



Encerramento de Contas 2022

PARTE 2



FICHA TÉCNICA

Título: Encerramento de Contas de 2022 – Aspetos contabilísticos e fiscais

Autores: Anabela Santos; Jorge Carrapiço; Márcio Pereira; Paulo Marques

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2022

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Contabilistas Certificados, entidade que detém os direitos de autor.



Índice

Introdução	5
1. Informação empresarial simplificada (IES) e SAF-T	7
1.1. SAF-T (PT): Adiamento e incentivos à implementação	7
1.2. Informação Empresarial Simplificada (IES)	11
1.3 Comunicação dos elementos das faturas	15
2. Prestação de contas	17
2.1. Documentos que compõem a prestação de contas	17
2.2. Disponibilização e registo das contas	21
2.3. Aspetos da legislação comercial	22
2.4. Normalização contabilística em vigor	27
2.5. Consolidação de contas	29
3. Aspetos contabilísticos e fiscais	33
3.0. Políticas contabilísticas estimativas e erros	33
3.1. Meios financeiros líquidos	35
3.1.1 Caixa	35
3.1.2 Depósitos bancários	39
3.1.3 Outros Instrumentos Financeiros	42
3.2. Contas a receber e a pagar	44
3.2.1 Clientes e outras contas a receber	44
3.2.2 Fornecedores e outras contas a pagar	65
3.2.3 Pessoal e gastos com o Pessoal	76
3.2.3.1 Procedimentos de conferência relevantes	77
3.2.3.2 Conceitos	77
3.2.3.3 Benefícios dos Empregados de Curto prazo	79
3.2.3.4 Participação nos Lucros / Gratificações de balanço	80
3.2.3.5 Benefícios pós-emprego	87
3.2.3.6 Benefícios de cessação de emprego	90
3.2.3.7 Aspetos fiscais	91
3.2.4 Estado e outros entes públicos	103
3.2.5 – Financiamentos obtidos	118
3.2.6 Acionistas e sócios	126
3.2.7 Provisões	128
3.3 Inventários	136
3.3.1 Conceito de Inventários	137
3.3.2 Procedimentos de conferência relevantes	137
3.3.3 Sistemas de contabilização de inventários	138
3.3.4 Mensuração dos Inventários (§ 9)	142
3.3.5 Técnicas e Fórmulas de custeio para mensuração dos inventários	143
3.3.6 Enquadramento fiscal dos inventários	144
3.3.7 Aplicação prática	147
3.4 Investimentos	151



3.5 Capital próprio	201
3.5.1 Conceito de Capital	201
3.5.2 Procedimentos de conferência relevantes	202
3.5.3 Rúbricas do Capital Próprio e Variações patrimoniais	203
3.5.4 Reservas	203
3.5.5 Aplicação dos resultados	205
3.5.6 Conceito de manutenção do Capital Próprio	207
3.5.7 Aquisição de quotas próprias	209
3.5.8 Outros instrumentos de Capital Próprio	211
3.5.9 Prémio de emissão	218
3.5.10 Doações	218
3.5.11. Aspetos fiscais	219
3.6. Subsídios e outros apoios das entidades públicas	221
3.7. Acontecimentos após a data de balanço	229
4. Declaração Modelo 22	239
4.1 Prazos	239
4.2 Taxas	239
4.3 Qualificação da empresa	240
4.4 Isenções e taxas reduzidas de derrama sujeitos à regra de minimis a partir de 2019	242
5. Benefícios Fiscais	243
5.1 Instalação de empresas no interior	244
5.2 Remuneração convencional do capital social	244
5.3 Medidas de apoio ao transporte	247
5.4 Mecenato	248
5.5 RFAI – Regime fiscal de apoio ao investimento	249
5.6 DLRR – Dedução por lucros retidos e reinvestidos	257
5.7 SIFIDE II	261
5.8 CFEI II	264
5.9. Incentivo Fiscal à Recuperação	267
6. Dossier Fiscal	273
6.1 Importância e obrigatoriedade	273
6.2 Regulamentação	275
6.3 Conteúdo	276
6.4 Prazo de organização / entrega	277
7. Justo impedimento	279
7.1. Justo impedimento de curta duração	281
7.1.1 Obrigações fiscais abrangidas pelo justo impedimento de curta duração	282
7.1.2. Reforço de proteção dos contabilistas certificados em 2023	286
7.1.3 Exemplos de justo impedimento de curta duração – obrigações verificadas após 01/01/2023	288
7.1.4 Invocação do justo impedimento	289
7.1.5. Efeitos do justo impedimento	291
7.2. Justo impedimento prolongado	291
7.2.1. Nomeação de contabilista certificado suplente	292
7.2.2. Bolsa de contabilistas certificados suplentes	294
Questionário	297



Introdução

O processo de encerramento de contas, o qual culmina na preparação das demonstrações financeiras, é um dos aspetos primordiais para os profissionais que preparam informação financeira, e que se pretende útil para um vasto leque de utentes sendo fundamental uma correta interpretação e aplicação dos normativos contabilísticos. Traduzindo-se a contabilidade no registo e relato sobre os processos e fluxos financeiros, económicos e monetários gerados dentro da entidade, e entre entidades, a elaboração de demonstrações financeiras refletem o ato de proporcionar informação sobre esses fluxos, nomeadamente sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira.

A atividade profissional do contabilista certificado engloba entre outros, planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades, públicas ou privadas, que possuam ou que devam possuir contabilidade organizada segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis ou o sistema de normalização contabilística, conforme o caso, respeitando as normas legais, os princípios contabilísticos vigentes e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização contabilística. O contabilista certificado assume a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, assinando conjuntamente com o representante legal das diversas entidades as respetivas demonstrações financeiras.

Para melhor enquadrar este tema – "Encerramento de Contas de 2022" -, é efetuada inicialmente uma abordagem sobre os aspetos relevantes relacionados com a prestação de contas, algumas aplicações práticas contabilísticas e fiscais mais importantes no encerramento de contas, a indicação dos principais benefícios fiscais, a elaboração do processo de documento fiscal (dossier fiscal) e o novo procedimento de justo impedimento do contabilista certificado.

Neste âmbito, percorrendo alguns dos aspetos mais relevantes presentes no Sistema de Normalização Contabilística, bem como os aspetos fiscais conexos, pretende-se contribuir para uma contínua consolidação de conhecimentos, sistematização dos procedimentos de encerramento, com particular enfoque para as situações que se considerem mais frequentes, destacando as que foram objeto de alteração ou atualização recente.

Para um maior aprofundamento das matérias será sempre recomendável a consulta das publicações oficiais.

O trabalho desenvolvido neste manual visa assim contribuir para uma boa prática da prestação de contas, compreendendo, para além da vertente contabilística uma visão transversal dos aspetos fiscais, aliando uma visão teórica conjugada com a aplicação prática, sendo apresentados vários casos práticos para melhor compreensão das temáticas em análise.



1. Informação empresarial simplificada (IES) e SAF-T

1.1. SAF-T (PT): Adiamento e incentivos à implementação

Em final de 2016, foi idealizado um procedimento de pré-preenchimento do Anexo A e I da IES baseado nos registos e informação contabilística incluída no SAF-T (PT) relativo à contabilidade.

