCRF 9 – Locações	17
3.2.5. NCRF 11 – Propriedades de Investimento	20
3.2.6. NCRF 12 – Imparidade de Activos	22
3.2.7. NCRF 14 – Concentração de Actividades Empresariais	24
3.2.8. NCRF 16 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	27
3.2.9. NCRF 17 – Agricultura	28
3.2.10. NCRF 18 – Inventários	31
3.2.11. NCRF 20 – Rédito	32
3.2.12. NCRF 26 – Matérias Ambientais	34
3.2.13. NCRF 27 – Instrumentos Financeiros	35
3.2.14. NCRF 28 – Benefícios dos Empregados	38
3.3. Conclusão	39
4. Resumo das Tarefas Desenvolvidas	41
4.1. Análise Interna – Análise da Declaração de Rendimentos (Mod. 22 – IRC) ...	41
4.1.1. Selecção dos Contribuintes	41
4.1.2. Notificação Enviada ao Contribuinte	42
4.1.3. Análise Interna da Modelo 22 – IRC	42
4.2. Análise de Pedidos de Reembolsos de IVA	47
4.3. Avaliação de Quotas	49
4.3.1. Procedimentos comuns antes de uma avaliação de quotas	49
4.3.2. Avaliação do valor das participações transmitidas	50
5. Análise crítica das competências necessárias, adquiridas e que ficaram por adquirir	51
6. Balanço do valor acrescentado pelo estágio para a formação do estagiário e para a Entidade de Acolhimento	51
7. Conclusão	52
Bibliografia	53
Anexos	55

1. Introdução

O presente documento é o relatório de estágio no âmbito do Mestrado em Economia, estágio realizado na Direcção de Finanças de Leiria (DFL), com início no dia 1 de Outubro de 2009 e término no dia 21 de Janeiro de 2010.

A realização do estágio teve como principais objectivos a aplicação do conhecimento e das competências adquiridas durante o percurso académico (disciplinas como a contabilidade e fiscalidade), bem como a aquisição da primeira experiência profissional, de competências e métodos de trabalho para uma melhor inserção no mercado de trabalho.

Na actual crise financeira, gerou muita polémica o método de mensuração utilizado nas demonstrações financeiras das empresas, que, de acordo com alguns estudiosos destes temas, pode estar na origem de alguns dos problemas financeiros, pois pode dar origem ao “mau uso da contabilidade” para manipular a informação das demonstrações financeiras. Para a Administração Fiscal é importante saber da forma mais pormenorizada possível e compreender o critério de mensuração pelo Justo Valor.

A análise da mensuração pelo Justo Valor é importante para o combate à fraude e evasão fiscal por parte da Administração Fiscal. Para que tal aconteça, esta análise vai permitir verificar em que normas o Justo Valor é calculado fiavelmente e em quais consegue um controlo efectivo sobre o Justo Valor e averiguar as possibilidades de aceitação do Justo Valor para efeitos fiscais.

Este relatório encontra-se estruturado, depois desta Introdução, em mais seis capítulos. Primeiro, começo por uma apresentação da entidade de acolhimento, a Direcção Finanças de Leiria.

De seguida, trato o assunto “Implicações fiscais no Justo Valor das Normas do Sistema de Normalização Contabilística”. Começo por desenvolver o conceito do Justo Valor à luz do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), de seguida explico os procedimentos contabilísticos quanto à mensuração segundo as respectivas normas e, por fim, explico as implicações fiscais das normas no sistema fiscal português. Das 28 normas do SNC irei tratar de um conjunto de 14 normas, pelo facto de estas conterem como critério de mensuração o Justo Valor, estando elas dispostas por ordem numérica: NCRF 6, 7, 8, 9, 11, 12, 14, 16, 17, 18, 20, 26, 27 e 28.

No quarto ponto, fiz uma breve descrição das tarefas desenvolvidas na entidade de acolhimento. De forma breve, na DFL executei tarefas em diversas áreas, e que foram essencialmente: análise da declaração de rendimentos (Modelo 22), quanto à

determinação da matéria colectável e ao cálculo do imposto; análise de pedidos de reembolsos, que obrigou a um estudo aprofundado do código do IVA e do regime do IVA nas transmissões intracomunitárias (RITI); e avaliação de quotas, que tem por finalidade determinar o valor actualizado de uma empresa.

Após este ponto, fiz uma análise crítica das competências adquiridas e por adquirir; e tendo realizado também um balanço do valor acrescentado pelo estágio, não só a mim enquanto estagiário, mas também à entidade de acolhimento.

Terminei com as principais conclusões referentes às implicações fiscais no Justo Valor do Sistema de Normalização Contabilística, sabendo que no POC não era fiscalmente aceite na maior parte das situações de mensuração.

2. Apresentação da Entidade de Acolhimento

A entidade de acolhimento deste estágio foi a Direcção de Finanças de Leiria (DFL). A DFL insere-se ao nível institucional da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), sendo a sua área de acção administrativa o distrito de Leiria, actuando em conjunto com os vários serviços locais dos concelhos constituintes deste distrito.

Ao nível da estrutura orgânica, o funcionamento da DFL está subordinado ao Director de Finanças, Dr. António Manuel da Rocha Lourenço. A área de Inspeção Tributária, na qual estive inserido durante o período de estágio, funciona na dependência directa do Director de Finanças Adjunto, Dr. João José Ferragolo da Veiga. No desenvolvimento das suas funções, esta área dispõe das seguintes divisões: Divisão de Inspeção Tributária I, Divisão de Inspeção Tributária II, Grupo de Acções Especiais e Serviços de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção.

A Inspeção Tributária tem como visão ser “Uma força de mudança da imagem da administração fiscal e da importância dos impostos para a vida em sociedade”. Tem como missão contribuir para a maximização da promoção do cumprimento das obrigações fiscais, através de medidas de acompanhamento de factos tributários, da prevenção e controlo da fraude e evasão fiscal, visando a prestação de um serviço eficiente na prevenção, análise e correcção, de modo a contribuir para a justiça e equidade fiscal. Deste modo, pretende igualmente evitar situações onerosas para os contribuintes e a multiplicação de casos judiciais.

De acordo com a visão e missão da Inspeção Tributária, os objectivos estratégicos são:

- Adopção de práticas de recolha de informação, de prevenção e actuação que, potenciando riscos acrescidos para os não cumpridores, de forma a incentivarem o cumprimento voluntário;
- Adopção de uma visão integrada da sociedade e dos seus sócios; adoptar critérios de selecção de contribuintes alicerçados numa atitude activa da detecção da evasão e fraude fiscal;
- Actuar sobre exercícios mais próximos, entre um a dois anos anteriores; aumentar a rentabilidade e a qualidade das acções de fiscalização; e
- Aposta na formação e especialização dos recursos humanos e apostar na auditoria informática.

3. As Implicações Fiscais no Justo Valor das Normas do Sistema de Normalização Contabilística

Neste capítulo, começo por desenvolver o conceito do Justo Valor à luz do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Tratando de seguida aspectos contabilísticos quanto à mensuração segundo as respectivas normas e concluindo com a explicação das implicações fiscais das normas no sistema fiscal português.

3.1. Conceito de Justo Valor

A mensuração é o processo de determinação das quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devem ser reconhecidas e inscritas quer no balanço, quer na demonstração de resultados.

No SNC são usados diferentes modelos de mensuração em graus diferentes, em variedades e em variadas combinações nas demonstrações financeiras.

Neste estudo focamos a mensuração pelo Justo Valor, sabendo que o modelo de mensuração geralmente aceite até aqui para fins fiscais era o Custo Histórico.

O termo Justo Valor resulta da tradução da expressão anglo-saxónica de “Fair Value”, que também pode ser traduzida por “valor apropriado” ou por “valor razoável”. A última designação é utilizada pela vizinha Espanha.

A tradução de “Fair” para “Justo” tem suscitado algumas críticas, invocando-se a inoportunidade de o valor aferir critérios de justiça. Temos a este propósito, Rogério Fernandes Ferreira¹ que realça “O termo justo é impróprio para qualificar valores”.

O Justo Valor tem sido estudado pelo International Accounting Standards Committee (IASC) e pela Comissão Europeia, devido à evolução e à dinâmica dos mercados financeiros.

Este conceito começou por aparecer na Norma Internacional de Contabilidade (International Accounting Standard – IAS²) 39 sob o título “instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração”, em 1999, para entrar em vigor no dia 1 de Janeiro de 2001.

A aplicação do Justo Valor aos instrumentos financeiros e outras operações empresariais põe de parte o critério do custo histórico, o que faz levantar muitas

¹ Livro “Encruzilhadas”, ed. CTOC, pág. 219-221.

² Actualmente conhecido como Normas Internacionais de Relato Financeiro (International Financial Reporting Standard – IFRS).

questões e preocupações relativas à fiabilidade e à qualidade das informações das demonstrações financeiras.

No modelo do custo histórico os activos são registados pela quantia de caixa ou equivalentes paga ou pelo Justo Valor de outra retribuição dada para os adquirir no momento de aquisição. Os passivos são registados pela quantia dos ganhos recebidos em troca da obrigação ou em algumas circunstâncias, pelas quantias de caixa, ou de equivalentes de caixa, que se espera que venha a ser paga para satisfazer o passivo no decurso normal dos negócios.

O Justo Valor é a quantia pela qual um activo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas. “Partes conhecedoras” significa que tanto os compradores como os vendedores estão razoavelmente informados acerca da natureza, características, do uso real e potencial do activo e das condições de mercado à data do balanço. Um comprador (ou vendedor) “disposto a isso” está motivado, mas não compelido, a comprar (vender). Este não está ansioso nem determinado a comprar (vender) a qualquer preço, ele não pagaria um preço mais elevado (resistia a um preço inferior) ao que considera razoável de acordo com as condições correntes de mercado. Os agentes estão dispostos a comprar (vender) o item ao melhor preço possível. Neste contexto, “Transacção entre partes não relacionadas entre si” é aquela transacção em que as partes não têm relacionamento particular ou especial entre si, de modo a não tornar os preços das transacções divergentes das condições de mercado.

Um indicador muito claro de Justo Valor é dado por preços correntes num mercado activo de itens ou propriedades semelhantes nas mesmas condições e circunstâncias. Uma entidade trata de identificar quaisquer diferenças de natureza, local ou condição, nos termos contratuais das locações e de outros contratos relacionados com o item ou propriedade.

O Justo Valor não reflecte dispêndios futuros com o item.

3.2. As NCRF's³: Aspectos de mensuração e implicações fiscais

Das 28 normas do SNC são tratadas 14 normas, que contêm como critério de mensuração o Justo Valor, estando dispostas por ordem numérica: NCRF 6, 7, 8, 9, 11, 12, 14, 16, 17, 18, 20, 26, 27 e 28. Para cada uma das normas analisar-se-á os aspectos da mensuração e respectivas implicações fiscais.

³ NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro.

3.2.1. NCRF 6 – Activos Intangíveis

Esta norma é baseada na IAS – 38, que foi adoptada pela União Europeia, pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Activo intangível é um activo não monetário identificável sem substância física.

Para que se reconheça um item como activo intangível, este tem que satisfazer os requisitos da definição de activo intangível e os critérios de reconhecimento. Para que um activo possa ser definido como intangível terá que satisfazer os requisitos da identificabilidade, controlo e benefícios económicos futuros. Quanto aos critérios de reconhecimento, o item deve ser reconhecido como activo intangível se, e apenas se: for provável que os benefícios económicos futuros esperados, que sejam atribuíveis ao activo, fluam para a entidade e o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado.

A entidade deve avaliar a probabilidade de benefícios económicos futuros esperados usando pressupostos razoáveis e sustentáveis que representem a melhor estimativa do conjunto de condições económicas que existam durante a vida útil do activo.

Uma entidade usa o seu juízo de valor para avaliar o grau de certeza ligado ao fluxo de benefícios económicos futuros que sejam atribuíveis ao uso do activo na base da evidência disponível no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso à evidência externa.

i) Mensuração

Um item do activo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo. A sua aquisição pode ser efectuada de várias formas: separada, como parte de uma concentração de actividades empresariais, por meio de um subsídio do governo e por troca de activos. Um intangível pode ainda ser gerado internamente.

Na mensuração posterior, uma entidade deve escolher como sua política contabilística o modelo do custo (baseado no Custo Histórico) ou o modelo de revalorização (baseado no Justo Valor). No modelo do custo, o item será mensurado pelo seu custo, menos as amortizações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas. O modelo de revalorização só poderá ser utilizado se o Justo Valor puder ser fiavelmente apurado com referência a um mercado activo. Neste caso, será mensurado por uma quantia revalorizada, que é o seu Justo Valor à data da revalorização, menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

Se um activo intangível for mensurado usando o modelo de revalorização todos os outros itens da sua classe devem também ser mensurados usando o mesmo modelo, a não ser que não exista mercado activo para esses itens.

ii) Implicações Fiscais

Para efeitos fiscais só é aceite a mensuração pelo modelo do custo. Assim o activo intangível, após o seu reconhecimento inicial é mensurado pelo custo de aquisição ou de produção deduzido das amortizações acumuladas aceites para efeitos fiscais, e de eventuais perdas por imparidade que consistam em desvalorizações excepcionais, nos termos do art.º 29.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento Colectivo (CIRC) na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

As despesas de instalação e as despesas de investigação, para efeitos fiscais, seguem as normas contabilísticas, nos termos dos artigos 29.º e 32.º, n.º1 do CIRC e artigos 16.º e 17.º, n.º 1 do Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

No que se refere aos encargos com projecção económica plurianual, fiscalmente é revista a obrigação de deferimento por três anos destes encargos. Estes encargos passam a ser tratados de acordo com as normas contabilísticas, isto é, são reconhecidos como gastos no período em que estes são incorridos, nos termos do art.º 29.º do CIRC e art.º 16.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

No que diz respeito às perdas por imparidade que não sejam desvalorizações excepcionais, aplica-se o mesmo regime contabilístico dos activos fixos tangíveis, nos termos dos artigos 29.º e 34.º, n.º 4 do CIRC.

O DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro, é o novo diploma regulador das depreciações e amortizações, vindo substituir o DR n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e mantém inalteradas quase todas as taxas de amortização nele previstas. No tocante aos activos intangíveis, deixou de prever taxas de amortização, para despesas de instalação e de investigação uma vez que estas não reúnem os requisitos de activos intangíveis.

Por que é apenas aceite o modelo do custo? Esta é a questão que se levanta quanto a este tipo de activos. Não é fácil encontrar o preço corrente de mercado. Primeiro porque podemos ter várias formas de adquirir activos intangíveis, pois podem ser gerados internamente pela própria empresa. Segundo, é difícil encontrar o preço de mercado pelo facto de não existir mercado de activos dos vários tipos de activos intangíveis. Como conseguir comparar os vários tipos de gastos em desenvolvimento das várias entidades e em diversas áreas de negócio? São activos que não se

transaccionam com a velocidade e quantidade de vezes como acontece geralmente aos activos do mercado financeiro.

Com estas dificuldades, é normal que o legislador, decida não aceitar o modelo da revalorização pelo facto de ser difícil, e por vezes impossível, encontrar o seu Justo Valor e garantir que este seja objecto de controlo inequívoco.

3.2.2. *NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis*

Esta norma é baseada na IAS – 16, que foi adoptada pela União Europeia, pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

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

i) Mensuração

Na data do reconhecimento, qualquer item do activo fixo tangível deve ser mensurado pelo custo. Os elementos constituintes do custo do activo fixo tangível compreendem:

- O preço de compra incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos e abatimentos;
- Todos os custos imputáveis pela colocação do activo na localização e em condições necessárias para este funcionar de forma plena; e
- A estimativa inicial dos custos de desmantelamento, remoção do activo e restauro do local onde este está localizado, numa obrigação que a entidade incorre.

Posteriormente, uma entidade deve escolher como sua política contabilística e aplicá-la a toda uma classe de activos fixos tangíveis, ou:

- O modelo do custo, pelo qual um item deve ser escriturado pelo seu custo menos as depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas; ou
- O modelo de revalorização, pelo qual um item deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que traduza o Justo Valor à data da revalorização, menos as depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas.