O objetivo deste procedimento passa pela capacidade do programa de contabilidade extrair um ficheiro SAF-T (PT) com as características e qualidade necessárias que permitam o preenchimento automático das Demonstrações Financeiras e outra informação contabilística previstas nos quadros dos Anexos A e I da Informação Empresarial Simplificada (IES).

Este novo procedimento foi promovido pelo legislador no âmbito do "Programa Simplex+ 2016". Tendo várias vertentes, foi realizada com vista, essencialmente, à obtenção de informação contabilística e fiscal de uma forma automática e normalizada, mediante a utilização do ficheiro SAF-T (PT).

A medida IES+ do Programa Simplex+ 2016 prevê simplificar o preenchimento dos Anexos A e I da Informação Empresarial Simplificada (IES), eliminando cerca de metade do número de quadros e campos a preencher e pré-preenchendo uma parte significativa dos restantes campos, com informação extraída do SAF-T (Standard Audit File for Tax Purposes).

Numa segunda fase, serão simplificados os restantes anexos.

Desde esse ano até ao presente, a AT tem estado a desenvolver um processo de submissão e validação do SAF-T (PT) relativo à contabilidade, mas que até ao momento ainda não está finalizado (nem se prevê que o esteja tão cedo).

O SAF-T (PT) está regulamentado na Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, que aprovou o formato de ficheiro normalizado de auditoria tributária para exportação de dados.

No entanto, a AT concluiu que o formato existente é insuficiente para uma completa compreensão e controlo da informação relativa à contabilidade, em virtude da flexibilidade existente na utilização das contas pelas diferentes entidades (por exemplo uso de "...")

A Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro veio então proceder ao ajustamento da estrutura do ficheiro SAF-T (PT) com a criação de taxonomias permitindo simplificar o preenchimento dos Anexos A e I (IRS com contabilidade organizada) da IES.

A partir do período de tributação de 2017, passou a ser obrigatório que a contabilidade das empresas seja efetuada através de programas informáticos, que tenham a capacidade de gerar o referido ficheiro de auditoria fiscal.

A partir deste momento, deixou de ser possível "fazer" contabilidade manualmente em livros de registos (em papel) ou realizar registos contabilísticos em sistemas mais ou menos automatizados (por exemplo em folhas de cálculo) que não permitam extrair o ficheiro SAF-T.



A implementação desta obrigação teve como principal propósito levar a que as empresas com contabilidade organizada, nomeadamente sociedades comerciais e empresários em nome individual, passem a efetuar o preenchimento de vários campos de informação contabilística e fiscal dos Anexos A e I da IES, automaticamente, mediante a submissão à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) do ficheiro SAF-T (PT) gerado a partir do programa informático da contabilidade.

Tal como referido, no período de 2017, para que fosse possível essa autonomização com o preenchimento de vários campos de informação contabilística e fiscal dos Anexos A e I da IES através da mera submissão do referido ficheiro de auditoria fiscal, foram criados os Códigos de Taxonomias, a associar ao Plano de Contas da contabilidade das empresas.

Essas taxonomias permitem uma codificação específica dos valores das operações e factos patrimoniais da empresa, que irão ser imputados a cada rubrica das demonstrações financeiras e outras informações contabilísticas e fiscais desses anexos da IES.

A realização com sucesso da prestação de contas das empresas para o período em curso está, assim, dependente da correta extração e informação constante do ficheiro SAF-T (PT) da contabilidade, para além da necessidade do cumprimento da legislação comercial, dos normativos contabilísticos e fiscais.

Esta importância acrescida atribuída ao referido ficheiro de auditoria fiscal (SAF-T), nomeadamente para a prestação de contas, motivou o legislador a criar um procedimento de certificação, ou antes, de validação dos programas informáticos de contabilidade.

Esta validação visa principalmente a verificação de que cada programa de contabilidade extrai o ficheiro SAF-T (PT) com a qualidade necessária e com os elementos previstos para as diferentes necessidades, nomeadamente para o preenchimento automático dos vários campos de informação contabilística e fiscal dos Anexos A e I da IES.

A referida validação dos programas de contabilidade não é obrigatória, podendo ser requerida pelas empresas produtoras desses softwares, sendo-lhe atribuído um Selo de Validação AT (SVAT).

A submissão do ficheiro SAF-T (PT) para a AT com objetivo do preenchimento automático dos Anexos A e I da IES tem vindo a ser sucessivamente adiado desde 2017.

Em 2019, com a publicação da Lei nº 119/2019, de 18 de setembro, em relação à submissão do ficheiro SAF-T de contabilidade para efeitos de pré-preenchimento dos Anexos A e I da IES, foi ainda alterado o quadro legal, no sentido de serem excluídos alguns dados sensíveis, previamente à submissão do ficheiro, nomeadamente os campos de dados que sejam considerados de menor relevância ou de desproporcionalidade, designadamente dados que possam por em causa deveres de sigilo a que, legal ou contratualmente, os sujeitos passivos se encontrem obrigados;

A definição dos campos relevantes a excluir e dos procedimentos técnicos a adotar são definidos por decreto-lei.

Para efeitos contraordenacionais, a obrigação de entrega da IES/DA constitui uma obrigação distinta da submissão e validação do ficheiro normalizado referido nos números anteriores.



O Decreto-Lei n.º 48/2020 de 3 de agosto veio regulamentar e determinar a definição dos procedimentos a adotar no que se refere à submissão do ficheiro SAF -T (PT) relativo à contabilidade nomeadamente:

- Mecanismo de descaracterização de dados – os programas de contabilidade devem garantir a geração e descaracterização do ficheiro SAF-T (PT), relativo à contabilidade, utilizando a chave recebida da INC-ME para o par NIF/ano, através de um algoritmo de cifra simétrica;
- Obrigações dos produtores dos programas de contabilidade;
- Obrigações da Imprensa Nacional -Casa da Moeda, S. A;
- Garantias adicionais;
- Utilização do ficheiro SAF -T (PT), relativo à contabilidade no âmbito de um procedimento inspetivo;
- Prazo de conservação dos ficheiros pela AT.

Já em 2021, foi publicada em Diário da República a Resolução da Assembleia da República n.º 100/2021 de 31 de março de 2021 que recomenda ao Governo que altere os procedimentos da entrega do ficheiro SAF -T(PT), nomeadamente:

- Promova uma discussão mais aprofundada sobre a implementação da obrigatoriedade de entrega do ficheiro Standard Audit File for Tax Purposes [SAF -T(PT)], relativo à contabilidade, nomeadamente reconsiderando os procedimentos para a sua submissão;
- Recomenda que os dados «que sejam considerados de menor relevância ou de desproporcionalidade [...]» sejam efetivamente «excluídos, previamente à submissão», e não encriptados;
- Solicite, um parecer que analise, no prazo de três meses, a redação atual do Decreto-Lei n.º 48/2020, de 3 de agosto, a algumas entidades tais como OCC, Comissão Nacional de Proteção de Dados, Comissão de Normalização Contabilística, etc.;
- Elabore e publique, no prazo de três meses, um estudo comparativo que analise experiências de outros países da União Europeia que tenham implementado a obrigatoriedade da entrega do ficheiro SAF -T ou análogo fora de contextos de procedimento inspetivo, a fim de melhor preparar a medida antes da sua implementação prática;
- Desenvolva junto da Autoridade Tributária todos os esforços no sentido de clarificar as melhorias de eficiência no prosseguimento da sua missão e os objetivos subjacentes à implementação deste mecanismo.

Adiamento do prazo de submissão do SAF-T relativo à contabilidade para 2023 a entregar em 2024.

A Portaria n.º 331-D/2021, de 31 de dezembro, veio adiar a introdução em vigor dos anexos A e I da IES e do SAF-T relativo à contabilidade para o período de tributação de 2023, a entregar em 2024.



Algumas notas breves sobre o SAF-T (PT) relativo à contabilidade e outras disposições fiscais:

1. Alteração contabilista /alteração programa informático – implicações no ficheiro SAF-T (PT)

A alteração de contabilista e/ou alteração programa informático tem implicações no ficheiro SAF-T (PT), uma vez que este tem que conter obrigatoriamente todos os registos contabilísticos do período de tributação completo (com exceção dos períodos de início e da cessação de atividade).

Apenas deve ser gerado um único ficheiro SAF-T da contabilidade para cada período de tributação.

Quando exista a alteração de programa de contabilidade ou de Contabilista Certificado não é suficiente a integração apenas dos saldos a partir de determinado mês desse período (deve proceder-se à recolha de todos os registos contabilísticos).

Recorde-se que esta obrigação não decorre apenas da implementação do procedimento de submissão do SAF-T (PT) relativo à contabilidade para a AT para efeitos do pré-preenchimento dos Anexos A e I da IES, mas também tem implicações na solicitação do ficheiro SAF-T em sede de inspeção tributária.

2. ATCUD e Séries de Faturação

Fica suspensa em 2022, quanto ao código único de documento (ATCUD), a obrigatoriedade do disposto no n.º 3 do artigo 7.º e no artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, na sua redação atual, sendo a aposição do ATCUD em todas as faturas e outros documentos fiscalmente relevantes considerada facultativa.

Fica ainda suspensa em 2022 também a comunicação das séries de faturação por estabelecimento.

O Código de Barras Bidimensional (QR Code) entra em vigor a partir de 1 de janeiro de 2022.

3. Apoio extraordinário à implementação do ficheiro SAF -T (PT) relativo à contabilidade e ATCUD

Para efeitos de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, podem ser consideradas as despesas com a aquisição de bens e serviços diretamente necessários para a implementação do SAF -T (PT) relativo à contabilidade, do código QR e do ATCUD nas seguintes condições:

- Em 120 % dos gastos contabilizados no período referente a despesas de implementação do SAF -T relativo à contabilidade, na condição de a implementação estar concluída até final do período de tributação de 2023;
- Em 120 % dos gastos contabilizados do período referente a despesas de implementação do ATCUD, na condição de constarem em todas as suas faturas e outros documentos fiscalmente relevantes a partir de 1 de janeiro de 2023;



1.2. Informação Empresarial Simplificada (IES)

Aspetos Gerais:

A IES/DA deve ser enviada até 15 de julho, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

Para os sujeitos passivos do IRC que adotem um período de tributação diferente do ano civil, deverá ser apresentada até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo desse período, independentemente de esse dia ser útil ou não útil

A única obrigação integrada na IES que é paga é o registo de prestação de contas (80€).

As restantes obrigações cumpridas através da entrega da IES (envio de informação contabilística e fiscal para o Ministério das Finanças – AT – e envio de informação para o INE, BdP e DGAE) não estão sujeitas a pagamento.

A Portaria nº 31/2019, de 24 de janeiro, com veio regulamentar a submissão do SAF-T relativo à contabilidade para a AT para efeitos do pré-preenchimento dos Anexos A e I da IES.

A Portaria nº 35/2019, de 28 de janeiro, com entrada em vigor no dia 29 de janeiro:

- Veio publicar os novos formulários dos Anexos A e I da IES, face às alterações decorrentes da submissão prévia do SAF-T relativo à contabilidade, e ainda os novos formulários dos Anexos A2, B, C, D, E, H, I, Q e S.
- Os anexos A1, B1, C1, F, G, L a P e T mantêm-se em vigor nos atuais formulários.
- O anexo R foi alterado com a Portaria nº 32/2019.

A entrada em vigor dos novos formulários tem sido sucessivamente adiada (tendo-se mantido nos exercícios anteriores os modelos em vigor a partir de janeiro de 2015).

O artigo 404.º da Lei 75º-B/2020, de 31 de dezembro (Lei de Orçamento do Estado para 2021), veio determinar os termos a que deve obedecer o envio da IES/DA e a submissão do ficheiro SAF-T (PT) relativo à contabilidade, bem como a forma como a informação prestada através da IES e os dados do ficheiro SAF-T (PT) são disponibilizados às entidades destinatárias, nos termos definidos pela Portaria n.º 31/2019, de 24 de janeiro, apenas aplicável à IES/DA dos períodos de 2021 e seguintes, a entregar em 2022 ou em períodos seguintes.

A Portaria nº 331-D/2021, de 31 de dezembro veio adiar a introdução em vigor dos anexos A e I da IES e do SAF-T relativo à contabilidade para o período de tributação de 2023, a entregar em 2024. A folha de rosto e os Anexos D, E e H (com a nova redação) entram em vigor para o período de tributação de 2021, a entregar em 2022 (períodos normais de tributação). Esta possibilidade estará disponível a partir de 16 de março de 2022. Até esta data apenas é possível a submissão da IES referente a períodos especiais de tributação, utilizando os formulários anteriores.

A Portaria nº 331-C/2021, de 31 de dezembro introduz o novo formulário do Anexo R, disponível também a partir de 16 de março de 2022.



Algumas notas breves sobre a IES (referente ao período de tributação de 2022, a submeter em 2023):

Anexos dispensados:

A dispensa da submissão da entrega dos Anexos da IES decorre, em primeiro lugar, do próprio âmbito do respetivo anexo.

Se um determinado sujeito passivo não estiver enquadrado ou não tiver realizado alguma das operações previstas no âmbito desse anexo, necessariamente não terá que apresentar tal anexo.

Por exemplo, uma IPSS que obtenha apenas rendimentos não sujeitos e/ou isentos a IRC, esteja enquadrada no regime de isenção de IVA, e não tenha liquidado Imposto do Selo, pode ficar dispensada da entrega de qualquer anexo da IES, não procedendo à submissão dessa declaração. A exceção poderia ser se tivesse realizado operações com incidência real em IVA com fornecedores de valor superior a 25.000 euros no ano anterior.

Para além dessa lógica, existem dispensas específicas para a entrega de alguns anexos, ainda que os sujeitos tenham realizado operações ou possam ficar enquadrados, como regra, pela submissão desses anexos.