No caso de aplicação do modelo de revalorização, esta deve ser feita com suficiente regularidade.

Se o activo for revalorizado, as depreciações acumuladas à data da revalorização devem ser reexpressas proporcionalmente com a alteração da quantia escriturada bruta do activo, ou eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo.

O Justo Valor de terrenos e edifícios deve ser determinado, a partir de provas com base nos mercados, por avaliações realizadas por avaliadores profissionais. O Justo Valor de itens de equipamentos e instalações é em regra o valor de mercado, determinado por avaliação. Se a quantia escriturada do activo for aumentada como resultado duma revalorização, o aumento deve ser creditado no capital próprio, contudo, deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização. Se a quantia escriturada de um activo for diminuída, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados, contudo, deve ser debitada no capital próprio até ao limite do crédito existente.

ii) Implicações Fiscais

Para efeitos fiscais apenas é aceite o modelo do custo, sendo reconhecidos nos resultados as depreciações e as perdas por imparidade.

Admite-se a inclusão no custo de aquisição ou produção os custos de empréstimos obtidos directamente atribuíveis à aquisição ou produção dos elementos depreciáveis, na medida em que respeitem ao período anterior à entrada em funcionamento ou utilização e desde que esse período seja superior a um ano.

A lei fiscal segue a norma contabilística no caso da não obrigatoriedade de diferir por três anos as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionados com o imobilizado e correspondentes ao período anterior à entrada em funcionamento, previsto nos termos do art.º 31.º e DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Elimina-se a obrigação de separar contabilisticamente o valor do terreno do valor da construção, passando esta informação a dever constar no dossier fiscal, nos termos do art.º 10.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Contudo, mantêm-se as regras fiscais anteriores, isto é, em regra, o valor do terreno para efeitos fiscais quando desconhecido, é 25% do valor global do imóvel.

Passou-se a permitir a dedução fiscal das depreciações que tenham sido contabilizadas como gastos mas não aceites fiscalmente em períodos anteriores, deixando de ser obrigatório a regularização das depreciações, nos termos do n.º 3 do art.º 1.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Deste modo, as depreciações contabilizadas que não tenham sido dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas no DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro, podem ser aceites como custo em períodos posteriores sem ser necessário proceder à respectiva regularização contabilística, de acordo com o art.º 30.º do CIRC e art.º 20.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Também foi eliminada a obrigação de proceder à depreciação de determinados bens por grupos homogéneos, conforme previsto no art.º 10.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Está previsto que, em determinadas circunstâncias, as entidades possam utilizar um método de depreciação diferente do previsto no DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro. Se, da aplicação desse método, a quota anual de depreciação não exceder a quota máxima admitida no DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro, não é necessário pedir autorização à DGCI, nos termos do n.º 3 do art.º 30.º do CIRC e do n.º 3 do art.º 4.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Em regra, as quotas mínimas de depreciação que não sejam contabilizadas como gasto do período de tributação a que respeitam não podem ser deduzidas em qualquer outro, mas é possível solicitar à DGCI autorização para utilizar quotas de depreciação inferiores às mínimas, quando existam razões para tal, segundo o art.º 30.º do CIRC e art.º 18.º, n.º 2 do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Está fixado em € 40.000 o limite a partir do qual não são aceites como gasto do período as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

Estabelece-se também que, para efeitos de determinação das mais-valias e menos-valias fiscais, apenas relevam as depreciações ou amortizações que tenham sido fiscalmente aceites, sem prejuízos das quotas mínimas, nos termos do n.º 2 do art.º 46.º do CIRC.

Não é aceite a dedutibilidade das menos-valias realizadas nas transmissões onerosas de: barcos de recreio; aviões de turismo; e viaturas de passageiros ou mistos, salvo se corresponderem ao valor fiscalmente depreciável ainda não aceite como gasto, de acordo com a alínea l) do n.º 1 do art.º 45.º do CIRC.

Para os activos fixos tangíveis vão continuar a ser dedutíveis as desvalorizações excepcionais, contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, conforme o art.º 35 do CIRC.

É permitido que uma perda por imparidade que não foi aceite como gasto no período em que ocorreu, possa ser aceite durante a vida útil remanescente do activo

depreciável, em partes iguais, de modo a que o sujeito passivo possa depreciar integralmente o bem para efeitos fiscais.

Se a entidade alienar o activo antes do final da vida útil, apenas considera no cálculo da mais-valia fiscal o montante da perda por imparidade que não foi considerada como gasto nos anos anteriores.

Uma explicação possível para que apenas o modelo do custo seja aceite, é a dificuldade de controlo do Justo Valor, que pode resultar de alguns factores, tais como: inexistência ou quase dos preços correntes do mercado de activos; o uso de preços correntes de mercado de activos semelhantes, apenas realizando as respectivas adaptações; e, para além de poder ser um problema fiscal, pode ser um problema contabilístico no que se refere à independência dos avaliadores.

E se fosse aceite o modelo de revalorização, que problemas levantaria?

Antes da aplicação do SNC previa-se que quando eram reconhecidas reservas de reavaliação ao abrigo de legislação fiscal, as correspondentes variações patrimoniais positivas não eram tributadas de acordo com o disposto no art.º 21.º do CIRC, por constituírem ganhos potenciais. Mas, por outro lado, no cálculo das mais ou menos valias fiscais também era ignorada a reserva de reavaliação. Quanto às amortizações, era aceite 60% do aumento destas amortizações.

Em síntese, havia sempre um benefício fiscal correspondente ao aumento das amortizações, resultante da reavaliação por ter sido aceite como custo 60% desse aumento. Este benefício durava enquanto o bem estava a ser amortizado ao longo dos períodos até à alienação.

Contudo, numa situação em que se aplique o Justo Valor, manter-se-iam os mesmos critérios aplicados às reservas de reavaliação? Ao aplicar estes critérios, na aceitação para efeitos fiscais do modelo do Justo Valor, existiriam benefícios fiscais sem qualquer controlo.

Primeiro, nas amortizações ou depreciações, mantinha-se o critério da taxa aceite para efeitos fiscais, maior ou menor? A existir uma aceitação de uma taxa de amortização ou depreciação aceite do item revalorizado conduz-nos a um benefício fiscal sem qualquer controlo.

Segundo, aceitar para efeitos fiscais de tributar ganhos potenciais? Numa situação destas seria difícil perceber esta aceitação, porque temos o art.º 21.º do CIRC em que limita a tributação das mais-valias fiscais às mais-valias que se realizam

efectivamente. Aceitar tributar ganhos potenciais implicaria a possibilidade de causar problemas de liquidez nas entidades.

Devido aos problemas e dificuldades em encontrar uma solução equilibrada, o legislador previne-se destas possíveis “fraudes e evasões fiscais” optando por apenas aceitar para efeitos fiscais o modelo do custo, até que haja modelos de cálculos mais fiáveis e reais.

iii) Estudo Estatístico

Na DFL consegui obter alguns dados estatísticos sobre os quais posso fazer algumas observações, embora restritas, sobre a utilização do Justo Valor por parte das empresas. Estes dados retirados da DFL, foram obtidos através do programa Data WareHouse, em que, num universo superior a 7400 empresas do distrito de Leiria, seleccionei as 150 maiores empresas, devido à escassez de dados sobre reavaliações.

Na análise destes dados é necessário ter em consideração as empresas que apenas efectuaram reservas de reavaliação ao abrigo de diploma legal⁴ (o último emitido foi Decreto-Lei 31/98, 11 de Fevereiro).

Então, nesta análise há a possibilidade de conter empresas que apenas efectuaram reavaliações nos períodos em que houve diplomas legais.

Numa primeira análise, fiz a separação das empresas que registam reservas de reavaliação e as que não registam. Verifica-se que 71% das empresas (106 empresas das 150 analisadas) registam reservas de reavaliação (Anexo I, Gráfico 1), num montante total de €222.205.588,00. As outras não registam reservas de reavaliação por opção.

Destas 106 empresas fiz uma desagregação entre as que têm registado reservas inferiores a €500.000,00 e as que têm reservas iguais ou superiores a €500.000,00. Obtivemos 67 empresas com reservas iguais ou superiores a €500.000,00 (Anexo I, Gráfico 2).

Também analisei o peso das reservas de reavaliação em relação ao imobilizado corpóreo. É possível ver que o peso das reservas de reavaliação em relação ao imobilizado, corresponde, na maioria das empresas, a 50 %.

Um resultado obtido, que parece bastante estranho é o facto de nalgumas empresas este peso ser superior a 100%. Isto poderá significar uma de duas situações:

- A empresa não regista reversões quando regista amortizações do imobilizado; ou

⁴ Reservas de reavaliação ao abrigo de um diploma legal – corresponde a reavaliações efectuadas de acordo com o diploma emitido e aceites para efeitos fiscais.

- Não regista reversões aquando a alienação do activo correspondente. Contudo, os incrementos efectuados no período de reservas com aceitação fiscal não são reversíveis (Anexo I, Gráfico 3).

3.2.3. NCRF 8 – Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas

Esta norma é baseada na IFRS 5 (norma internacional de relato financeiro), que foi adoptada pela União Europeia, pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Activos não correntes são activos que não satisfazem a definição de activo corrente. Por sua vez, o activo corrente é um activo que se pretende que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade. Detido para venda, espera-se que seja realizado num período de 12 meses após a data do balanço, seja caixa ou equivalente de caixa a menos que lhe seja limitado para troca ou uso para liquidar passivos pelo menos 12 meses após a data do balanço.

Unidade Operacional Descontinuada é uma componente de uma entidade que seja alienada ou classificada como detida para venda se:

- a) Representa uma importante linha de negócios separada ou uma importante linha operacional;
- b) Constitua parte integrante de um único plano coordenado para vender uma importante linha de negócios separada ou área geográfica operacional; ou
- c) Seja uma subsidiária adquirida exclusivamente com vista a revenda.

i) Mensuração

Uma entidade deve mensurar um activo não corrente detido para venda pelo menor valor entre a quantia escriturada e o Justo Valor menos os custos de vender.

Um ganho ou perda que não tenha sido reconhecido anteriormente à data da venda de um activo não corrente deve ser reconhecido à data do desreconhecimento.

Quando uma entidade que classificou um activo como detido para venda deve cessar essa classificação quando o referido activo deixa de satisfazer os critérios de classificação de activos detidos para venda.

A entidade deve mensurar um activo não corrente que deixou de ser classificado como detido para venda pelo valor mais baixo entre:

a. A quantia escriturada antes do activo ser classificado como detido para venda, ajustado por depreciações e revalorizações que teriam sido reconhecidas como detido para venda; e

b. A sua quantia recuperável à data da decisão posterior de não vender.

Uma entidade deve incluir qualquer ajustamento exigido na quantia escriturada de um activo que deixou de ser detido para venda nos rendimentos, a não ser que tenha sido revalorizado segundo a NCRF 6 ou 7, antes de ser classificado como detido para venda, nesse caso deve ser tratado como acréscimo ou decréscimo na revalorização.

ii) Implicações Fiscais

Com a entrada em vigor do SNC, foi criada uma classe de activos que não existia no POC, portanto, não se previa no CIRC.

Com as alterações ao CIRC, introduzidas pelo Decreto-lei 159/de 13 de Julho 2009, temos:

1.º - Tanto contabilisticamente como fiscalmente não são consideradas amortizações e depreciações.

2.º - À data de venda do activo continua a apurar-se a mais-valia fiscal como se apuraria se eles não tivessem sofrido a reclassificação. No entanto, no cálculo da mais ou menos-valia fiscal não se considera a quota mínima de depreciação, uma vez que não está previsto no art.º 30.º, n.º 7.

3.º - Também no diploma que regula as depreciações, estabelece-se que o regime das quotas mínimas não é aplicado aos activos não correntes detidos para venda, de acordo com os artigos 30.º, n.º 7, 46.º e 48.º do CIRC, e art.º 18.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Assim, o regime fiscal das amortizações e depreciações seguem o tratamento contabilístico (não são considerados), o que é coerente com a regra geral da dedutibilidade dos gastos previstos no art.º 23.º do CIRC (só são considerados os gastos que comprovadamente sejam necessários à obtenção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora).

As diferenças no Justo Valor não são consideradas fiscalmente, certamente pela dificuldade de controlo.

As alienações onerosas continuam a integrar o conceito de mais-valia o que parece ajustado, pois de outro modo:

- a) Deixariam de se aplicar coeficientes de desvalorização da moeda, tributando assim as diferenças do valor aquisitivo da moeda;
- b) Não se aplicaria o benefício do reinvestimento quando muitas vezes se pretende reinvestir o valor de alienação em novos equipamentos.

3.2.4. NCRF 9 – Locações

A norma é baseada na IAS – 17, que foi adoptada pela União Europeia pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Locação é um acordo na qual o locador transmite ao locatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um activo por um período de tempo acordado.

Existem dois tipos de locações, dependendo a sua distinção do julgamento baseado na substância da operação, negligenciando a forma. Nas locações financeiras a locação transfere significativamente para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à posse do activo. Na locação operacional a locação não transfere substancialmente para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade.

i) Mensuração

1º- Mensuração de locações nas demonstrações financeiras de locatários

Na data do início do contrato de locação financeira, o locatário reconhece o activo não monetário e o passivo monetário na quantia pelo Justo Valor da propriedade locada no balanço ou, no caso de esta ser inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos de locação determinados no início da locação.

Na mensuração subsequente, os pagamentos mínimos da locação financeira devem ser repartidos entre encargos financeiros, imputado a cada período durante a duração do contrato resultando assim um juro constante e periódico sobre o saldo remanescente e redução do passivo pendente. Relativamente ao activo não monetário é tratado da mesma forma que os outros activos depreciables segundo a NCRF 6 e 7. O passivo monetário, corresponde ao pagamento das rendas, em que o valor deve ser repartido entre a diminuição do passivo e reconhecer como gasto a renda contingente.

Numa locação operacional a renda é reconhecida como um gasto numa base linear durante o prazo do contrato de locação, salvo se uma outra base sistemática for mais representativa do modelo temporal do benefício do utente.

2º- Mensuração de locações nas demonstrações financeiras de locadores

Os locadores devem reconhecer como activos detidos sob locação financeira no balanço, numa conta a receber uma quantia igual ao investimento líquido da locação.

Há dois tipos de rendimentos a reconhecer na mensuração subsequente: rendimento financeiro, mais conhecido como juro, na qual um modelo deve reflectir uma taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido a receber; ganhos ou perdas na venda do período, segundo a política de vendas da entidade. É usual reconhecer-se no início do prazo do contrato. Se são fixadas de forma artificialmente baixas as taxas de juro, o lucro das vendas deve ser restringido ao que seria o valor no mercado. Réditos de venda são mensurados ao mínimo entre o Justo Valor do activo e o Valor Presente dos pagamentos mínimos de locação à taxa de juro de mercado. Quanto aos custos de venda corresponde à quantia escriturada da propriedade locada, isto é, o valor presente do valor residual não garantido mais os custos incorridos com a negociação e aceitação da locação.

Os locadores de uma locação operacional devem reconhecer o activo não monetário pela sua natureza. Também devem reconhecer o recebimento proveniente das locações operacionais como rendimento numa base linear durante o prazo do contrato de locação, excepto se houver um método que explique melhor o benefício do seu uso.

A política de depreciação para activos locados depreciáveis deve ser consistente com a política aplicada pelo locado a activos semelhantes de acordo com a NCRF 6 e 7.

3º- Mensuração de transacções de venda seguidas de locação

Numa transacção de venda seguida de locação o pagamento da locação e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados em pacote.

Se a venda for após locação e se a locação for financeira, todo o excesso de ganho da venda sobre a quantia escriturada não deve ser imediatamente reconhecido como rendimento pelo vendedor – locatário, mas sim diferido e amortizado durante o prazo da locação.