Por exemplo:

- Microentidades a quem seja aplicável o regime de normalização das microentidades nos termos do artigo 9º do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho (com redação do Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho), que, estão sempre dispensadas da submissão dos Anexos L, M, N, O, P e Q, conforme o nº 16 do artigo 29º do CIVA e nº 3 do artigo 52º Código do Imposto do Selo);
- Estão também sempre dispensadas de entregar o Anexo O – Mapa Recapitulativo de Clientes, a partir do período de tributação de 2018, todos os sujeitos passivos de IVA com sede, estabelecimento ou domicílio em território nacional, nos termos da alínea d) do nº 3 do artigo 29º do CIVA.
- Sujeitos passivos de IRS que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada que estão sempre dispensados da entrega dos Anexos L, M, N, O e P, nos termos do nº 16 do artigo 29º do Código do IVA.

Apresentam-se abaixo as dispensas e obrigações em vigor na IES de 2022 a entregar em 2023:

Submissão de anexos e dispensas		Anexos a submeter				Anexos dispensados		
		IRC/IRS	IVA	Imposto selo	Estatística	IRC/IRS	IVA	Imposto selo
Sujeitos passivos IRC que exercem a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola	NC Microentidades	AGH	-	-	R	-	LMNOP	Q
	NCRF completas e NCRF-PE	AGH	LMNP	Q	R	-	O	-
Sujeitos passivos da categoria B de IRS – Regime com base na contabilidade	NC Microentidades	I	-	-	R	-	LMNOP	Q
	NCRF completas e NCRF-PE	I	LMNP	Q	R	-	O	-



Algumas alterações relevantes nos novos formulários (Quando entrarem em vigor os novos formulários)

1. Anexo A Quadro 05 – Anexo às demonstrações financeiras

Q05	ANEXO ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	N, S, P

O preenchimento deste quadro faz-se com o «upload» do ficheiro em formato «PDF» respeitante ao Anexo às demonstrações financeiras, o qual será objeto de registo da prestação de contas.

Digitalização do Anexo e upload para o Quadro 05 do Anexo A da IES. Os ficheiros PDF que são submetidos junto com a declaração devem corresponder à digitalização a preto e branco da informação relevante, sem conter qualquer password, nem exceder a capacidade máxima de 15 MB.

As microentidades que adotem a NC-ME estão dispensadas deste quadro, preenchendo o quadro 06 para incluir as informações adicionais/relevantes previstas no modelo aprovado no Anexo 18 da Portaria nº 220/2015, de 24 de julho.

2. Anexo A Quadro 06 – Outras informações complementares

Q06	OUTRAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES	N, S, P, M

Deverá ser preenchido pelas microentidades que não apresentaram o Anexo às demonstrações financeiras e que se encontram obrigadas às divulgações no final do balanço

Complementarmente, deverão preencher este quadro as demais entidades que pretendam divulgar o que entenderem ser relevante para a melhor compreensão das demonstrações financeiras apresentadas.

3. Anexo A Quadro 07 – Outras informações contabilísticas e fiscais

Q07	OUTRAS INFORMAÇÕES CONTABILÍSTICAS E FISCAIS
-----	--

O quadro 07 é composto por um conjunto de quadros (Q0701 a Q0716), a preencher quando aplicáveis.

Para melhor enquadramento e preenchimento destes quadros deve-se recorrer à leitura das respetivas instruções de preenchimento.

Este quadro substitui o quadro 05-A e 06, mas com redução de campos e com campos pré-preenchidos pelo SAF-T quando for obrigatório o envio.



4. Anexo A Quadro 08 – Relatório de gestão / Parecer do órgão de fiscalização / Certificação legal de contas

Dados relativos à informação da Certificação legal das contas e parecer do órgão de fiscalização, quando aplicável

3. - CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS (CLC)					
3.1 - A entidade está obrigada a ter as contas certificadas por ROC/SROC?	SIM <input type="checkbox"/> 17	NÃO <input type="checkbox"/> 18			
Se respondeu SIM, indique:					
N.º de identificação fiscal do ROC / SROC nomeado	<input type="text"/> 19				
Não foi nomeado ROC / SROC	<input type="checkbox"/> 20				
3.2 - A certificação legal das contas foi emitida?	SIM <input type="checkbox"/> 21	NÃO <input type="checkbox"/> 22			
Se respondeu SIM, indique:					
Sem reservas	<input type="checkbox"/> 23	Com reservas	<input type="checkbox"/> 24	Com opinião adversa	<input type="checkbox"/> 25
Com ênfases	<input type="checkbox"/> 26	Escusa de opinião	<input type="checkbox"/> 27	Sem reservas e sem ênfases	<input type="checkbox"/> 28
Se respondeu SIM, deve importar o ficheiro respeitante à CLC:			<input type="text"/> A01051		

Caso tenha sido assinalado o campo 21, devem ser preenchidos os campos 23 a 28, de acordo com a respetiva situação e deverá, no campo A01051, importar o ficheiro relativo à Certificação Legal de Contas, em formato «PDF».

5. Anexo H – Operações com entidades relacionadas e rendimentos obtidos no estrangeiro

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS Autoridade Tributária e Aduaneira DECLARAÇÃO ANUAL	OPERAÇÕES COM ENTIDADES RELACIONADAS E RENDIMENTOS OBTIDOS NO ESTRANGEIRO		 IRC / IRS ANEXO H
	01 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIPC)	02 EXERCÍCIO/PERÍODO	
	<input type="text"/> 1	<input type="text"/> 1	

Novidade para 2021 e seguintes (substitui o quadro 10 do Anexo A) – Partes relacionadas

Este Anexo é entregue por sujeitos passivos de IRC e IRS, residentes, que:

- Tenham efetuado operações com entidades relacionadas, residentes e não residentes no âmbito dos preços de transferência – Novidade para 2021 e seguintes;
- Tenham efetuado operações com entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- Ou, tenham obtido rendimentos no estrangeiro.



Anexo H Quadro 031 Operações com entidades relacionadas

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA										
Q031 OPERAÇÕES COM ENTIDADES RELACIONADAS										
NATUREZA DA OPERAÇÃO	NUMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL	CODIGO DO RUBR	DESIGNAÇÃO DA ENTIDADE	A ENTIDADE É SUJEITA A REGIME FISCAL CLARAMENTE MAIS FAVORÁVEL?	NATUREZA DA RELAÇÃO	VALOR DA OPERAÇÃO	VALOR DOS EFEITOS DO NÃO CUMPRIMENTO DO ART. 82.º DO CRIC	DETERMINAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	METODO UTILIZADO	CORREÇÕES/ALTERAÇÕES?	
				SI				SI	NO	
1 - TRANSMISSÃO DE BENS E/OU SERVIÇOS, UTILIZAÇÃO DE ATIVOS E OUTROS	CODIGO DA OPERAÇÃO	H201		SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	CODIGO DA OPERAÇÃO	H202		SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	CODIGO DA OPERAÇÃO	H203		SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
2 - AQUISIÇÃO DE BENS E/OU SERVIÇOS, UTILIZAÇÃO DE ATIVOS E OUTROS	CODIGO DA OPERAÇÃO	H204		SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	CODIGO DA OPERAÇÃO	H205		SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	CODIGO DA OPERAÇÃO	H206		SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
3 - EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS	H207			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	H208			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	H209			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
4 - EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	H210			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	H211			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	H212			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
5 - GARANTIAS E/OU COLATERAIS CONCEDIDAS	H213			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	H214			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	H215			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
6 - GARANTIAS E/OU COLATERAIS OBTIDOS	H216			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	H217			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	
	H218			SI	NAO	+ + +	- - -	SI	NAO	

O quadro só deve ser preenchido para valores acima de 100.000,00 €, por natureza e entidades, em euros certos (desprezando os cêntimos) (montante das excluídas não pode exceder 500k).