Mas, se a venda após locação, resultar de uma locação operacional e que seja claro que a transacção é feita pelo Justo Valor, qualquer ganho ou perda deve ser logo reconhecido.

No caso de o preço de venda estar abaixo do Justo Valor o ganho ou a perda deve ser reconhecido de imediato, salvo se for compensado por pagamentos futuros da

locação abaixo do preço de mercado. Nesta situação, o ganho ou perda deve ser diferido e amortizado na proporção dos pagamentos durante o período de uso do contrato.

Se o preço de venda é acima do Justo Valor, a parte excedente é diferida e amortizada durante o período que é esperado que seja usado o activo.

E ainda, se o preço de venda for estabelecido pelo Justo Valor trata-se de uma venda normal de um activo, devendo-se reconhecer o ganho ou a perda de imediato.

ii) Implicações Fiscais

O regime fiscal das locações segue o tratamento contabilístico.

Para efeitos fiscais, o locatário (locações financeiras) segue as respectivas normas de onde o activo foi classificado (NCRF 6 e 7), portanto, vai seguir a norma e os efeitos ou implicações fiscais que essas normas têm com a política de mensuração da entidade relativos às amortizações/depreciações e perdas por imparidade.

As mais ou menos-valias não são consideradas nos resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira, em conformidade com a alínea a) do n.º 6 do art.º 46.º do CIRC.

O locador (locações financeiras) reconhece nos resultados o rédito ou o ganho do juro decorrente desse período de tributação.

Relativamente às relocações, o n.º 1 do art.º 25.º do CIRC estabelece as condições para que a operação seja fiscalmente neutra.

Às operações de venda seguida de locação financeira pelo vendedor desses mesmos bens (lease-back), verifica-se que o regime fiscal se afasta significativamente do tratamento contabilístico, consagrando o princípio da neutralidade fiscal destas operações, previsto no n.º 2 do art.º 25.º do CIRC.

Na alínea a) do n.º 2 do art.º 25 do CIRC, são os casos em que os bens integravam os inventários do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e os mesmos são valorizados para efeitos fiscais ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respectiva depreciação.

Nos outros casos, em que não integravam os inventários, aplicam-se os termos do n.º 1 do art.º 25.º do CIRC (que consagra o princípio da neutralidade fiscal).

A diferença entre o Justo Valor e o valor presente não é considerada, dada a falta de controlo.

Entre o locador e o locatário parece que é mantida a exigência da consistência, que foi introduzida pelo Despacho n.º 5851/2004 do SEAF, de 25 de Março, impedindo que o regime do reinvestimento possa ser utilizado pelos dois contratantes da locação.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do despacho n.º 5851/2004 do SEAF, de 25 de Março, *“A classificação dos contratos de locação tem de ser a mesma nas perspectivas do locador e do locatário, o que deve ser salvaguardado através de uma adenda a esse contrato, sob pena de a classificação contabilística poder não ser relevante para efeitos fiscais e de se perderem os benefícios associados a essa classificação, designadamente o regime de reinvestimento previsto pelo artigo 45º, do Código do IRC.”*

3.2.5. NCRF 11 – Propriedades de Investimento

A norma é baseada na IAS – 40, que foi adoptada pela União Europeia, pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Uma propriedade de investimento é a propriedade (terrenos, edifícios ou ambos) detida para obter rendas ou para valorizar o capital ou para ambas as finalidades e não para uso na produção, fornecimento de bens ou serviços ou fins administrativos; nem para venda no curso ordinário da actividade.

i) Mensuração

Inicialmente, uma propriedade de investimento deve ser mensurada pelo seu custo. O custo compreende o preço de compra e as despesas directamente atribuíveis.

Se uma propriedade de investimento resultar de uma construção própria o seu custo é o montante até à data em que a construção fique concluída.

Não são aceites como custos de uma propriedade de investimento: os custos de arranque, as perdas operacionais incorridas antes de esta ter atingido o nível ocupacional previsto e a quantidade anormal de material, mão-de-obra ou outros recursos consumíveis.

Na mensuração posterior a entidade deve escolher como sua política o modelo do Justo Valor ou o modelo do custo e deve aplicar a sua opção a todos os activos de propriedade de investimento. Nesta norma exige-se que seja determinado o Justo Valor das propriedades na base de uma avaliação realizada por um avaliador independente com qualificações profissionalmente relevantes.

Se a entidade optar pelo modelo do custo deve contabilizar pela diferença entre o seu custo e as depreciações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas (de acordo com a NCRF 7).

Se a entidade optar pelo modelo do Justo Valor o ganho ou a perda decorrente da alteração do Justo Valor da propriedade de investimento deve ser reconhecida nos resultados do período em que ocorra.

O Justo Valor de uma propriedade de investimento deve reflectir todas as condições de mercado à data do balanço, visto que a quantia relatada como Justo Valor pode ser incorrecta ou não apropriada se estimada relativamente a outro momento. Isto porque o Justo Valor com o decorrer do tempo pode alterar de forma significativa.

O Justo Valor exclui da estimação o preço inflacionado ou deflacionado de circunstâncias especiais, como o financiamento anormal, e também exclui a dedução de custos de transacção que possam incorrer pela venda.

A melhor evidência de Justo Valor são os preços correntes num mercado activo, mas na ausência de um mercado activo, a entidade tem de ter em conta a diversidade de fontes, incluindo: os preços correntes num mercado activo de propriedades de diferentes naturezas, condições ou localizações; os mais recentes preços das propriedades semelhantes em mercados menos activos; e projecções de fluxos de caixa descontados com base em estimativas fiáveis de futuros fluxos de caixa, suportados pelos termos de qualquer locação e de outras existentes e por evidências externas.

Em todos estes casos devem ser ajustados de modo a reflectir as respectivas diferenças, porque cada uma destas fontes pode ter conclusões diferentes. Tudo isto para que as entidades tenham estimativas mais fiáveis.

O Justo Valor é diferente de valor de uso, porque o Justo Valor não tem em conta efeitos ou factores tais como o valor adicional derivado da criação de uma carteira de propriedades com diferentes localizações, sinergias entre propriedades de investimento e outros activos, direitos legais ou restrições fiscais que sejam específicos do dono actual e benefícios ou encargos fiscais que sejam específicos do dono actual.

Quando uma entidade adopta como política contabilística mensurar pelo Justo Valor as propriedades de investimento, assume-se que pode ser mensurado com fiabilidade uma propriedade de investimento. Mas nem sempre é assim quando as entidades não conseguem mensurar de forma fiável, como nos casos em que são pouco frequentes as transacções de mercados comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas.

Nestas situações, a entidade deve mensurar essa propriedade de investimento usando o modelo do custo segundo a NCRF 7.

ii) Implicações Fiscais

O modelo do custo, não tem nada de novo. No modelo do Justo Valor temos duas situações:

- As variações do Justo Valor não são consideradas;
- Não são consideradas as depreciações.

Os ganhos ou as perdas resultantes das variações do Justo Valor não são considerados para efeitos fiscais, segundo o art.º 29.º do CIRC.

Passa a ser aplicável a estas propriedades o regime de reinvestimento que consta no art.º 48.º do CIRC.

As dificuldades com a aferição da fiabilidade da mensuração ao Justo Valor dos activos deriva de vários factores: diversidade de fontes de informação, independência do avaliador e a existência de um mercado pouco activo ou mesmo a sua ausência. Isto resulta na não aceitação fiscal do Justo Valor como critério de mensuração.

A diversidade de fontes de informação pode conduzir a vários justos valores, mesmo que façamos ajustamentos para a realidade do activo, é susceptível manipular o seu valor.

A pouca actividade deste mercado de activos, ou a sua ausência, não permite obter os preços correntes desses activos de forma fiável.

Não são reconhecidas contabilisticamente as depreciações quando é adoptado o modelo do Justo Valor. Também não podem ser consideradas fiscalmente. De acordo com o n.º 1 do art.º 29.º do CIRC e o n.º 1 do art.º 1.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro, apenas são aceites depreciações ou amortizações para os activos pertencentes aos activos fixos tangíveis, aos activos intangíveis e a propriedades de investimento, quando contabilizados ao custo histórico, com carácter sistemático.

3.2.6. NCRF 12 – Imparidade de Activos

A Norma é baseada na IAS – 36, que foi adoptada pela União Europeia pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Uma perda por imparidade é o excedente da quantia escriturada de um activo ou de uma unidade geradora de caixa em relação à quantia recuperável.

i) Mensuração

Se e apenas se, a quantia recuperável de um activo for menor do que a sua quantia escriturada, a quantia escriturada deve ser reduzida à sua quantia recuperável, representando isto uma perda por imparidade.

Uma perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida nos resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada de uma outra norma. Então, qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratado como decréscimo de revalorização de acordo com essa outra norma.

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

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

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

Deve-se efectuar a reversão das perdas por imparidade sempre que na data do balanço existirem perdas por imparidade de um activo que à data do balanço não exista ou possa ter diminuído as perdas por imparidade. Se isto acontece, a entidade deve estimar a quantia recuperável desse activo.

Quando a quantia recuperável for maior do que a quantia escriturada, a reversão da perda por imparidade consiste no aumento da quantia escriturada para a quantia recuperável, sem exceder o valor que se obteria se não tivesse reconhecido previamente uma perda por imparidade; reconhecer as reversões nos resultados ou como um aumento do excedente revalorização quando aplicável; e ajustar as depreciações dos períodos futuros.

ii) Implicações Fiscais

Como seria de esperar, nem todas as perdas por imparidade são aceites fiscalmente. Apenas são dedutíveis as perdas por imparidade que resultam de desvalorizações excepcionais verificadas nos activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimentos, que são

contabilizados no mesmo período de tributação ou mesmo em períodos de tributação anteriores, segundo o art.º 35.º do CIRC.

O regime das desvalorizações excepcionais passa a estar consagrado no art.º 38.º do CIRC, embora mantendo as regras anteriores, deixando de constar no DR n.º 25/de 14 de Setembro 2009, das depreciações e amortizações.

A perda por imparidade não aceite fiscalmente como gasto no período em que ocorreu, passa a ser aceite durante a vida útil remanescente do activo depreciable, em partes iguais, de modo a que o sujeito passivo possa depreciar integralmente o bem para efeitos fiscais.

No caso de este vender o activo antes do fim da sua vida útil, apenas considera para o cálculo da mais-valia fiscal o montante da perda por imparidade que não foi considerada como gasto nos períodos anteriores, tudo isto de acordo com o art.º 35.º, n.º 4 do CIRC.

Por que não se aceitam todas as situações de perdas por imparidade? Porque, segundo o que estabelece o art.º 24.º do CIRC, não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas nos resultados a “menos-valias potenciais ou latentes”, isto é, em muitos casos as perdas por imparidade correspondem a menos-valias potenciais resultantes do Justo Valor do activo e isso não é aceite fiscalmente.

3.2.7. NCRF 14 – Concentração de Actividades Empresariais

A Norma é baseada na IFRS – 3, que foi adoptada pela União Europeia, pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Concentração de actividade empresarial é a junção de entidades ou actividades empresariais separadas numa única entidade que relata.

i) Mensuração

Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método da compra. O método da compra considera a concentração de actividades empresariais na perspectiva da entidade concentrada que é identificada como a adquirente.

A adquirente compra activos líquidos e reconhece os activos adquiridos e os passivos e passivos contingentes assumidos, incluindo aqueles que não tenham sido anteriormente reconhecidas pela adquirida. A mensuração dos activos e passivos da

adquirente não é afectada pela transacção, nem quaisquer activos ou passivos adicionais da adquirente são reconhecidos como consequências da transacção, por que não são objecto de transacção.

O goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais representa um pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros resultantes de activos que não sejam susceptíveis de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

A adquirente deve mensurar o custo de uma concentração de actividades empresariais como o agregado dos justos valores, à data da troca, dos activos cedidos, dos passivos incorridos e dos instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, em troca do controlo sobre a adquirente e mais todos os custos directamente atribuíveis à concentração de actividades empresariais.

O custo do goodwill é o excesso do custo da concentração de actividades empresariais em relação ao interesse da adquirente no Justo Valor líquidos dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos.

Se o interesse da adquirente no Justo Valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos, exceder o custo de concentração de actividades empresariais, o adquirente deve: reavaliar a identificação e a mensuração dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida e a mensuração do custo de concentração de actividades empresariais; e reconhecer imediatamente nos resultados qualquer excesso remanescente após a reavaliação.

ii) Implicações Fiscais

Fiscalmente, mantém-se o regime da neutralidade fiscal, mas com algumas alterações.

O n.º 3 do artigo 68.º do CIRC previa que a aplicação do regime especial aplicável às fusões, cisões e entrada de activos estava subordinada à observância, pela sociedade beneficiária, das seguintes condições:

- Os elementos patrimoniais objecto de transferência fossem inscritos na respectiva contabilidade com os mesmos valores que tinham na contabilidade das sociedades fundidas, cindidas ou da sociedade contribuidora;

- Os valores referidos na alínea anterior fossem os que resultavam da aplicação das disposições deste código ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação de carácter fiscal.

Pelo disposto nos artigos 74.º e 130.º do actual CIRC, é substituída a exigência do reconhecimento contabilístico (prevista no n.º 3 do artigo 68.º antes das alterações do CIRC), pela integração no dossier fiscal dos elementos necessários para salvaguardar a tributação posterior no momento da respectiva realização. Portanto, a lei fiscal deixa de estabelecer regras contabilísticas nesta área.

No entanto, a aplicação do regime especial de neutralidade fiscal continua a exigir que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais transferidos pelos mesmos valores que tinham na sociedade fundida ou cindida.

Para garantir o controlo na determinação dos resultados relacionados com os elementos patrimoniais transferidos, a sociedade beneficiária deve incluir no dossier fiscal:

- As demonstrações financeiras da sociedade fundida ou cindida antes da operação de fusão ou de cisão;
- A relação de bens com a indicação dos valores pelos quais eles estavam registados na contabilidade da sociedade fundida ou cindida e os valores pelos quais a sociedade beneficiária registou na sua contabilidade;
- Os mapas das depreciações e amortizações, das perdas por imparidade, as provisões e os ajustamentos em inventários tal como estavam registadas na sociedade fundida ou cindida; e
- A actualização dos valores relativos a esses bens até que sejam vendidos, transferidos ou extintos.

As entidades beneficiam do regime de neutralidade se cumprirem com as condições anteriormente referidas. A aplicação da neutralidade fiscal pretende não desincentivar as operações de concentração de actividades empresariais tributando os resultados das operações.

Isto significa que a entidade adquirida deveria tributar os resultados de uma operação de concentração, que poderia constituir um obstáculo à realização deste tipo de operação. A neutralidade fiscal visa resolver este obstáculo na condição de quando os activos da entidade adquirida forem vendidos, a entidade adquirente utilizar valores do activo que estavam registados na entidade adquirida para efeitos de tributação.

Se as entidades não cumprirem as condições para que o regime da neutralidade fiscal seja aplicado, a incorporada tem de tributar os resultados da operação. Relativamente à incorporante há duas situações:

i) Reconhece o badwill (goodwill negativo), que será tributado. Em contrapartida, irá poder depreciar os itens do activo fixo tangível ou activo intangível com base no Justo Valor (não necessitam de registar os activos pelos valores registados na entidade incorporada); e

ii) Se for goodwill, em termos do código de contas é inserido nos activos intangíveis. Sobre o goodwill não são aceites amortizações, uma vez que não é um activo intangível. As perdas por imparidade reconhecidas no activo não são aceites para efeitos fiscais.

Os itens do activo fixo tangível e do activo intangível mensurados pelo método do custo são amortizáveis ou depreciáveis.

As operações de fusão ou cisão não abrangidas pelo regime especial, a revalorização ao Justo Valor dos activos, passivos e passivos contingentes, são aceites para efeitos fiscais, em conformidade com a alínea a) do n.º 3 do art.º 43.º do CIRC. Esta era a situação até à entrada em vigor do SNC. Actualmente, mantém-se o mesmo critério, apenas houve a alteração da numeração do art.º 43.º para alínea a) do n.º 3 do art.º 46.º do CIRC.

3.2.8. NCRF 16 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

A Norma é baseada na IFRS – 6, que foi adoptada pela União Europeia pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Activos de exploração e avaliação são gastos de exploração e avaliação reconhecidos como activo de acordo com a política contabilística da entidade.

i) Mensuração

a. Mensuração no Reconhecimento

Os activos de exploração e avaliação devem ser mensurados pelo custo. A entidade deve definir os custos que são aceites como activos de exploração e avaliação e aplicar essa prática consistentemente.

Alguns dispêndios que podem ser incluídos na mensuração inicial de activos de exploração e avaliação são:

- Aquisição de direitos de exploração;
- Estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;
- Perfuração exploratória;
- Valas;

- Amostragem; e
- Actividades com a avaliação da exequibilidade técnica e viabilidade comercial da extracção de um recurso mineral.

Os dispêndios relacionados com o desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como activos de exploração e avaliação.

b. Mensuração após Reconhecimento

Uma entidade pode aplicar um de dois modelos: o modelo do custo ou o modelo de revalorização. Quando aplicado, o modelo de revalorização deve seguir a NCRF 6 ou 7 e de forma consistente.

ii) Implicações Fiscais

Embora para efeitos fiscais a regra deva ser o reconhecimento dos gastos no exercício da sua ocorrência, considera-se aceitável a capitalização daqueles gastos, numa base consistente, se tiver sido essa a opção do contribuinte.

Havendo uma omissão por parte do IRC sobre estas matérias, mantém-se a aplicação das normas contabilísticas.

3.2.9. *NCRF 17 – Agricultura*

A Norma é baseada na IAS – 41, que foi adoptada pela União Europeia pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Actividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação biológica de activos biológicos, em produtos agrícolas ou em activos biológicos adicionais, para venda.

Activo biológico é um animal ou planta. Produto agrícola é o produto colhido dos activos biológicos. Colheita é a separação de um produto de um activo biológico ou a cessação de processos de vida de um activo biológico.

Transformação biológica compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas num activo biológico.

i) Mensuração

Um activo biológico deve ser mensurado pelo seu Justo Valor menos custos estimados no ponto de venda, assim como o produto agrícola dos activos biológicos no momento da colheita.

Ao existir um mercado de activos para um activo biológico, o preço cotado é a base apropriada para a determinação do Justo Valor do activo. Para o caso de haver mais do que um mercado, a entidade usará aquela que for mais relevante.

A determinação do Justo Valor de um activo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento de activos biológicos ou de produtos agrícolas segundo atributos significativos. A selecção desses atributos depende dos atributos usados no mercado como base da determinação do preço.

Quando não existe mercado de activos, temos de ver a informação disponível verificando o preço mais recente de transacção no mercado desde que não haja alterações significativas, os preços de mercado de activos semelhantes ajustado para reflectir as diferenças e as referências do sector tais como o valor de um pomar por tonelada, contentor de exportação ou mesmo hectare. Em todos estes casos, é preciso retirar as devidas ilações quanto às diferenças nos vários valores, de modo a obter um Justo Valor estimado que seja razoável.

Muitas vezes as entidades realizam contratos com data futura para vender os seus produtos agrícolas ou activos biológicos. O preço destes contratos não são necessariamente relevantes para o cálculo do Justo Valor, porque estes contratos podem não reflectir uma situação de mercado num dado momento.

Quando não é possível determinar o Justo Valor deve ser mensurado pelo modelo do custo, que é a diferença entre o custo e as depreciações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade.

Esta norma exige um tratamento específico diferente da NCRF 22, subsídios do governo, no caso de estes activos serem mensurados pelo Justo Valor menos os custos estimados no ponto de venda. Nestes casos, temos duas situações: condicional e não condicional.

No caso de não ser condicional, a entidade reconhece-o como rendimento quando este se torna passível de ser recebido. Para o caso de ser condicional, a entidade tem de cumprir determinados critérios, tais como cultivar num dado local durante um determinado tempo, neste caso não se reconhecerá como rendimento até que o período mínimo de cultivo termine.

ii) Implicações Fiscais

Para efeitos fiscais apenas é aceite o modelo do custo, ou seja, a sua mensuração é o seu custo de aquisição para os activos biológicos (de produção) não consumíveis.

Embora este não possam ser considerados como activos fixos tangíveis para efeitos da aplicação do DR n.º 25/de 14 de Setembro 2009, continuam a ser valorizados, para efeitos fiscais, ao custo de aquisição: os ganhos ou perdas resultantes do Justo Valor não concorrem para a formação do lucro tributável e o resultado fiscal da mais ou menos-valia, é apurado com base no custo histórico e não na quantia escriturada no balanço, ao Justo Valor. Aplica-se-lhes o regime do reinvestimento. Nos termos dos artigos 18.º, 20.º, 23.º, 46.º e 48.º do CIRC e DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Quanto aos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos (inventários) para a determinação do lucro tributável a sua mensuração será apurada com base nos preços de venda 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, segundo artigos 26.º, n.º 1 e 28.º do CIRC.

Quanto aos activos biológicos consumíveis, está previsto no art.º 18.º n.º 7 do CIRC, que os ganhos e perdas resultantes da aplicação do Justo Valor concorrem para a formação do lucro tributável. Com excepção das explorações silvícolas plurianuais que mantêm o tratamento fiscal.

Porquê a aceitação do Justo Valor nos activos biológicos consumíveis e os activos biológicos não consumíveis não é aceite? Aceita-se a aplicação do Justo Valor nos activos biológicos consumíveis porque determinar o seu custo (custo de aquisição ou de produção) é muito difícil ou muito oneroso e o Justo Valor é fácil de estimar e de controlar. Podemos efectuar o controlo destas matérias nos mercados de activos (bolsa de Chicago).

Contrariamente, ao que o grupo de trabalho disse no estudo que elaborou sobre os impactos fiscais da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e Normalização da Contabilidade Nacional, em que sugere que se deveria adoptar o modelo do Justo Valor. Mas entendeu-se que este modelo de Justo Valor não deveria ser aceite para efeitos fiscais, ficando apenas o modelo do Custo.

Apesar da aceitação do modelo do Custo, não é aceite para efeitos fiscais qualquer tipo de depreciação ou amortização destes activos, como indicado no n.º 1 do art.º 29.º do CIRC e no n.º 1 do art.º 1.º do DR n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

Para efeitos fiscais, a aplicação do modelo do Justo Valor nos activos biológicos não consumíveis não são aceites porque não há mercado de activos para os mesmos e o Justo Valor não é mensurável de forma fiável. Portanto, não se consegue efectuar controlo do Justo Valor.

As depreciações nos activos biológicos não são aceites para efeitos fiscais porque como referido no n.º 1 do art.º 29.º do CIRC e no n.º 1 do art.º 1.º do DR n.º 25/de 14 de Setembro 2009, apenas são aceites depreciações ou amortizações para os itens pertencentes aos activos fixos tangíveis, activos intangíveis e propriedades de investimento contabilizados ao custo histórico.

A manutenção do tratamento fiscal para as explorações silvícolas plurianuais de forma a possibilitar que os réditos e os gastos destas actividades sejam periodizados segundo o seu ciclo de produção.

3.2.10. NCRF 18 – Inventários

A Norma é baseada na IAS – 2, que foi adoptada pela União Europeia pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

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

i) Mensuração

Os inventários devem ser mensurados pelo montante mais baixo entre o custo ou o valor realizável líquido. Os custos dos inventários compreendem: custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no seu local e nas condições actuais.

Uma entidade deve usar a mesma fórmula de custeio para todos os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhante para a entidade. Como tal, temos o custo médio ponderado, custo específico e o FIFO.

O custo dos inventários pode não ser recuperável se estes estiverem danificados ou obsoletas, se o preço de venda estiver diminuído, se os custos de acabamento ou realização da venda tiverem aumentado.

Sendo assim, é consistente a ideia de reduzir o custo dos inventários ao valor líquido realizável porque não devem ser escriturados os custos pelas quantias superiores às previsivelmente resultantes da sua venda ou uso.

As estimativas do valor realizável líquido têm por base provas disponíveis e mais fiáveis no momento em que são realizadas. Estas estimativas também tomam em consideração a finalidade pela qual é detido o inventário.

Os materiais e outros consumíveis detidos para uso na produção de inventários não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles são incorporados sejam vendidos pelo custo ou acima deste.

Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Sempre que anteriormente tenham havido ajustamentos e estes deixarem de se justificar, deve-se reverter a quantia do ajustamento.

ii) Implicações Fiscais

O regime fiscal dos inventários tem uma grande aproximação ao tratamento contabilístico.

A fórmula de custeio LIFO é definitivamente abandonada.

São aceites as deduções no apuramento do lucro tributável dos 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.

No cálculo do ajustamento passa a ser deduzido ao custo o valor realizável líquido, o que significa aceitar a dedução dos gastos previsíveis de acabamento e venda. De acordo com os artigos 26.º e 28.º do CIRC.

No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a condição de uso ou de venda, admite-se que no custo de aquisição ou de produção sejam incluídos, os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística a aplicar, conforme o n.º 2 do art.º 26 do CIRC.

O preço de venda constante na definição de Valor Realizável é regulado no art.º 26.º n.º 4 do CIRC, em que este preço tem de constar em elementos oficiais ou ser corrente no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Quanto aos ajustamentos só é aceite para efeitos fiscais até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou produção e o valor realizável líquido, pelo disposto no art.º 28.º n.º 1 do CIRC. Esta é uma medida de controlo destes ajustamentos de modo a evitar abusos.

3.2.11. NCRF 20 – Rédito

A Norma é baseada na IAS – 18, que foi adoptada pela União Europeia pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Rédito é o influxo bruto dos benefícios económicos durante o período proveniente do curso de actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capitais próprios, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio. Exclui-se do rédito o IVA, imposto sobre vendas e imposto sobre bens e serviços.

i) Mensuração

O rédito deve ser mensurado pelo Justo Valor da retribuição recebida ou a receber.

A quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo. É mensurado pelo Justo Valor da retribuição recebida ou a receber tendo em conta a quantia de todos os descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade.

Na maioria dos casos, a retribuição é sob a forma de dinheiro ou seus equivalentes e a quantia do rédito é a quantia em dinheiro ou seus equivalentes recebidos ou a receber, mas quando este é diferido, o Justo Valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal.

Quando o acordo constitua efectivamente uma transacção de financiamento, o Justo Valor da retribuição é determinado descontando todos os recebimentos futuros usando uma taxa de juro imputada. A diferença entre o Justo Valor e a quantia nominal de retribuição é reconhecido como rédito de juros.

ii) Implicações Fiscais

Mantém-se o princípio de realização, assim como as regras gerais de reconhecimento dos réditos, já previstas no art.º 18.º do CIRC.

O rédito continua a ser considerado pelo valor bruto e rejeita-se o reconhecimento pelo valor presente dos fluxos financeiros, isto é, o valor temporal do dinheiro é desconsiderado para efeitos fiscais.

Para efeitos fiscais não é aceite, a aplicação da parte da norma, que permite o diferimento do rédito, quando o Justo Valor é menor que a quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber. Nos termos do art.º 18.º, n.º 5 e do art.º 20.º do CIRC.

Não é aceite para efeitos fiscais o reconhecimento do rédito só até ao montante dos gastos recuperáveis, nos casos em que o desfecho da transacção não pode ser estimando com facilidade.

Apenas pode relevar para efeitos fiscais a perda associada ao risco de incobrabilidade do crédito, desde que observadas as condições e os limites previstos no art.º 36.º do CIRC.

Porque foi rejeitada a possibilidade de reconhecimento pelo valor presente dos fluxos financeiros? Foi devido:

- i. Do decorrente diferimento da tributação, cujo controlo administrativo seria difícil;
- ii. Da incoerência com o valor relevante para outros impostos (designadamente, o IVA); e
- iii. Sobretudo, da qualificação dos montantes diferidos como proveitos financeiros, o que suscitaria problemas graves no seu enquadramento tributário, nomeadamente, ao nível das retenções na fonte.

3.2.12. NCRF 26 – Matérias Ambientais

A NCRF 26 – Matérias Ambientais, não tem qualquer tratamento de mensuração pelo Justo Valor. Mas existe um apêndice que não pertence à norma e que tem como objectivo a definição da forma de contabilização de licenças de direitos de emissão de gases com efeito de estufa, por parte de um participante de um plano que seja operacional, que recorre a esse conceito de Justo Valor.

As indicações que constam no apêndice não têm aplicação em corretores ou em entidades intermediárias a quem não foram atribuídas licenças de direitos de emissão de gases com efeito de estufa.

i) Mensuração

Na mensuração no reconhecimento, as licenças de emissão de gases com efeitos de estufa devem ser reconhecido como activo intangível como contrapartida de subsídio quando estas tiverem sido atribuídas gratuitamente. Aquando uma emissão de gases deve ser reconhecido um gasto como amortização do valor do activo intangível. A emissão de gases acima das licenças detidas é encarada como uma responsabilidade segundo a NCRF 21.

As licenças obtidas quer a título oneroso quer a título gratuito devem ser mensuradas pelo Justo Valor, presumindo-se que os títulos adquiridos a título oneroso o Justo Valor é igual ao seu custo de aquisição.

As licenças detidas devem ser mensuradas pelo seu custo, segundo a fórmula de custeio “FIFO”. Para os casos em que a entidade emita gases para além das licenças detidas, a sua mensuração deve ser feita pela melhor estimativa de preço para a sua obtenção.

ii) Implicações Fiscais

Fiscalmente não é referenciado qualquer artigo no CIRC ou no DR n.º 25/de 14 de Setembro 2009, sobre o tema das emissões de gases com efeitos de estufa. Consequentemente, o regime fiscal coincidirá com o tratamento contabilístico em que temos dois casos:

1.º- A transmissão das licenças é a título oneroso, deve-se reconhecer um activo intangível ao Justo Valor, que neste caso é o custo de aquisição. Depois deve-se depreciar o valor com a emissão de gases; e

2.º- A transmissão das licenças é a título gratuito, deve-se valorizar pelo Justo Valor e ao mesmo tempo reconhecer como subsídio. À medida que deprecia o valor da licença, deve reconhecer-se nos resultados o valor do subsídio. Isto dá um resultado nulo, não causando qualquer problema fiscal.

3.2.13. NCRF 27 – Instrumentos Financeiros

A Norma é baseada na IFRS – 7 e IAS – 32 e 39, que foram adoptadas pela União Europeia, pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

Instrumento financeiro é um contrato que dá origem a um activo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.

i) Mensuração

Nesta norma, todos os activos e passivos financeiros são mensurados em cada data do relato:

- Quer pelo modelo do custo, ao custo ou custo amortizado menos qualquer perda por imparidade;

- Quer pelo modelo de revalorização, ao Justo Valor com as suas alterações a ser reconhecidas na demonstração de resultados.

A entidade deve mensurar ao custo ou custo amortizado menos perdas por imparidade:

a) Instrumentos que satisfaçam as condições de ser à vista ou tenha a maturidade definida, os retornos para o detentor ter montante fixo, taxa de juro fixa ou taxa de juro variável que seja um indexante típico de mercado nas operações de financiamento ou que inclua um spread sobre esse indexante e não contém cláusula contratual que possa resultar em perda do valor nominal e do juro acumulado para o detentor;

b) Contratos para conceder ou contrair empréstimos que: não possam ser liquidados em base líquida, quando executados espera-se que reúnam as condições para reconhecimento ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidade e a entidade designe no reconhecimento inicial para serem mensurados ao custo menos perdas por imparidade.

c) Instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente e cujo Justo Valor não possa ser obtido de forma fiável, bem como contratos ligados a tais instrumentos que se executados resultam na entrega desses instrumentos, os quais devem ser mensurados ao custo menos perdas por imparidade.

Uma entidade deve mensurar ao Justo Valor todos os instrumentos que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado com contrapartida de resultados.