1.3 Comunicação dos elementos das faturas

Artigo 317.º da Lei do OE/2022 – Alteração ao artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto

Foi alterado o prazo para as pessoas abrangidas pelas regras de emissão de faturação nos termos do artigo 35.º-A do Código do IVA comunicarem à AT, por transmissão eletrónica de dados, os elementos das faturas e outros documentos relevantes emitidos para conferência das operações sujeitas a IVA.

Passando a comunicação a ser efetuada até ao dia 5 (e não 12, como até aqui) do mês seguinte ao da respetiva emissão.

Esta disposição tem entrada em vigor a partir de 01/01/2023.

Obrigação de comunicação, sem documentos emitidos (Nova disposição)

No caso de os sujeitos passivos abrangidos por esta obrigação não terem emitido quaisquer documentos associados a esta disposição, devem comunicar o facto à AT, no mesmo prazo.

A comunicação pode ser feita por transmissão eletrónica de dados em tempo real, por transmissão eletrónica de dados mediante remessa de ficheiro normalizado com base no ficheiro SAF-T (PT) ou por inserção direta no Portal das Finanças.

Deixou de se prever a possibilidade de comunicação por outra via eletrónica (deixou de ser possível efetuar a comunicação da informação global e parcial).

Alteração do sistema e-fatura por parte da AT

Passa a estar disponível efetuar a comunicação através do portal das finanças (SAF-T e inserção direta) através de navegador de internet sem necessidade de carregar "applet Java".



E passa a estar disponível nova versão de comunicação via webservice com algumas melhorias.

[Apoio ao Contribuinte](#) > [Faturação – Regras e mecanismos de comunicação](#) > [e-Fatura - Comunicação dos elementos dos documentos de faturação \(Ano de 2022 e seguintes\)](#)

e-Fatura - Comunicação dos elementos dos documentos de faturação

(Ano de 2022 e seguintes)

- Sistema e-Fatura – alinhamento de funcionalidades
- Especificação do Webservice (WSDL)
- Comunicação dos elementos dos documentos de Faturação à AT (e-Fatura) – Webservice
- Correção de erros na comunicação de documentos – *a disponibilizar brevemente*



2. Prestação de contas

A obrigação de apresentar contas decorre quer do Código Comercial, quer do Código das Sociedades Comerciais que referem que os comerciantes e sociedade comerciais são obrigados a submeter aos órgãos próprios (detentores de capital) a prestação de contas de cada exercício.

Salienta-se que a Informação Empresarial Simplificada (IES), exigida nos termos do Código do IRC e Código do IVA, a submeter no portal das finanças não substitui a elaboração do relatório de gestão e das contas das entidades, de elaboração obrigatória, devendo pelo contrário refletir o conteúdo destes documentos (resposta à FAQ 19 CNC).

A informação contida nos documentos de prestação das contas (designadamente nas demonstrações financeiras), aprovados em Assembleia Geral, é informação base para a elaboração da IES, num momento futuro.

Ou seja, a IES deverá ser preparada com base em documentos de prestação das contas, já aprovados ou não em Assembleia Geral, não podendo em caso algum substituir esses documentos.

É necessário verificar a consonância entre estas duas "realidades": Balanço e DR submetidos à Assembleia Geral versus Balanço e DR da IES.

2.1. Documentos que compõem a prestação de contas

1. Empresas que estejam a adotar o SNC (NCRF, NCRF-PE ou NC-ME)

Prestação de contas individuais:

O registo da prestação de contas consiste no depósito, pela submissão da IES, da informação constante dos seguintes documentos (n.º 1 do artigo 42.º do CRC):

- Ata de aprovação das contas do exercício e da aplicação dos resultados
- Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo;
- Certificação legal das contas e parecer do órgão de fiscalização, quando existam.

Prestação de contas consolidadas:

O registo da prestação de contas consolidadas consiste no depósito, através da submissão da IES, da informação constante dos seguintes documentos:

- Ata da deliberação de aprovação das contas consolidadas do exercício, de onde conste o montante dos resultados consolidados;
- Balanço consolidado, demonstração consolidada dos resultados e anexo;



- Certificação legal das contas consolidadas;
- Parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

2. Empresas que estejam a adotar as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS)

De acordo com o artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho (diploma que aprovou o SNC), as sociedades adotam as IAS/IFRS, adotadas nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, nas seguintes situações:

Demonstrações financeiras consolidadas:

Por obrigação legal:

- Entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado;

Por opção:

- Outras empresas desde que as suas demonstrações financeiras consolidadas sejam objeto de certificação legal de contas;

Demonstrações financeiras individuais (separadas):

Por opção:

- Empresas incluídas no perímetro de consolidação de entidades que aplicaram as IAS/IFRS nas demonstrações financeiras consolidadas, conforme referido.

O n.º 8 do artigo 4.º do referido diploma do SNC estabelece que a aplicação das normas internacionais de contabilidade não prejudica que, para além das informações e divulgações inerentes a estas normas, as entidades abrangidas sejam obrigadas a divulgar outras informações previstas na legislação nacional.

Na realidade, as empresas sujeitas ao SNC, que adotem a IAS/IFRS nos termos referidos, ficam obrigadas a submeter o Anexo A da IES com os elementos contabilísticos elaborados nos termos do SNC.

Na prática, ficam obrigadas ao preenchimento dos quadros do Anexo A referente às demonstrações financeiras, que estão preparadas e no formato previsto para as NCRF nacionais do SNC.

De acordo com o previsto no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro, redação dada pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de outubro, as empresas que adotem as IAS/IFRS devem preencher os modelos oficiais da IES.

Assim, as prestações de contas das empresas que adotem as IAS/IFRS devem ser efetuadas nos seguintes termos:

- Prestações de contas individuais (separadas):

Estas empresas têm que realizar dois procedimentos distintos:

- Um para o cumprimento da submissão da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal de IRC, que consiste no preenchimento de todos os quadros do Anexo A da IES, incluindo o Balanço (Quadro 04-A), Demonstração de Resultados Por Naturezas (Quadro 03-A), Demons-



tração das Alterações do Capital Próprio (Quadro 04- B), Demonstração dos Fluxos de Caixa (Quadro 04-C) e Anexo (Quadro 05-A), de acordo com as respetivas instruções de preenchimento, mas cujo formato e orientações está baseado nas NCRF do SNC;

- Outro para a prestação das contas elaboradas de acordo com as IAS/IFRS, que na digitalização e submissão conjunta com a declaração IES desses documentos de prestação de contas, através da importação de ficheiro em "pdf" no campo 16 do quadro 07 do Anexo A.