Mas para o caso de deixar de ser possível usar o Justo Valor fiavelmente para um instrumento de capitais próprios, a quantia escriturada do Justo Valor torna-se à data da transição, a quantia de custo para efeitos da adopção do modelo do custo amortizado.

Uma entidade deve mensurar os instrumentos de capitais próprios emitidos por dinheiro recebido ou pelo Justo Valor dos recursos recebidos ou a receber: se o pagamento diferido e o valor temporal do dinheiro for significativo, a mensuração inicial deve ser o valor presente da quantia a receber. Todos os custos associados à emissão de instrumentos de capitais próprios devem ser deduzidos à quantia inscrita no respectivo capital próprio.

Na emissão de instrumentos compostos, uma entidade deve alocar a quantia recebida entre as respectivas componentes. Para tal imputação, uma entidade deve determinar a quantia da componente do passivo financeiro como sendo do Justo Valor do passivo financeiro similar que não tenha associado nenhuma componente de capital próprio. A entidade deve imputar a quantia residual à componente capital próprio. Uma entidade não deve reverter tal imputação em qualquer período subsequente.

Em períodos subsequentes à emissão, uma entidade deve reconhecer sistematicamente qualquer diferença entre a componente de passivo e a quantia nominal

a pagar, à data da maturidade, como gasto de juro utilizando o método da taxa de juro efectiva.

ii) Implicações Fiscais

O modelo de Justo Valor é aceite fiscalmente, assim como os seus gastos ou rendimentos relativamente aos instrumentos financeiros reconhecidos pelo Justo Valor através de resultados, desde que: tenham um preço formado num mercado regulamentado, e o sujeito passivo não detenha uma participação no capital social superior a 5%.

Logo, os instrumentos financeiros que não cumprem estes dois requisitos são excluídos, de reconhecimento pelo Justo Valor. Para estas situações, continua-se a aplicar o princípio da realização, isto é, os ajustamentos decorrentes da aplicação do Justo Valor não concorrem para a formação do lucro tributável e o activo fica sujeito ao regime das mais ou menos-valias.

Este princípio também se aplica aos instrumentos financeiros que são mensurados ao Justo Valor cuja contrapartida seja reconhecida em capitais próprios, ou seja, os activos são classificados como activos financeiros detidos para venda. Todos estes pontos, nos termos do n.º 9 do art.º 18.º, e alínea f) e g) do n.º 1 do art.º 20.º do CIRC.

Em relação aos instrumentos mensurados pelo custo, são aceites os rendimentos e os gastos resultantes da aplicação do método do juro efectivo. Tendo como consequência o fim da obrigação do deferimento, durante três anos, das despesas com emissão de obrigações que estavam previstas na alínea a) do art.º 17.º do DR n.º 2/90, de 12 de Janeiro, devido às características do método obrigavam a que estas despesas fossem diferidas.

Esta restrição da aceitação para efeitos fiscais do modelo do Justo Valor é mais uma forma de controlar a mensuração pelo Justo Valor. Porque para os casos em que não é aceite fiscalmente, isto é, para uma adopção demasiado generalizada deste modelo apresentaria diversos riscos e dificuldades, nomeadamente:

- i) A possibilidade de surgimento de dificuldades de liquidez decorrentes da tributação de ganhos latentes ou potenciais;
- ii) O incremento da volatilidade do lucro tributável (e consequentemente da receita fiscal) decorrente da flutuação das cotações de mercado; e

- iii) A aplicação dos coeficientes de correcção monetária (art.º 44.º do CIRC) e o regime de reinvestimento (art.º 45.º do CIRC).

3.2.14. NCRF 28 – Benefícios dos Empregados

A Norma é baseada na IAS – 19, que foi adoptada pela União Europeia, pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão.

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

Outros benefícios de longo prazo dos empregados são os benefícios dos empregados que não se vençam na totalidade dentro de 12 meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço (que não sejam benefícios pós-emprego, benefício de cessação de emprego e benefícios de remuneração em capital próprio).

i) Mensuração

A Mensuração de outros benefícios de longo prazo dos empregados raramente origina uma quantia material de custos dos serviços passados, desta forma, é exigido um método de contabilização simples.

A quantia reconhecida como um passivo relativo a outros benefícios a longo prazo dos empregados deve ser totalmente líquido das seguintes quantias: o valor presente da obrigação de benefícios definidos à data do balanço; menos o Justo Valor à data do balanço dos activos do plano (se existir) dos quais as obrigações devem ser líquidas directamente.

Neste benefício, uma entidade deve reconhecer-se totalmente líquido das seguintes quantias como gasto ou rendimento (excepto na medida em que outra NCRF exija ou permita a inclusão no custo de um activo): custos dos serviços correntes; custo dos juros; o retorno esperado de quaisquer activos do plano e sobre qualquer direito a reembolso reconhecido como activo; ganhos e perdas actuariais, que devem ser todos imediatamente reconhecidos; custo dos serviços passados, que devem ser todos imediatamente reconhecidos; e o efeito de quaisquer cortes ou liquidações.

Uma forma de outros benefícios a longo prazo do empregado é o benefício de incapacidade de longo prazo. Se o nível do benefício depende da duração temporal durante o qual se espera que o pagamento seja feito. Se o nível do benefício for o mesmo para qualquer empregado inválido independentemente dos anos de serviço, o

custo esperado desses benefícios é reconhecida quando ocorre um acontecimento que cause uma incapacidade de longo prazo.

ii) Implicações Fiscais

Os benefícios que se encontram previstos no antigo art.º 40.º do CIRC, e agora no art.º 43.º do CIRC, mantêm o regime fiscal aí estabelecido.

Se não estiverem abrangidos por este artigo e não forem considerados rendimentos de trabalho dependente, os gastos relativos a outros benefícios de longo prazo dos empregados só são considerados como gasto fiscal no período em que estas importâncias são pagas ou colocadas à disposição do beneficiário.

3.3. Conclusão

Em Portugal, a maioria das normas do SNC em que se trata do Justo Valor como mensuração, para efeitos fiscais não é aceite, visto que tem dificuldades na aferição da mensuração do Justo Valor, carece de controlo e pode levantar problemas quando se tributa resultados potenciais.

Algumas das normas em que efectivamente é aceite, para efeitos fiscais, o modelo de Justo Valor são essencialmente a NCRF 17 – Agricultura, a NCRF 18 – Inventários e a NCRF 27 – Instrumentos Financeiros. Mas esta aceitação é restringida por condições ou regulada pela Administração Fiscal, de forma a conseguir efectuar controlo na aplicação do modelo do Justo Valor.

O grupo de trabalho que elaborou o estudo sobre os impactos fiscais da adopção das IAS's, refere em algumas normas que existe a dificuldade na aferição da mensuração do Justo Valor. Como no caso da NCRF 11 – Propriedade de investimento, em que não é aceite para efeitos fiscais o modelo do Justo Valor, devido a esta dificuldade.

Relativamente à tributação de resultados potenciais, derivado da mensuração pelo Justo Valor, podemos ter problemas:

1. Se tributássemos ganhos potenciais em activos não correntes, essencialmente as NCRF's 6 – Activos Intangíveis, 7 – Activos Fixos Tangíveis e 11 – Propriedades de Investimentos, estaríamos a tributar ganhos potenciais muito antes da sua realização. Assim, correndo sérios riscos de tesouraria por parte da entidade, devido a este desfasamento temporal entre a tributação e a sua realização.

2. Tributando ganho potenciais em activos correntes, essencialmente as NCRF's 17 – Agricultura (alguns activos biológicos), 18 - Inventário e 27 – Instrumentos Financeiros, o desfasamento temporal não é tão grande e assim corre-se um risco menor, podendo-se aceitar a aplicação do Justo Valor para efeitos fiscais. Como podemos verificar nestas normas, a sua aceitação tem determinadas condições; e

3. Se tributássemos perdas potenciais, neste caso os problemas recairiam sobre o Estado, prejudicando-o nas receitas fiscais.

Os vários casos em que apenas é aceite o modelo do Custo ou restringindo a aplicação do modelo do Justo Valor, para efeitos fiscais, significa que o legislador pretendeu precaver-se dos problemas anteriormente mencionados e evitar as “fraudes e evasões fiscais”.

4. Resumo das Tarefas Desenvolvidas

Neste capítulo farei uma breve descrição das tarefas que desenvolvi junto da entidade de acolhimento, mais concretamente, junto da Divisão de Inspecção Tributária II – Rendimento sobre Pessoas Colectivas da DFL.

Compete à Inspecção Tributária exercer as seguintes funções: observar realidades tributárias, por vezes complexas e não isentas de dificuldades na sua abordagem, obrigando estes serviços a um estudo, análise e pesquisa criteriosos; verificar o cumprimento das obrigações fiscais; e realizar uma acção preventiva, de modo a evitar situações de incumprimento fiscal.

O primeiro ponto deste capítulo trata da análise interna da Declaração Mod. 22 – IRC, tarefa que ocupou a maior parte de tempo do meu estágio, onde efectuei análise da Declaração Mod. 22-IRC. A minha análise incidiu apenas na Declaração Mod. 22 entregue pelas entidades que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial ou agrícola e que se encontram no Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável.

De seguida, trato da análise de pedidos de reembolso de IVA. Para terminar este capítulo, trato da avaliação de quotas, tarefa que desenvolvi de forma residual.

4.1. Análise Interna – Análise da Declaração de Rendimentos (Mod. 22 – IRC)

A análise interna das declarações fiscais encontra-se prevista no Plano Nacional de Actividades de Inspecções Tributária (PNAIT), que está subordinado às orientações definidas no plano estratégico da DGCI, definidas para as várias Direcções de Finanças dos distritos do país.

O PNAIT estabelece ainda os objectivos estratégicos e operacionais, define as linhas de orientação, hierarquiza opções, programas de acção e procede à afectação e mobilização de recursos.

Neste âmbito, a análise interna enquadra-se nos objectivos e programas de controlo inspectivo do IVA, IRC, e IRS.

4.1.1. Selecção dos Contribuintes

A selecção dos contribuintes para inspecção obedece a critérios objectivos e a critérios subjectivos. Os critérios objectivos são constituídos a partir de: sugestões das várias áreas de gestão dos diferentes impostos; sugestões das unidades orgânicas da Inspecção Tributária; estudos comportamentais (denúncias, etc.); informação de outras

entidades; pedidos de cooperação administrativa entre Estados Membros da União Europeia; troca de informação no âmbito das convenções; índices, indicadores e cruzamentos automáticos. Os critérios subjectivos partem da necessidade de ponderar quantas acções de inspecção deverá ter um determinado programa de inspecção e, sobretudo, ponderar o grau de importância de cada um dos critérios de selecção.

4.1.2 Notificação Enviada ao Contribuinte

Nesta fase, solicita-se ao sujeito passivo de IRC, por carta registada e a título devolutivo, o dossier fiscal dos exercícios que irão ser analisados. Esta carta registada visa a notificação prévia do procedimento de inspecção, previsto nos termos do artigo 49.º do RCPIT. O processo de documentação fiscal solicitado deverá conter os documentos definidos pela Portaria n.º 359/2000, 20 de Junho (Anexo II).

4.1.3. Análise Interna da Modelo 22 – IRC

O Dossier Fiscal enviado pelo contribuinte, Declaração Modelo 22-IRC e a Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, fica disponível no Sistema Informático da DGCI. Depois de reunidos todos estes elementos pode realizar-se a análise interna propriamente dita. O objectivo principal desta análise é:

1º - Conferir a matéria colectável e o IRC a pagar, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do CIRC.

2º - Conferir o lucro tributável/prejuízo tributável declarado no Quadro 07. Devendo a contabilidade estar organizada de acordo com a normalização contabilística e fiscal (SNC ou POC), que deverá reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo, devendo ainda todos os lançamentos estar apoiados em documentos justificativos, pelo que o lucro tributável é apurado da seguinte forma:

Proveitos ou Ganhos – Custos ou Perdas = Resultado Líquido do Exercício (resultado contabilístico, que se encontra demonstrado no Anexo A da Declaração Anual).

Resultado Líquido do Exercício (conta 88 POC) + Variações Patrimoniais Positivas – Variações Patrimoniais Positivas + / – Correções Positivas nos termos do Código do IRC e outra Legislação Complementar = Prejuízo Fiscal ou Lucro Tributável.

3º - Seleccionar sujeitos passivos para inspecção externa, caso se verifiquem anomalias, incorrecções ou rácios de rentabilidade inferiores aos do sector.

Foi pois esta a metodologia que segui:

I) Verificação das Actas

As actas servem para conferir o seguinte: as contas da sociedade foram aprovadas pelos sócios, devendo estar assinadas pelos mesmos; o valor do Resultado Líquido ali indicado é igual ao apurado nas Demonstrações Financeiras e igual ao que é declarado na Declaração do Mod. 22 -IRC; e como foram aplicados os resultados? Em reservas, gratificações, distribuição de lucros aos sócios;

II- Conferência dos valores

A declaração de rendimentos é composta por vários quadros, sendo os mais importantes os seguintes: Q07 - Apuramento do Lucro Tributável, Q09 - Apuramento da Matéria Colectável, Q10 - Apuramento do Imposto e Q11 - Outras Informações, (Anexos III, IV e V, respectivamente).

De seguida irei elencar alguns dos campos do Q07 que analisei durante o meu estágio e que considero serem mais importantes pelo facto de serem susceptíveis de mais infracções.

1. Verificação do montante do Resultado Líquido (Campo 201-Q07): este valor deverá ser conferido com os valores dos balancetes e das outras peças contabilísticas disponíveis: demonstrações de resultados, balanço, etc. Por vezes, são declarados valores que não coincidem com os valores da contabilidade. Na maioria dos casos que analisei, os valores foram coincidentes.

2. Variações Patrimoniais Positivas Não Reflectidas no Resultado Líquido (art.º 21.º do CIRC) (Campo 202-Q07): são todas aquelas operações que não estão excepcionadas no art.º 21.º do CIRC e que se deverão acrescer aos Resultados Líquidos (exemplo: um acréscimo patrimonial a título gratuito ou uma doação de um imóvel).

3. Variações Patrimoniais Negativas Não Reflectidas no Resultado Líquido (art.º 24.º do CIRC) (Campo 203-Q07): estas operações que também não estão excepcionadas no art.º 24.º do CIRC e que não se encontram reflectidas no Resultado Líquido poderão ser deduzidas aos Resultados Líquidos.

Este valor poderá ser conferido nas actas e no anexo ao balanço e à demonstração de resultados. Caso existam dúvidas sobre o recebimento até ao final do período seguinte (n.º 3 do art.º 24.º do CIRC), podem ser solicitados esclarecimentos adicionais ao contribuinte. Em todos os casos que analisei, todas as variações

patrimoniais negativas respeitavam a gratificações, cabendo quase sempre a maior parte aos membros dos órgãos sociais.

4. Reintegrações e Amortizações Não Aceites Como Custos (art.º 33º nº 1 do CIRC) (Campo 207-Q07): trata-se de todas as reintegrações e amortizações não aceites como custo fiscal pelo art.º 33.º do CIRC e pelo DR n.º 2/90, de 12 de Janeiro. Em conjunto com o mapa de reintegrações e amortizações, disponíveis no dossier fiscal, deve verificar-se se:

i) Os valores do somatório dos mapas de reintegrações e amortizações (Anexo VI) coincidem com os valores inscritos na declaração anual (IES), quer no balanço, quer na demonstração de resultados;

ii) Os valores inscritos nos mapas de reintegrações e amortizações relativos às viaturas ligeiras ou mistas ultrapassa o valor das reintegrações e amortizações aceites para efeitos fiscais (€ 29.927.87); e

iii) O valor dos edifícios inclui ou não o valor correspondente ao terreno, previsto no n.º 3 do art.º 11.º do DR n.º 2/90, de 12 de Janeiro, ou seja, caso os imóveis adquiridos sejam registados sem indicação expressa do valor do terreno, o valor a atribuir a este, para efeitos de evidenciação na contabilidade, é fixado em 25% do valor global, a menos que o contribuinte estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

5. Mais e Menos-Valias Fiscais (artigos 23.º, 43.º, 44.º e 45.º do CIRC) (campos – 215, 216, 229, 230, 274 e 275 – Q07): com base nos balancetes e modelo de mais ou menos valias fiscais (Anexo VII) devemos conferir o seguinte:

5.1. Sempre que haja lugar a uma alienação de um bem do activo immobilizado o resultado será dado pela diferença entre o valor de realização do bem e o respectivo valor líquido contabilístico que influenciará o resultado líquido do exercício, sendo a movimentação contabilística inerente a este tipo de operações:

Mais-Valia Numa Venda de um Activos do Immobilizado Corpóreo

$\frac{12/268x}{\textcircled{1}}$	$\frac{42x}{\textcircled{2}}$	$\frac{482x}{\textcircled{3}}$	$\frac{7942}{\textcircled{2} \quad \textcircled{1} \quad \textcircled{3}}$
-----------------------------------	-------------------------------	--------------------------------	----------------------------------------------------------------------------

Menos-Valia Numa Venda de um Activos do Immobilizado Corpóreo

$\frac{11/12/268x}{\textcircled{1}}$	$\frac{42x}{\textcircled{2}}$	$\frac{482x}{\textcircled{3}}$	$\frac{6942}{\textcircled{2} \quad \textcircled{1} \quad \textcircled{3}}$
--------------------------------------	-------------------------------	--------------------------------	----------------------------------------------------------------------------

No esquema acima, que reflecte o apuramento da mais ou menos-valia, ① é o registo do preço de venda, ② é o registo do abate do custo de aquisição e ③ é o registo do abate da amortização acumulada.

5.2. Em termos fiscais, a mais-valia ou a menos-valia é calculada nos seguintes termos (artigos 42.º e 43.º do Código do IRC):

Mais/Menos-valia Fiscal = V. Realização - (Valor de Aquisição - Reintegrações Fiscais) X Coeficiente de Correção Monetária

5.3. Esta divergência na determinação das mais-valias e das menos-valias, em termos contabilísticos e fiscais, conduz a que, para efeitos da determinação do lucro tributável, se adoptem os seguintes procedimentos:

1.º Eliminar do resultado líquido do exercício os valores referentes às mais-valias e às menos-valias apuradas e registadas na contabilidade, para o que se procederá, respectivamente, à dedução ou ao acréscimo dos montantes em questão no Q07 da declaração M22, conferindo estes valores nos Campos 215 e 229;

2.º Apurar as mais-valias e as menos-valias fiscais realizadas no exercício, procedendo, para o efeito, ao acréscimo ou à dedução dos montantes em causa no mesmo quadro, conferindo os valores dos Campos 216 - mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 43.º do CIRC), Campo 274 - mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 45.º do CIRC), Campo 275 - acréscimos por não reinvestimento (art.º 45.º n.º 6 do CIRC) e Campo 230 - menos-valias fiscais (art.º 43.º do CIRC). Ou seja:

i) No campo 230 deduz-se ao resultado líquido do exercício a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais;

ii) No campo 216 acresce-se a totalidade da mais-valia fiscal apurada, quando o contribuinte não tem qualquer intenção de reinvestir nas condições previstas no art.º 45.º do CIRC; e

iii) No campo 274 apenas concorre para o lucro tributável metade da diferença positiva, se o contribuinte declarar cumprir as condições previstas nos termos do n.º 1, 2, 3, 4 e 5 do art.º 45.º do CIRC;

iv) No campo 275 a não concretização do reinvestimento, no todo ou em parte, no prazo estabelecido legalmente, determina a consideração como proveito fiscal no último exercício naquele incluído da parte proporcional da diferença positiva ainda não incluída no lucro tributável, majorado de 15%.

6. Ajustamento de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (artigos 34.º, 35.º e 36.º do CIRC) (campos 270-Q07): são inscritos neste campo as parcelas do montante do ajustamento contabilístico que não se enquadrem no art.º 34.º ou que excedem os limites legais previstos nos artigos 35.º e 36.º do CIRC.

No mapa de provisões (Anexo VIII) conferimos a constituição ou o reforço da provisão em que podem ter origem: “a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa” (art.º 34.º n.º 1 alínea a) do CIRC) e “sejam evidenciados na contabilidade ou as que se destinarem a cobrir as perdas de valor que sofrerem as existências” (art.º 34.º, n.º 1, alínea b) do CIRC).

i) Créditos de cobrança duvidosa nos mapas de provisões podem ser:

a. Créditos em contencioso (no art.º 35.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIRC) – a constituição ou o reforço de devedores que tenham pendentes processo especial de recuperação, processo de execução, falências, insolvência ou créditos que tenham sido reclamados judicialmente;

b. Créditos em mora (no art.º 35.º, n.º 1, alínea c) do CIRC) – créditos que estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de que foram efectuadas diligências para o seu recebimento;

ii) Depreciações de existências, a provisão corresponde à diferença entre o custo de aquisição ou de produção das existências constantes do balanço no fim do exercício e o respectivo preço de mercado referido à mesma data, quando este for inferior àquele (art.º 36.º do CIRC).

São inscritos no campo 272 – “Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados” – a deduzir os montantes das reduções ou anulações dos ajustamentos dos valores do activo, designadamente os montantes registados nas contas 772, 7881 e 7882 do POC, caso estes ajustamentos tenham sido tributados.

7. Benefícios fiscais (artigos 19.º e 61.º a 65.º do EBF, Estatutos do Mecenato, art.º 41.º do CIRC) (campo 234): os benefícios fiscais a incluir no campo 234 são os que operam por dedução ao rendimento. O montante inscrito neste campo deve constar no Q04 do anexo F à IES ou declaração anual (Anexo IX). Os casos mais frequentes são: majoração nos termos do estatuto do mecenato (mecenato social, familiar, cultural e ambiental, etc.), incentivos à criação de emprego (art.º 19.º do EBF) e quotização para associações empresariais (art.º 41.º do CIRC).

4.2. Análise de Pedidos de Reembolsos de IVA

O IVA rege-se por dois diplomas – base: Código do IVA (CIVA) e regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI). Para além destes diplomas temos que ter em conta várias normas avulsas, nomeadamente o Despacho Normativo n.º 23/2009, de 17 de Junho, no que se refere aos reembolsos do IVA.

São sujeitos ao imposto do IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas em território nacional, as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas em Portugal, como estão definidas e reguladas no RITI.

Os vários números do art.º 22 do CIVA definem que para haver direito a reembolso de IVA é necessário que o contribuinte tenha direito à dedução do imposto, e que esta dedução seja superior ao IVA liquidado nas operações tributáveis. Ao excesso deduzido pode reportar-se o seu montante para o período seguinte; ou solicitar-se o seu reembolso. Uma entidade encontra-se em condições de solicitar o reembolso quando está numa das duas situações previstas nos números 5 e 6 do art.º 22.º do CIVA.

A concessão do reembolso de IVA depende da verificação cumulativa dos requisitos mencionados nos termos das alíneas a), b), c) e e) do art.º 6.º do Despacho Normativo n.º 23/2009, de 27 de Junho.

O envio por transmissão electrónica das declarações periódicas do IVA e dos seus anexos facilita o cumprimento das obrigações dos contribuintes e, ao mesmo tempo, permite um aumento da eficiência no controlo da informação por parte da Administração Fiscal. A submissão automática, obrigatória, de todos os pedidos de reembolso está sujeita a um sistema de testes de risco, baseado no controlo da informação declarativa. Com este sistema estabelecem-se as prioridades e os níveis de intervenção dos serviços inspectivos dos pedidos de reembolsos automaticamente seleccionados para se inspeccionarem.

Quando o sujeito passivo solicita o reembolso, a declaração periódica de IVA e de transacções intracomunitárias, se for o caso, deve ser acompanhada dos documentos previstos no Despacho Normativo 23/2009: relação de clientes, relação de fornecedores e relação de sujeitos passivos a que respeitam as regularizações.

Numa análise interna de um reembolso de IVA são feitos normalmente os seguintes procedimentos:

1. Análise à relação de clientes (Anexo X) – um sujeito passivo pode efectuar vendas ou prestações de serviços isentas de IVA, que lhe permitiram direito à dedução, em várias situações, nomeadamente:

- Exportações e operações assimiladas a exportações, definidas no n.º 8, do art.º 29.º do CIVA;

- Vendas a clientes nacionais, isentas ao abrigo do art.º 6.º do Decreto-Lei 198/90, de 19 de Junho. Para as comprovar são exigidos os documentos comprovativos próprios: documentos de exportação e certificados de exportação, respectivamente;

- Vendas cuja liquidação do correspondente IVA é da competência do adquirente (sucatas e construção civil), de acordo com as alíneas i) e j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA. Deve-se verificar se as mesmas cumprem as condições da legislação aplicável, a qual se encontra pormenorizado nos ofícios circulados n.º 30 098, de 11 de Agosto de 2006 (sucatas) e n.º 30 101, de 24 de Maio de 2007 (construção civil).

Na análise que se faz, começa-se por se verificar se o cliente é sujeito passivo. Em caso afirmativo, verifica-se em que área de actividade se enquadra e se declara valores compatíveis.

2. Análise à relação de fornecedores (Anexo XI) – verificar se estes declararam valores compatíveis nos períodos em causa e se a sua actividade é compatível com a do cliente. Identificação por campos do IVA dedutível da declaração periódica, com quem foram efectuadas aquisições de bens, serviços ou das importações com quem foram efectuadas liquidações de IVA.

3. Análise à relação dos sujeitos passivos a que respeitam as regularizações (Anexo XII) – confere-se o campo 41 da declaração do IVA se o sujeito passivo analisado teve relações comerciais no período em causa, porque este campo tem de ter pelo menos o montante de IVA regularizado pelo sujeito passivo que está a ser analisado.

4. Verificar através do Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES) se as transacções Intracomunitárias (TIB's) declaradas reúnem as condições necessárias para serem classificadas de TIB's, para o fornecedor poder vender sem IVA;

5. Verificar se o sujeito passivo tem dívidas fiscais;

6. É preciso conferir se o sujeito passivo entrega, e em dia, as declarações de rendimentos (M22 do IRC ou M3 do IRS) e as declarações anuais (IES);

7. Verificar se o sujeito passivo tem retenções na fonte do IRS ou IRC e se estão em dia.

Visto que um sujeito passivo pode acumular reportes durante mais de três períodos e os elementos que vão junto à declaração periódica onde é pedido o reembolso se referem no máximo aos 3 períodos anteriores, o analista pode entender ser

necessário analisar todos os períodos em que o reporte se manteve, no máximo até ao período de caducidade (4 anos).

4.3. Avaliação de Quotas

Avaliação de quotas por parte da Administração Fiscal tem por base a situação patrimonial a avaliar a determinação do valor tributável das participações sociais.

A avaliação da entidade encontra justificação perante diversas operações, tais como: aquisição ou venda da entidade; aquisição de quotas ou partes de capital com finalidade de exercício de domínio da entidade; operações ligadas a acções e títulos em carteira; fusão ou incorporação de entidades; aumento de capital por emissão de acções; e necessidade dos sócios ou accionistas pretendam em determinado momento conhecer o valor do património da entidade.

É importante analisar este problema na óptica fiscal, tendo em consideração uma avaliação histórica, no sentido de que todas as avaliações reportadas a um determinado momento não serão influenciadas por juízos de valor, independentemente da sua maior ou menor objectividade, relativamente à projecção futura do património avaliado.

A Direcção de Finanças encontra-se obrigada a calcular o valor das quotas das entidades, no n.º 1 do art.º 31.º do Código do Imposto de Selo, que refere: “... *o chefe de finanças remeterá à Direcção de Finanças o duplicado do extracto do balanço, havendo-o, e demais elementos apresentados ou de que dispuser, a fim de se proceder à determinação do seu valor.*”

Os factos tributários que estão na origem de uma avaliação são as transmissões gratuitas: de propriedade plena, de propriedade separada do usufruto e do usufruto. Todos estes factos tributários são resultado de óbitos (heranças) ou doações.

Como a avaliação das quotas é baseada no património da entidade a avaliar, o valor das quotas determina-se pelo último balanço, de acordo com o n.º 1 do art.º 15.º do CIS. De acordo com o n.º 2 do art.º 15.º do CIS, se o último balanço necessitar de ser corrigido, o valor das quotas é determinado na base do balanço corrigido. Entende-se como último balanço o balanço referente ao fim do exercício anterior àquele em que se verificou a transmissão.

4.3.1. Procedimentos comuns antes de uma avaliação de quotas

Numa análise de avaliação de quotas devem considerar-se os seguintes parâmetros: valor nominal das quotas transmitidas; percentagem do valor do capital

nominal transmitido, relativamente ao capital social, deduzido do valor nominal das participações de capital na própria entidade; relevância da situação líquida constante do balanço do exercício anterior à transmissão no contexto das correcções a efectuar; valor das provisões e ajustamentos contabilizados, ainda que aceites para efeitos fiscais; e imobilizado líquido subavaliado, dando particular ênfase à reavaliação.

Estes parâmetros são para avaliar a importância da transmissão, das prováveis correcções do valor nominal transmitido e o peso que as correcções aos valores contabilísticos da entidade poderão ter no apuramento do valor tributável em imposto de selo.

É procedimento corrente verificar as actas das assembleias que aprovam as contas e aplicam o resultado do exercício anterior à transmissão. Deve-se efectuar uma análise comparativa em termos evolutivos do balanço e demonstrações de resultados dos dois últimos exercícios imediatamente anteriores à transmissão.

4.3.2. Avaliação do valor das participações transmitidas

Numa avaliação podemos ter várias situações, como está previsto no n.º 1 do art.º 31.º do CIS:

- a) Avaliações de quotas – são os casos que ocorrem com mais frequência.
- b) Avaliações de acções (excepção) – são excepções para os casos que ainda fazem parte das heranças ou doações acções. Nestes casos, o seu valor tem de ser calculado segundo a fórmula da alínea a) do n.º 3 do art.º 15.º do CIS.

Estas duas avaliações são para entidades obrigadas a ter contabilidade organizada ou que têm contabilidade organizada. Mas para entidades que não são obrigadas a ter contabilidade organizada está previsto no art.º 16.º do CIS como proceder à avaliação de quotas.

4.3.2.1. Avaliação de Quotas

O n.º 1 do art.º 31.º do CIS refere as entidades sujeitas à avaliação de quotas quando façam parte de heranças ou de doações.

O cálculo do valor da quota é determinado com base na relação existente entre o valor nominal da quota e o valor do capital social da entidade a avaliar, recorrendo à seguinte fórmula: cálculo da quota = $\frac{e}{d} \times a$, $d = (b - c)$

Onde $e \equiv$ valor nominal da quota, $d \equiv$ capital social abatido da diferença entre o capital social (b) e quotas próprias (c) e $a \equiv$ capital próprio corrigido.

5. Análise crítica das competências necessárias, adquiridas e que ficaram por adquirir

No fim do estágio é importante fazer uma análise retrospectiva, sendo muito importante para mim verificar o quanto evolui e o quanto ficou por desenvolver com esta nova experiência que o estágio me proporcionou.

Nas tarefas por mim realizadas no estágio foram-me exigidas competências que adquiri no meu percurso académico, onde destaco as disciplinas de fiscalidade e de contabilidade financeira. No estágio tive a oportunidade de aprofundar algumas destas competências já adquiridas, mas também desenvolvi competências que foram necessárias para a realização de tarefas ao longo do estágio, e que eu não adquiri no percurso académico, tais como direito comercial e avaliação de quotas.

Na DFL desenvolvi mais rigor nos métodos de trabalho, espírito de grupo e de entreaajuda no local de trabalho.

6. Balanço do valor acrescentado pelo estágio para a formação do estagiário e para a Entidade de Acolhimento

O estágio curricular na DFL possibilitou o contacto com as diversas áreas funcionais do Serviço. Também permitiu conhecer novas áreas de estudo e princípios fundamentais inerentes às funções Inspeção Tributária.