Apenas os documentos digitalizados neste campo são objeto de depósito na Conservatória do Registo Comercial.

O ficheiro "pdf" deve conter um tamanho máximo de 5 MB, não podendo ter qualquer proteção com password ou qualquer outra forma de proteção (por ex. certificados digitais).

- Prestações de contas consolidadas

A prestação de contas consolidadas é efetuada através da submissão do Anexo A1 (B1 ou C1) da IES, sendo que este anexo tem que ser submetido com uma folha de rosto sem qualquer outro anexo adicionado. Os restantes anexos da IES devem ser entregues conjuntamente com o Anexo A (da prestação de contas individuais).

A submissão das contas consolidadas é efetuada através do envio de ficheiro "pdf", que contenha os documentos de prestações de contas previstos na legislação comercial.

O ficheiro "pdf" deve conter um tamanho máximo de 5 MB, não podendo ter qualquer proteção com password ou qualquer outra forma de proteção (por ex. certificados digitais).

3. Alterações ao SNC (2016)

Na sequência da publicação do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho, que transpõe a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013 os Decretos-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, e 36-A/2011, de 9 de março, foram objeto de alterações substanciais, implicando a:

- Revisão dos modelos de demonstrações financeiras;
- Alterações no código de contas;
- E, alteração ao nível das normas.

Alterações aos modelos decorrentes do Decreto-Lei n.º 98/2015:

- As divulgações deixam de ser exigidas pelas NCRF e NCRF-PE, passando a estar incluídas no Modelo de Anexo da Portaria n.º 220/2015 de 24 de julho;
- A proposta de aplicação de resultados deve ser incluída no Anexo para o SNC regime geral (que não está previsto no modelo de anexo para as pequenas entidades – modelo reduzido).

4. Microentidades

Divulgação obrigatória das seguintes informações no final do balanço:

Apesar da dispensa de elaboração do Anexo e de relatório de gestão na NC-ME, terão de ser efetuadas estas divulgações:



- a) Montante total dos compromissos financeiros não incluídos no balanço, garantias ou ativos e passivos contingentes (ver conceito na NCRF 21) e garantias reais que tenham sido prestadas
- b) Montante dos adiantamentos e dos créditos concedidos aos membros dos órgãos de administração (referência taxas de juros, condições de reembolso, ...)
- c) As informações referidas na alínea d) do n.º 5 do artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais, quando aplicável (quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o período) ver regime artigos 220.º, 314.º e 317.º do CSC

INFORMAÇÃO ADICIONAL / COMPLEMENTAR
1. - Total de compromissos financeiros não incluídos no balanço
2. - Total de garantias ou ativos e passivos contingentes não incluídos no balanço
3. - Natureza e forma das garantias reais prestadas
4. - Compromissos em matéria de pensões
5. - Compromissos face a empresas coligadas ou associadas
6. - Montante dos adiantamentos e dos créditos concedidos aos membros dos órgãos de administração, de direção ou de supervisão, com indicação de:
6.1. - Taxas de juro e principais condições
6.2. - Montantes eventualmente reembolsados, amortizados ou objeto de renúncia
6.3. - Compromissos assumidos em seu nome a título de garantias de qualquer natureza, com indicação do montante global para cada categoria
7. - Ações/quotas próprias adquiridas quer diretamente, quer por intermédio de pessoa atuando em nome próprio mas por conta da entidade:
7.1. - Motivos das aquisições efetuadas durante o período
7.2. - Número e valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico das ações/quotas adquiridas e alienadas durante o período, bem como a fração do capital subscrito que elas representam
7.3. - Contravalor das ações/quotas, no caso de aquisições ou alienação a título oneroso
7.4. - Número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico do conjunto das ações/quotas adquiridas e detidas em carteira, bem como a fração do capital subscrito que elas representam

Esta informação passou a constar na face do balanço, com a possibilidade de criação de um ponto 8 "Outras informações".

5. Entidades do Setor não lucrativo

Documentos de prestação de contas

As entidades do setor não lucrativo são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas (ou por funções);
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Anexo.

Dispensa de aplicação SNC-ESNL)

As entidades do setor não lucrativo cujo volume de negócios líquido não exceda € 150.000 em nenhum dos dois períodos anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma entidade que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações financeiras referidas no n.º 1 do artigo 11.º (Balanço, DR por natureza, DFC, DA Fun-



dos Patrimoniais e Anexo) por disposição legal ou estatutária ou por exigência das entidades públicas financiadoras ficam obrigadas à prestação de contas em regime de caixa (divulgam informação relacionada com pagamentos e recebimentos, património fixo, direitos e compromissos futuros).



As entidades públicas financiadoras podem exigir às entidades do setor não lucrativo outras informações, designadamente para efeitos de controlo orçamental, devendo o conteúdo e a extensão da informação exigida restringir-se ao estritamente necessário para os efeitos pretendidos com a sua obtenção.

6. Mapa resumo:

NCRF	NCRF-PE	NCRF-ESNL	NC-ME
Balanço	Balanço (modelo Reduzido)	Balanço (modelo ENSL)	Balanço (modelo Microentidades)
Demonstração dos resultados por naturezas	Demonstração dos resultados por naturezas (modelo Reduzido)	Demonstração dos resultados por naturezas (modelo ENSL)	Demonstração dos resultados por naturezas (modelo Microentidades)
Demonstração das alterações no capital próprio		Demonstração das alterações nos fundos patrimoniais (por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras)	
Demonstração dos fluxos de caixa		Demonstração dos fluxos de caixa (modelo ENSL)	
Anexo	Anexo (modelo reduzido)	Anexo (modelo ENSL)	
Demonstração dos resultados por funções (facultativa)	Demonstração dos resultados por funções (facultativa) modelo reduzido	Demonstração dos resultados por funções (facultativa) modelo ENSL	

2.2. Disponibilização e registo das contas

O artigo 70.º do CSC dispõe que as sociedades devem disponibilizar na sua sede e no site da internet, quando exista, cópia dos seguintes documentos:

- Relatório de gestão;
- Relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário;
- Certificação legal das contas;
- Parecer do órgão de fiscalização, quando exista.



Por outro lado, o art.º 70.º do CSC dispõe ainda que a informação respeitante às contas do exercício e aos demais documentos de prestação de contas, devidamente aprovados, está sujeita a registo comercial, nos termos da lei respetiva.

Atualmente, o registo comercial (depósito) das contas consubstancia-se na entrega da Informação Empresarial Simplificada (IES) e respetivo pagamento do depósito. O prazo para o depósito das contas é o 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo do período económico, ou seja, a data-limite da entrega da IES.

Para além do tratamento da informação para efeitos estatísticos, cujo resultado pode ser consultado no Portal Estatístico de Informação Empresarial do Instituto dos Registos e Notariado (IRN), o registo e depósito têm um carácter público, podendo, qualquer pessoa, pedir certidões dos atos de registo e dos documentos arquivados, bem como obter informações verbais ou escritas sobre o conteúdo de uns e outros (art.º 73.º CRC).

A falta de registo das contas obsta ao registo de outros factos sobre a entidade, com exceção:

- Dos registos de designação e cessação de funções, por qualquer causa que não seja o decurso do tempo, dos membros dos órgãos de administração e de fiscalização;
- De atos emanados de autoridade administrativa;
- Das ações, decisões, procedimentos e providências cautelares previstas no art.º 9.º CRC;
- Bem como do arresto, arrolamento e penhora de quotas ou direitos sobre elas, outros atos ou providências que afetem a sua livre disposição; e
- Quaisquer outros registos a efetuar por depósito.

2.3. Aspetos da legislação comercial

1. Assembleia geral de aprovação de contas

Alguns aspetos formais das assembleias gerais e na elaboração das respetivas atas:

Convocatória:

- a) Sociedade por quotas (art.º 248.º n.º 3 do CSC) – A convocatória compete a qualquer um dos gerentes e deve ser feita por meio de carta registada, expedida com a antecedência mínima de quinze dias, a não ser que a lei ou o contrato de sociedade exijam outras formalidades ou estabeleçam prazo mais longo;
- b) Sociedade anónima (art.º 376.º e 377.º do CSC) – A assembleia geral é normalmente convocada pelo presidente da mesa (no caso da assembleia geral anual, a pedido do conselho de administração), devendo a convocatória ser publicada (portal do Ministério da Justiça).

O contrato de sociedade pode exigir outras formas de comunicação aos acionistas. Se as ações forem nominativas a convocatória pode ser efetuada por cartas registadas ou, em relação aos acionistas que comuniquem previamente o seu consentimento, por correio eletrónico com recibo de leitura.

Entre a última divulgação e a data da reunião da assembleia deve mediar, pelo menos, um mês, ou se



a convocatória for através de expedição de carta registada ou correio eletrónico, pelo menos, 21 dias.

A convocatória deve conter, pelo menos (art.º 377.º n. 5 do CSC):

- As menções exigidas pelo artigo 171.º;
- O lugar, o dia e a hora da reunião;
- A indicação da espécie, geral ou especial, da assembleia;
- Os requisitos a que porventura estejam subordinados a participação e o exercício do direito de voto;
- A ordem do dia;
- No caso de voto por correspondência, descrição do modo como o mesmo se processa

c) Dispensa de convocatória:

Podem os sócios ou acionistas, em qualquer tipo de sociedade e de acordo com o art.º 54.º do CSC, reunir-se em assembleia geral, sem observância de formalidades prévias, desde que todos estejam presentes e todos manifestem a vontade de que a assembleia se constitua e delibere sobre determinado assunto, devendo tal facto ficar registado na própria ata.

Para tal, devem estar presentes os sócios/acionistas representantes da totalidade do capital social. Para além dos sócios/acionistas devem também estar presentes, de acordo com o n.º 4 do art.º 379.º do CSC, os administradores, os membros do conselho fiscal ou do conselho geral e de supervisão e, na assembleia anual, os revisores oficiais de contas que tenham examinado as contas.

Prazo e ordem do dia

O Prazo e a ordem do dia da assembleia geral anual de aprovação de contas estão dispostos nos art.º 65.º n.º 5 e 376.º do Código das Sociedades Comerciais.

A assembleia geral dos acionistas deve reunir no prazo de três meses a contar da data do encerramento do exercício ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial.

Da ordem do dia deve constar:

- a) Deliberar sobre o relatório de gestão e as contas do exercício;
- b) Deliberar sobre a proposta de aplicação de resultados;
- c) Proceder à apreciação geral da administração e fiscalização da sociedade (se sociedade anónima);
- d) Proceder às eleições que sejam da sua competência (órgãos sociais).

A partir do dia em que seja expedida a convocatória nas sociedades por quotas, ou nos 15 dias anteriores à data da assembleia nas sociedades anónimas, devem ser facultados aos sócios ou acionistas os documentos de prestação de contas, incluindo a certificação legal das contas e outros pareceres, quando aplicável. Se a sociedade tiver site da internet, os documentos previstos anteriormente devem também estar aí disponíveis a partir da mesma data (art.º 263.º e 289.º do CSC).



Elaboração das atas das assembleias gerais

Deve ser lavrada uma ata de cada reunião da assembleia geral. De acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 63.º do CSC, as atas devem conter, pelo menos:

- a) A identificação da sociedade, o lugar, o dia e a hora da reunião;
- b) O nome do presidente e, se os houver, dos secretários;
- c) Os nomes dos sócios presentes ou representados e o valor das quotas ou ações de cada um, salvo nos casos em que a lei mande organizar lista de presenças (sociedades anónimas), que deve ser anexada à ata;
- d) A ordem do dia;
- e) Referência aos documentos e relatórios submetidos à assembleia;
- f) O teor das deliberações tomadas;
- g) Os resultados das votações;
- h) O sentido das declarações dos sócios, se estes o requererem.

Nas sociedades por quotas as atas devem ser assinadas por todos os sócios que nelas tenham participado (n. 6 do art.º 248.º do CSC).

Nas sociedades anónimas, as atas das reuniões da assembleia geral devem ser redigidas e assinadas por quem nelas tenha servido como presidente e secretário. (art.º 388.º do CSC).

Lista de presenças

De acordo com o disposto no art.º 382.º do CSC, nas assembleias gerais das sociedades anónimas, o presidente da mesa da assembleia geral deve mandar organizar a lista dos acionistas que estiverem presentes e representados no início da reunião.

A lista de presenças deve indicar:

- a) O nome e o domicílio de cada um dos acionistas presentes;
- b) O nome e o domicílio de cada um dos acionistas representados e dos seus representantes;
- c) O número, a categoria e o valor nominal das ações pertencentes a cada acionista presente ou representado.

Informação da ata que consta da IES

A ata de aprovação das contas do exercício e da aplicação dos resultados, é um dos elementos necessários para efetuar o depósito das contas, conforme dispõe o art.º 42º do CRC. No entanto esta informação não é transcrita na Íntegra para a IES, sendo prestada apenas alguma informação constante na mesma.

Atas (artigo 63.º CSC)

Especial atenção ao preenchimento do Quadro 08 da IES onde consta a informação da ata de aprovação de contas nomeadamente: se as contas foram aprovadas e a data da deliberação.



Q08 DELIBERAÇÃO DE APROVAÇÃO DE CONTAS		N, S, P, M
As contas do exercício / período foram aprovadas?	SIM <input type="checkbox"/> 1 NÃO <input type="checkbox"/> 2	
Se respondeu SIM, indique:		
1 - Data da deliberação de aprovação de contas	Ano Mês Dia <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>	
2 - Por:	Unanimidade <input type="checkbox"/> 4	Majoria <input type="checkbox"/> 5
3 - Percentagem dos votos emitidos correspondente ao capital social subscrito com direito de voto	<input type="text"/> 6 %	
4 - A deliberação de aprovação de contas está devidamente titulada, nos termos previstos pelo artigo 63.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC)?	SIM <input type="checkbox"/> 7 NÃO <input type="checkbox"/> 8	
5 - As contas foram aprovadas:		
Em assembleia geral regularmente convocada	<input type="checkbox"/> 9	
Em assembleia universal	<input type="checkbox"/> 10	Por deliberação unânime por escrito <input type="checkbox"/> 11
Por deliberação por voto escrito	<input type="checkbox"/> 12	Nos termos do n.º 2 do artº 263.º do CSC <input type="checkbox"/> 13
6 - As contas foram aprovadas:		
Em SNC	<input type="checkbox"/> 14	
Em Normas Internacionais de Contabilidade (NIC)	<input type="checkbox"/> 15	
Se a entidade é uma empresa pública indique:		
Data do despacho de aprovação de contas proferido pelo Ministro das Finanças e da Tutela	Ano Mês Dia <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> 16	
Se a entidade é uma representação permanente de sociedade com sede no estrangeiro, indique:		
Data da declaração da sociedade estrangeira, prevista no n.º 6 do artigo 42º do Código do Registo Comercial (CRC)	Ano Mês Dia <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> 17	

Necessidade de verificação da conformidade da aplicação de resultados com o relatório de gestão / anexo e ata de aprovação de contas.