Este estágio foi uma experiência muito enriquecedora, quer a nível profissional, dado que foi o meu primeiro contacto com o mercado do trabalho, quer a nível pessoal, pois ensinou-me a trabalhar em equipa e a desenvolver maior disciplina em termos de horários e método de trabalho.

Para a entidade de acolhimento pude contribuir para o esclarecimento de algumas questões contabilísticas em discussão sobre o SNC. No decorrer do estágio, pude dar uma pequena contribuição no cumprimento de objectivos estipulados pela DGCI à DFL.

A realização deste estágio constitui um enorme valor acrescentado na minha futura integração profissional.

7. Conclusão

O objectivo deste relatório foi analisar as “Implicações Fiscais no Justo Valor das Normas do Sistema de Normalização Contabilística” e, simultaneamente, fazer a descrição de tarefas relacionadas com a inspecção tributária, que estão interligadas com a realização do estágio no período de 1 Outubro de 2009 a 21 de Janeiro de 2010.

No início deste relatório fez-se a apresentação da entidade de acolhimento, onde apresento os objectivos estratégicos da Inspeção Tributária, na DFL.

No terceiro ponto, tratou-se das “Implicações Fiscais no Justo Valor das Normas do Sistema de Normalização Contabilística”, em que permitiu concluir-se que o âmbito de aplicação do Justo Valor, para efeitos fiscais, em Portugal é muito reduzido.

A aceitação do Justo Valor, para efeitos fiscais, tem dificuldades na aferição da mensuração do Justo Valor, carece de controlo e pode levantar problemas quando se tributa resultados potenciais. As restrições na aceitação do Justo Valor são a forma que o legislador encontrou para defender o fisco e o sistema fiscal de potenciais infractores (fraudes e evasões fiscais).

É de salientar que o SNC visa a harmonização e modernização contabilística, não só a nível nacional, mas também a nível internacional. Uma vez que estas normas têm origem nos Regulamentos da Comissão Europeia e que estes tiveram origem nas IAS.

No quarto ponto foram descritas as tarefas executadas durante o estágio curricular, durante um período de 16 semanas na DFL. De seguida, pude tratar das competências que tinha, que tive de adquirir e ainda elaborar um balanço do meu estágio na entidade. É de realçar as várias realidades tributárias e as acções preventivas que pude observar na inspecção tributária da DFL.

Dada a escassez de informação disponível das entidades inspeccionadas, os inspectores tributários analisam de forma mais eficiente possível as informações financeiras e fiscais declaradas pelos sujeitos passivos. A eficácia da Inspeção Tributária está dependente do tratamento dado à informação e a sua qualidade.

Durante o período de estágio pude constatar que a inspecção tributária da DFL procura efectuar correcções voluntárias junto dos sujeitos passivos quando estes se encontram em situação de infracção. Estas correcções voluntárias têm por objectivo tornar processos menos onerosos e menos burocráticos para ambas as partes.

A realização deste estágio representou um enorme valor acrescentado para a minha integração profissional, porque para além de adquirir e aprofundar competências em várias áreas, pude desenvolver o espírito de grupo e entreajuda no local de trabalho.

Bibliografia

- BORGES, António; José Azevedo Rodrigues; José Miguel Rodrigues; Rogério Rodrigues, *As Novas Demonstrações Financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade*, Áreas Editora, 2ª ed., 2007.
- BORGES, António; José Azevedo Rodrigues; Rogério Rodrigues, *Elementos de Contabilidade Geral*, 23ª ed., Áreas Editora.
- BATISTA DA COSTA, Carlos e Correia Alves, Gabriel, *Contabilidade Financeira*, Editora Rei dos Livros, 1996.
- Grupo de trabalho: Presidente – José Vieira dos Reis; Vogais – João Pedro Santos (CEF), Paulo Albuquerque (CEF); Carlos Ribeiro (DSIRC); Leopoldo Alves (CNC); Maria João Leal/ José Rosas/ José Manuel Coelho (BP); Teresa Casado (ISP); Mário Freire (CMVM) – Criado por despacho 23 de Janeiro de 2006 do secretário de estado dos assuntos fiscais. *Impacto Fiscal da Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade* – Lisboa, 25 de Julho de 2006.
- Revista CTOC - n.º 107 (Fevereiro 2009), n.º 109 (Abril 2009), n.º 110 (Maio 2009), n.º 116 (Novembro) e n.º 117 (Dezembro).
- Decreto-Lei n.º 394-B/84, *Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA)*, Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 290/92, *Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI)*, Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, *Código do Imposto Sobre o Rendimento Colectivo (CIRC)*, Ministério das Finanças.
- Lei n.º 150/99, *Código do Imposto de Selo*, Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 198/ de 3 de Julho de 2001, *Estatutos dos Benefícios Fiscais*, Ministério das Finanças.
- Decreto-lei 158/2009, de 13 de Julho, aprovou o SNC e revogou o POC, Ministério das Finanças.
- Decreto-lei 159/2009, de 13 de Julho, altera o Código do IRC, aditamento ao CIRC, aditamento de epígrafes ao CIRC, regime transitório, revogação de disposições do CIRC e de outras disposições, remunerações e remissões e republicação e adaptação da terminologia fiscal à contabilística. Ministério das Finanças.

Decreto-Regulamentar n.º 2/de 12 de Janeiro de 1990, que fica sem eficácia em 2010 e é substituído pelo Decreto-Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro, *Regime de Depreciações e Amortizações*. Ministério das Finanças.

Portaria 986/2009, de 7 de Setembro – Portaria dos modelos das Demonstrações Financeiras, Ministério das Finanças.

Portaria 1011/2009, de 9 de Setembro – Portaria do novo Código de Contas, Ministério das Finanças.

Direcção Geral do Impostos, [consulta em 05/02/2010], disponível em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action#>

Anexos

Anexo I

Gráfico 1 – Empresas que registam Reservas de Reavaliação Gráfico 1

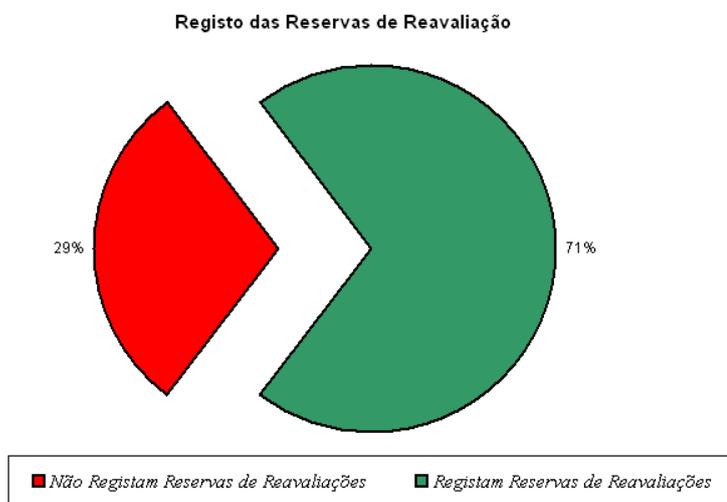


Gráfico 2 – Reservas de Reavaliação das empresas

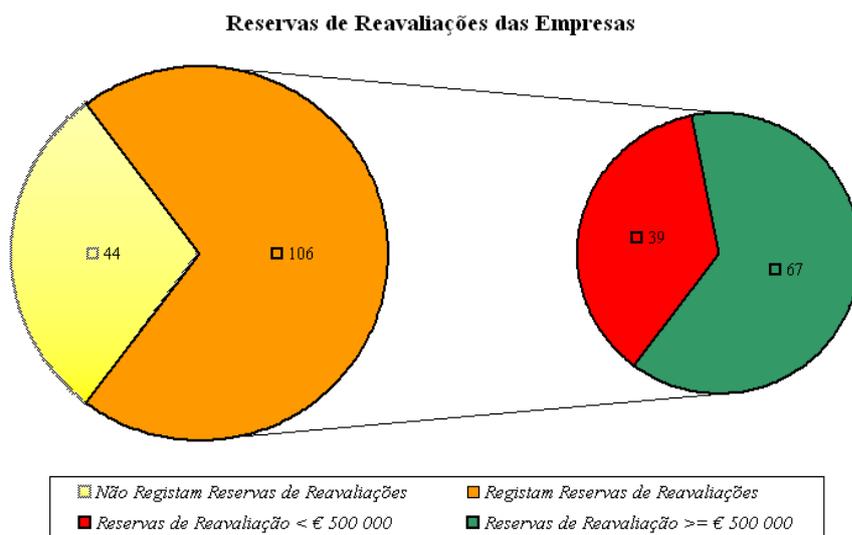
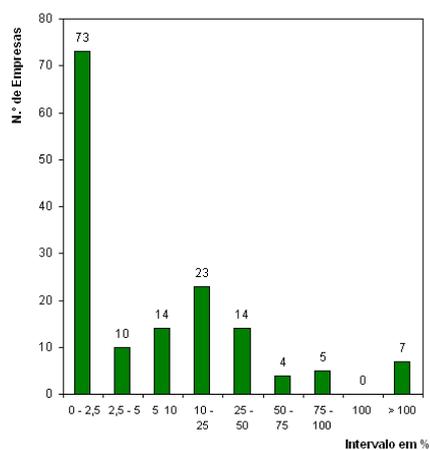


Gráfico 3 – Peso das Reservas de Reavaliação em relação ao imobilizado

Peso das Reservas de Reavaliação em Relação ao Imobilizado Corpóreo



Anexo II

Portaria 359, de 20 de Junho de 2000 DR I Série B

Dossier fiscal

Portaria 359, de 20 de Junho de 2000 DR I Série B

Dossier fiscal

Nos termos do artigo 119^º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do artigo 104^º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, os respectivos sujeitos passivos estão obrigados a constituir e manter um processo de documentação fiscal (dossier fiscal) que deverá conter os elementos a definir por Portaria do Ministro das Finanças.

Assim:

Manda o Governo, pelo Ministro das Finanças, o seguinte:

- 1.º O processo de documentação fiscal a que se referem os artigos 119^º-A Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e 104^º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, deve ser constituído pelos documentos constantes do mapa anexo à presente portaria.
- 2.º Os documentos internos, que integram o processo de documentação fiscal referido no número anterior, podem ser mantidos em suporte papel ou em disquete.

O Ministro das Finanças, Joaquim Augusto Nunes Pina Moura, em 26 de Maio de 2000

ANEXO

Dossier fiscal

Documentos	IRC	IRS
Acta da reunião ou assembleia de aprovação de contas, quando legalmente exigida, ou declaração justificativa de não aprovação no prazo legal	X	
Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados	X	X
Balancetes analíticos antes e após o apuramento de resultados da seguradora ou banco doméstico, das sucursais, e consolidado	Instituições financeiras e seguradoras	
Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados do exercício	X	X
Contratos ou outros documentos que definam as condições estabelecidas para os pagamentos efectuados a não residentes	X	X
Documentos comprovativos das retenções efectuadas ao sujeito passivo (n.º3 do Art.º 114.º do CIRS)	X	X
Documentos comprovativos dos créditos incobráveis	X	X
Inventário de títulos e participações financeiras	Instituições financeiras e seguradoras	
Listagem dos donativos atribuídos nos termos do Estatuto do Mecenato (Dec. Lei n.º 74/99, de 16 de Março)	X	X
Mapa de modelo oficial das mais-valias e menos-valias fiscais	X	X
Mapa de modelo oficial relativo aos contratos de locação financeira	X	X
Mapa de modelo oficial das reintegrações e amortizações contabilizadas	X	X
Mapa de modelo oficial do movimento das provisões	X	X
Mapa de provisões, parte 1, 2 e 3 (anexo à instrução n.º 91/96 – BNEP n.º 1, de 17 de Junho de 1996)	Instituições financeiras	
Mapa demonstrativo da aplicação do art. 19.º do CIRC (Obras de carácter pluri-anual)	X	X
Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	X	
Mapa dos ajustamentos de consolidação	X	
Nota explicativa com definição do critério de imputação de custos comuns à sucursal financeira exterior	Instituições financeiras	
Relatório e contas anuais de gerência e parecer do conselho fiscal ou do conselho geral e documento de certificação legal de contas, quando legalmente exigidos	X	
Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar cuja entrega esteja prevista conjuntamente com a declaração de rendimentos	X	X

Anexo III

Quadro 07 da declaração de IRC

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201	. . . ,
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21.º)	202	. . . ,
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24.º)	203	. . . ,
	SOMA (campos 201 + 202 – 203)	204	. . . ,
A ACRESCER	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	205	. . . ,
	Prémios de seguros e contribuições (art.º 23.º, n.º 4)	206	. . . ,
	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 33.º, n.º 1)	207	. . . ,
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 34.º, 37.º e 38.º)	208	. . . ,
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 40.º)	209	. . . ,
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º do EBF)	210	. . . ,
	IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art.º 42.º, n.º 1, alínea a)]	211	. . . ,
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 42.º, n.º 1, alínea d)]	212	. . . ,
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea e)]	213	. . . ,
	Encargos não devidamente documentados [art.º 42.º, n.º 1, alínea g)]	214	. . . ,
	Despesas não documentadas (art.º 23.º)	214	. . . ,
	Menos-valias contabilísticas	215	. . . ,
	Correcções nos casos de crédito de imposto (art.º 62.º, n.º 1)	217	. . . ,
	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218	. . . ,
	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art.º 42.º, n.º 1, alínea h)]	220	. . . ,
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	222	. . . ,
	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 42.º, n.º 1, alínea f)]	223	. . . ,
	Correcções relativas a exercícios anteriores	224	. . . ,
	Correcções relativas a preços de transferência (art.º 58.º, n.º 8)	251	. . . ,
	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 59.º, n.º 1)	252	. . . ,
	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 60.º)	253	. . . ,
	Subcapitalização (art.º 61.º, n.º 1)	254	. . . ,
	Juros de suprimentos [art.º 42.º, n.º 1, alínea j)]	255	. . . ,
	Despesas com combustíveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea i)]	256	. . . ,
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 58.º-A, n.º 3, alínea a)]	257	. . . ,
	Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido [art.º 42.º, n.º 1, alínea b)]	258	. . . ,
Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.º 5, 6 e 7)	259	. . . ,	
Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts.º 34.º, 35.º e 36.º)	270	. . . ,	
Impostos diferidos	271	. . . ,	
Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 43.º)	216	. . . ,	
Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 45.º)	274	. . . ,	
Acréscimos por não reinvestimento (art.º 45.º, n.º 6.º)	275	. . . ,	
Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, alínea b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro]	276	. . . ,	
	225	. . . ,	
	SOMA (campos 204 a 225)	226	. . . ,
A DEDUZIR	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	227	. . . ,
	Redução de provisões tributadas	228	. . . ,
	Mais-valias contabilísticas	229	. . . ,
	Menos-valias fiscais (art.º 43.º)	230	. . . ,
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	231	. . . ,
	Rendimentos nos termos do artigo 46.º	232	. . . ,
	Actualização de encargos de explorações silvícolas (art.º 18.º, n.º 6)	233	. . . ,
	Benefícios fiscais	234	. . . ,
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	235	. . . ,
	40% das realizações de utilidade social (art.º 40.º, n.º 9)	236	. . . ,
	Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados	272	. . . ,
	Impostos diferidos	273	. . . ,
		237	. . . ,
		SOMA (campos 227 a 237)	238
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 238 > 226) (A transportar para os Campos 301, 312 e/ou 323 do Quadro 09)	239	. . . ,
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 226 ≥ 238) (A transportar para os Campos 302, 313 e/ou 324 do Quadro 09)	240	. . . ,

Anexo IV

Quadro 09 da declaração de IRC

09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL										
(transporte do Q. 07)	Cód.	Regime geral	Cód.	Com redução de taxa	Cód.	Com isenção	Cód.	Regime simplificado		
1. PREJUÍZO FISCAL	301	.	312	.	323	.				
2. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	.	313	.	324	.	400	.	.	
Regime Especial dos Grupos de Sociedades										
Soma algébrica dos Resultados Fiscais			Lucros distribuídos (art. 64.º, n.º 2)			Valor Líquido				
380			381			382				
PREJUÍZOS FISCAIS DEDUTÍVEIS (artigo 47.º)	EXERCÍCIO N-7		395	.						
	EXERCÍCIO N-6	303	314	.	325	.	401	.	.	
	EXERCÍCIO N-5	304	315	.	326	.	402	.	.	
	EXERCÍCIO N-4	305	316	.	327	.	403	.	.	
	EXERCÍCIO N-3	306	317	.	328	.	404	.	.	
	EXERCÍCIO N-2	307	318	.	329	.	405	.	.	
	EXERCÍCIO N-1	308	319	.	330	.	406	.	.	
	Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 69.º, n.º 1)	383	.	386	.	389	.	392	.	.
	Prejuízos fiscais com transmissão autorizada [art.º 15.º, n.º 1, alínea c)]	384	.	387	.	390	.	393	.	.
	Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 47.º, n.º 8)	385	.	388	.	391	.	394	.	.
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos	309	.	320	.	331	.	407	.	.	
Benefícios fiscais	310	.	321	.	332	.	408	.	.	
4. MATÉRIA COLECTÁVEL: (2 - 3)	311	.	322	.	333	.	409	.	.	
MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409)						346				

Anexo V

Quadro 10 e 11 da declaração de IRC

10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (311 x taxa)	347	.	.
Imposto a taxa reduzida (322 ou 409 x taxa <input type="text" value="348"/> %)	349	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.
COLECTA (347 + 349 + 350 + 370)			351
Dupla tributação internacional (art.º 85.º)	353	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Pagamento especial por conta (art.º 87.º)	356	.	.
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)			357
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0			358
Resultado da liquidação (art.º 86.º)			371
Retenções na fonte	359	.	.
Pagamentos por conta (art.º 97.º)	360	.	.
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0			361
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0			362
IRC de exercícios anteriores	363	.	.
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.
Derrama	364	.	.
Tributações autónomas	365	.	.
Juros compensatórios	366	.	.
Juros de mora	369	.	.
TOTAL A PAGAR [361 ou (-362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 369 + 372] > 0			367
TOTAL A RECUPERAR [(-362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 369] < 0			368
JUROS COMPENSATÓRIOS			
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10: Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração	<input type="text" value="366-A"/>	.	.
Juros compensatórios declarados por outros motivos	<input type="text" value="366-B"/>	.	.
11		OUTRAS INFORMAÇÕES	
Total de proveitos do exercício	<input type="text" value="410"/>	.	.
Volume de negócios do exercício	<input type="text" value="411"/>	.	.
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 3]	<input type="text" value="412"/>	.	.
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 3, al. b)]	<input type="text" value="420"/>	.	.
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 3, al. a)]	<input type="text" value="421"/>	.	.
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 4)	<input type="text" value="413"/>	.	.
Despesas de representação [art.º 81.º, n.º 3 e 7)	<input type="text" value="414"/>	.	.
Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 81.º, n.º 9)	<input type="text" value="415"/>	.	.
Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial [art.º 81.º, n.º 11)	<input type="text" value="417"/>	.	.
Empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados	<input type="text" value="419"/>	.	.
Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 129.º	<input type="text" value="416"/>	.	.
Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 46.º, n.º 9 e art. 81.º, n.º 11)	<input type="text" value="418"/>	Ano	Mês Dia

Anexo VII

Mapa das Mais-Valias e Menos-Valias Fiscais

MAPA DAS MAIS -VALIAS E MENOS-VALIAS FISCAIS										NATUREZA DOS BENS			
FIRMA _____ Exercício de <input style="width: 40px; height: 20px;" type="text"/>					Nº IDENTIFICAÇÃO FISCAL <input style="width: 100px; height: 20px;" type="text"/>					IMOBILIZADO CORPÓREO <input type="checkbox"/> IMOBILIZADO INCORPÓREO <input type="checkbox"/> IMOBILIZADO FINANCEIRO <input type="checkbox"/>		IRC MODELO 31	
DESCRIÇÃO DOS ELEMENTOS DO ACTIVO IMOBILIZADO	VALOR DE REALIZAÇÃO	ANO DE AQUISIÇÃO	VALOR DE AQUISIÇÃO	VALOR DE AQUISIÇÃO REAVALIADO	REINTEGRAÇÕES E AMORTIZAÇÕES PRATICADAS	MAIS OU MENOS-VALIA CONTABILÍSTICA		MAIS-VALIAS NÃO TRIBUTADAS	REINTEGRAÇÕES E AMORTIZAÇÕES PARA EFEITOS FISCAIS	COEF. DESV. DA MOEDA	VALOR LÍQUIDO ACTUALIZADO	MAIS OU MENOS -VALIA FISCAL	
						SINAL	VALOR					SINAL	VALOR
1	2	3	4	5	6	7	8 = 2 - [(4 ou 5) + 6]	9	10	11	12 = (4-9+10) x 11	13	14 = 2 + 12
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -	+ - -	+ - -		+ - -		+ - -
	+ - -												

Anexo VIII

Mapa das Provisões

MAPA DAS PROVISÕES									
FIRMA _____					EXERCÍCIO DE	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		IRC MODELO 30	
_____					N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL	<input type="text"/>			
DISCRIMINAÇÃO DAS PROVISÕES	SALDOS DO ANO ANTERIOR			MOVIMENTO DO EXERCÍCIO				CONSTITUIÇÃO OU REFORÇO (b)	SALDOS PARA O ANO SEGUINTE
	TOTALS	IMPORTÂNCIAS CONTIDAS NA COLUNA 2 QUE FORAM TRIBUTADAS	IMPORTÂNCIAS CONSIDERADAS PARA EFEITOS FISCAIS	REDUÇÃO		REPOSIÇÃO			
				UTILIZAÇÃO (a)		REPOSIÇÃO			
1	2	3	4 = 2 - 3	DE IMPORTÂNCIAS CONTIDAS NA COLUNA 3	DE IMPORTÂNCIAS CONTIDAS NA COLUNA 4	DE IMPORTÂNCIAS CONTIDAS NA COLUNA 3	DE IMPORTÂNCIAS CONTIDAS NA COLUNA 4	9	10 = 2 - 5 - 6 - 7 - 8 + 9
PROVISÕES FISCALMENTE DEDUTÍVEIS									
PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA (artigo 35.º do CIRCI)									
• CRÉDITOS EM CONTENCIOSO (alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 35.º) • CRÉDITOS EM MORA (alínea c) do n.º 1 do artigo 35.º)	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *
PROVISÃO PARA DEPRECIACÃO DE EXISTÊNCIAS (artigo 35.º do CIRCI)									
	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *
Soma I	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *
PROVISÕES FISCALMENTE NÃO DEDUTÍVEIS									
	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *
	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *
Soma II	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *
Soma III = I + II	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *	* * *
REGIME TRANSITÓRIO DAS PROVISÕES NOS TERMOS DO CCI									
SALDO DAS PROVISÕES NOS TERMOS DO CCI (n.º 5 do artigo 13.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88)	CONSTITUIÇÃO OU REFORÇO DE PROVISÕES NO EXERCÍCIO			REPOSIÇÃO DO SALDO DAS PROVISÕES NOS TERMOS DO CCI (c)		SALDO PARA O ANO SEGUINTE DAS PROVISÕES NOS TERMOS DO CCI			
	1	CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA	DEPRECIACÃO DE EXISTÊNCIAS	4 = 2 + 3		5 = 1 - 4			
* * *	* * *	* * *	* * *		* * *				
(a) Identificar no verso os clientes cujas dívidas foram consideradas Incobráveis (conta 69.2 do POC) e os respectivos montantes, referenciando as que resultaram de processo especial de recuperação de empresa e protecção de credores ou de processo de execução, falência ou insolvência e, relativamente às restantes, a mora no pagamento.									
(b) Demonstrar no verso os cálculos a que obedeceu a constituição ou reforço das provisões para depreciação de existências e para créditos de cobrança duvidosa (créditos em mora) e identificar os créditos e o tribunal onde decorre o processo, nos casos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 35.º do CIRCI.									
(c) Até à concorrência do saldo mencionado na coluna 1.									

Anexo IX

Benefícios Fiscais da declaração Anual (IES), Anexo F

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS DECLARAÇÃO ANUAL	BENEFÍCIOS FISCAIS	IRC ANEXO F								
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%; text-align: center;">01</td> <td style="width: 45%;">N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIPC)</td> <td style="width: 5%; text-align: center;">02</td> <td style="width: 45%;">EXERCÍCIO</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1</td> <td style="border: 1px solid black; text-align: center;"> <input style="width: 100%;" type="text"/> </td> <td style="text-align: center;">1</td> <td style="border: 1px solid black; text-align: center;"> <input style="width: 100%;" type="text"/> </td> </tr> </table>	01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIPC)	02	EXERCÍCIO	1	<input style="width: 100%;" type="text"/>	1	<input style="width: 100%;" type="text"/>	
01	N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIPC)	02	EXERCÍCIO							
1	<input style="width: 100%;" type="text"/>	1	<input style="width: 100%;" type="text"/>							
03 RENDIMENTOS ISENTOS										
031 ISENÇÃO TEMPORÁRIA										
NORMATIVOLEGAL	RENDIMENTOS									
ARTIGO 33.º, N.º 1 DO EBF	F102	ZONA FRANCA DA MADEIRA E DA ILHA DE SANTA MARIA								
	F104	ISENTOS DE IMPOSTOS PARCELARES ABOLIDOS								
	F105									
032 ISENÇÃO DEFINITIVA										
NORMATIVOLEGAL	RENDIMENTOS									
ARTIGO 8.º DO CIRC	F106	ESTADO, REGIÕES AUTÓNOMAS, AUTARQUIAS LOCAIS, ASSOCIAÇÕES DE MUNICÍPIOS E INSTITUIÇÕES DE SEGURANÇA SOCIAL								
ARTIGO 10.º DO CIRC	F107	PESSOAS COLECTIVAS DE UTILIDADE PÚBLICA E DE SOLIDARIEDADE SOCIAL								
ARTIGO 11.º DO CIRC	F108	ACTIVIDADES CULTURAIS, RECREATIVAS E DESPORTIVAS								
ESTATUTO FISCAL COOPERATIVO (LEI N.º 88/99, DE 16 DE DEZEMBRO)	F109	COOPERATIVAS								
ARTIGO 53.º DO EBF	F107	ASSOCIAÇÕES PÚBLICAS, CONFEDERAÇÕES, ASSOCIAÇÕES SINDICAIS E PATRONAIS								
ARTIGOS 22.º, 22.º-A E 22.º-B DO EBF	F108	FUNDOS DE INVESTIMENTO, FUNDOS DE CAPITAL DE RISCO E FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO EM RECURSOS FLORESTAIS								
	F110									
033 DISCRIMINAÇÃO DOS RENDIMENTOS ISENTOS OU SUJEITOS A TAXAS LIBERATÓRIAS (valores superiores a 5)										
COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA	CAPITAIS	PREDIAIS	MAIS - VALIAS	OUTROS	TOTAL					
F111	F112	F113	F114	F115	F116					
04 DEDUÇÕES AO RENDIMENTO (a deduzir ao resultado líquido)										
NORMATIVOLEGAL	RENDIMENTOS									
	REGIME GERAL	REGIME DE REDUÇÃO DE TAXA	REGIME DE ISENÇÃO TEMPORÁRIA	NÃO SUJEITOS OU ISENTOS DEFINITIVAMENTE						
50% DOS DIVIDENDOS DE AÇÕES ADQUIRIDAS NO ÂMBITO DE PRIVATIZAÇÕES (ART. 58.º DO EBF)	F118	F127	F136	F145	F145					
26% DOS RENDIMENTOS DE TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA INTERNA (ART. 2.º DO DEC-LEI N.º 143-A/99 E ART. 2.º DA LEI N.º 98/97)	F119	F128	F137	F146	F146					
RENDIMENTOS DE OBRIGAÇÕES, TÍTULOS DE PARTICIPAÇÃO E CERTIFICADOS DE CONSIGNAÇÃO EMITIDOS EM 1989 (ART. 4.º DO DEC-LEI N.º 215/89)	F121	F130	F139	F148	F148					
FUNDOS DE INVESTIMENTO (ART.º 22.º, N.º 14, AL. B) DO EBF)	F122	F131	F140	F149	F149					
MAJORAÇÕES APLICADAS AOS DONATIVOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 56.º E 58.º DO EBF E NOS TERMOS DO ESTATUTO DO MECENADO CIENTÍFICO (LEI N.º 26/2004, DE 3 DE JULHO)	F123	F132	F141	F150	F150					
MAJORAÇÃO À CRIAÇÃO EMPREGO PARA JOVENS (ART.º 17.º DO EBF)	F155	F157	F159	F161	F161					
MAJORAÇÃO QUOTIZAÇÕES EMPRESARIAIS (ART.º 41.º DO CIRC)	F156	F158	F160	F162	F162					
UTILIZAÇÃO INVENTÁRIO PERMANENTE (ART.º 51.º DO EBF) (antes anteriores a 23/07)	F163	F164	F165	F166	F166					
ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA DOS LÚCROS DISTRIBUÍDOS POR SOC. RESIDENTES NOS PALOP (ART.º 39.º DO EBF)	F169	F170	F171	F172	F172					
MAJORAÇÕES APLICADAS NOS TERMOS DAS ALÍNEAS C) E D) DO N.º 1 DO ART.º 39.º-B DO EBF (BENEFÍCIOS FISCAIS À INTERIORIDADE)	F173	F174	F175	F176	F176					
	F124	F133	F142	F151	F151					
TOTAL DAS DEDUÇÕES	F125	F134	F143	F152	F152					
05 DEDUÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL										
NORMATIVO LEGAL				DEDUÇÃO EFECTUADA						
DONATIVOS EM ESPÉCIE (N.º 11 DO ART.º 56.º-D DO EBF)				F177	F177					

Anexo X

Relação de Clientes do IVA

 RELAÇÃO DE CLIENTES - alínea a) do nº 1 do D. N. Nº 53/2005 de 15/12			
1 NIF <input type="text"/> PERÍODO DE IMPOSTO <input type="text"/> Nº ANEXO <input type="text"/>			
2 RELAÇÃO DE CLIENTES COM OPERAÇÕES ISENTAS			
LINHA	NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL		VALOR
	(1)	(2)	(3)
OPERAÇÕES EFECTUADAS COM CLIENTES NACIONAIS			
-			
-			
-			
-			
-			
OPERAÇÕES COM CLIENTES NACIONAIS DE MONTANTE INFERIOR A 5.000,00 EUROS			
EXPORTAÇÃO DE BENS			
-			
-			
-			
-			
-			
OPERAÇÕES EFECTUADAS NO ESTRANGEIRO			
OUTRAS OPERAÇÕES ISENTAS OU SEM LIQUIDAÇÃO DE IVA QUE CONFEREM DIREITO A DEDUÇÃO			
TOTAL			

Anexo XI

Relação de Fornecedores do IVA

 RELAÇÃO DE FORNECEDORES - alínea b) do nº 1 do D. N. Nº 53/2005 de 15/12							
1 NIF <input type="text"/> PERÍODO DE IMPOSTO <input type="text"/> Nº ANEXO <input type="text"/>							
2 RELAÇÃO DE FORNECEDORES CUJAS OPERAÇÕES ORIGINARAM IMPOSTO DEDUZIDO NO PERÍODO							
LINHA	NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL		NÚMERO DA LIQUIDAÇÃO	PERÍODO DE EMISSÃO		VALOR DAS AQUISIÇÕES (IVA EXCLUÍDO)	IVA DEDUZIDO
	PREFIXO	NIF		ANO	MÉS		
	(1)	(2)	(3)	(4)		(5)	(6)
CAMPO 20							
-							
-							
CAMPO 21							
-							
-							
CAMPO 22							
-							
-							
CAMPO 23							
-							
-							
CAMPO 24							
-							
-							
AQUISIÇÕES DE MONTANTE INFERIOR A 5.000,00 EUROS							
TOTAL							