- Ter em atenção a constituição das reservas obrigatórias (ou DLRR);
- Ter em atenção se existir benefício da remuneração convencional do capital (por aplicação do resultado);

Especial atenção se existirem gratificações ao preenchimento deste quadro.

APLICAÇÃO DOS RESULTADOS CONFORME DELIBERAÇÃO QUE APROVOU AS CONTAS DO EXERCÍCIO / PERÍODO						
1	Resultados transitados	A01001	-	-	-	
2	Resultados atribuídos / lucros disponíveis	A01002	-	-	-	
	Resultados atribuídos / lucros disponíveis a entidades residentes:	A01003	-	-	-	
	Entidades (financeiras e não financeiras)	A01004	-	-	-	
	Particulares	A01005	-	-	-	
	Instituições particulares sem fins lucrativos	A01006	-	-	-	
	Fundos de investimento, de pensões e outros fundos	A01007	-	-	-	
	Entidades da Administração Pública	A01008	-	-	-	Se indicou valores no campo A01011, identifique os beneficiários, que sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social
	Outras entidades	A01009	-	-	-	Número de identificação fiscal
	Resultados atribuídos / lucros disponíveis a entidades não residentes	A01010	-	-	-	(1)
3	Participação nos lucros por membros dos órgãos sociais	A01011	-	-	-	A01017
4	Idem ao pessoal	A01012	-	-	-	A01018
5	Reservas	A01013	-	-	-	A01019
6	Cobertura de prejuízos	A01014	-	-	-	A01020
7	Outros	A01015	-	-	-	A01021
8	SALDO (1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7)	A01016	-	-	-	A01022
						(2)



2. Relatório de gestão (artigo 66.º CSC)

O relatório de gestão deverá conter pelo menos (n.º 1 ao n.º4):

- Uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade;
- Uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta;

Aspetos que deverão ser expostos através de uma análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua atividade.

A análise anterior deverá abranger tanto aspetos financeiros como aspetos não financeiros, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores.

Conteúdo:

O relatório de gestão deverá conter em especial (n.º5):

- A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu atividade;
- Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- A evolução previsível da sociedade;
- Movimentos relacionados com ações e quotas próprias (ver artigos 220.º, 317.º, 324.º CSC);
- As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores (ver artigo 397.º CSC);
- Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;
- Existência de sucursais da sociedade.

Relatório de Gestão e dívidas fiscais

O relatório de gestão deverá conter também informação relacionada com o artigo 210.º do Código Contributivo (dívidas à segurança social).

O Art.º 2º do DL 534/80 de 7 de novembro estabelece que as dívidas em mora ao Estado devem ser inscritas no relatório de gestão.

Artigo 35.º CSC Perda de metade do capital

Perda de metade do capital (Artigo 35.º CSC) recomendável divulgar no anexo e no relatório de gestão

Nota 8: Exemplo:

As demonstrações financeiras individuais da sociedade apresentam, em 31 de dezembro de 2021, um capital próprio negativo, pelo que são aplicáveis as disposições dos artigos 35º e 171º do Código das Sociedades Comerciais. A gerência considera que a melhoria dos resultados económicos e financeiros vai continuar nos próximos exercícios, e assim dará cumprimento ao disposto no mesmo artigo.

Microentidades:

Dispensa de elaboração do relatório de gestão microentidades – Alteração a partir de 2016: aditamento do n.º 6 do artigo 66.º CSC, ficam as microentidades dispensadas de elaboração do relatório de gestão.



Colocar a referência ao artigo 35º do CSC no ponto 8 da face do Balanço.

Anexos ao Relatório de Gestão (Art.º 447º CSC)

Apenas aplicável a sociedades anónimas

Art.º 447.º n.º 5

Em anexo ao relatório anual do órgão de administração será apresentada, relativamente aos membros dos órgãos de administração e de fiscalização de uma sociedade anónima: a lista das suas ações e obrigações de que são titulares.

3. Anexo às Contas

Divulgações exigidas por diplomas legais

Benefícios fiscais

Menção do imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução a que se refere o benefício, mediante menção do valor correspondente no anexo às demonstrações financeiras relativa ao exercício em que se efetua a dedução (não esquecer IES).

Exemplos: DLRR, RFAI, SIFIDE II, benefícios fiscais de natureza contratual e CFEI II.

Micro entidades – incluir no ponto 8 da face do Balanço.

2.4. Normalização contabilística em vigor

1. Alterações ao SNC (2016) Decreto-Lei n.º 98/2015 de 2 de junho

Altera o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), garantindo a sua conformidade com a Diretiva n.º 2013/34, de 26 de junho, dentro das opções aí permitidas aos Estados membros.

Foram conseqüentemente alteradas as portarias e os avisos relativos aos instrumentos contabilísticos que compõem o SNC.

As alterações são aplicáveis aos períodos que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2016.

Principais objetivos e alterações ao SNC:

- Objetivos de simplificação (alinhamento com a diretiva 2013/34/EU);
- Redução das divulgações exigidas pelas normas contabilísticas e de relato financeiro, especialmente no que respeita às microentidades;
- Alteração dos limites que definem as diferentes categorias de entidades;
- Alteração do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho no sentido de passar a incorporar as disposições relativas às entidades do setor não lucrativo e às microentidades;
- Revisão da obrigatoriedade de inventário permanente.



Categorias de entidades (artigo 9.º do DL n.º 158/2009)

À data de balanço não ultrapassem dois dos três limites seguintes	Microentidades (Artigo 9.º -D)	Pequenas entidades (Artigo 9.º -C)	Médias entidades	Grandes entidades
Total de balanço	€ 350.000	€ 4.000.000	€ 20.000.000	Entidades que ultrapassem dois dos três limites anteriores e entidades de interesse público
Volume de negócios líquido	€ 700.000	€ 8.000.000	€ 40.000.000	
Nº médio de empregados durante o período	10	50	250	
Normativo aplicável	NC-ME podendo no entanto optar pela NCRF-PE e ou pelas NCRF	NCRF-PE Desde que não optem pelas NCRF	NCRF Regime geral do SNC	NCRF Regime geral do SNC

Forma de apuramento das categorias de entidades (Artigo 9.º -A)

Para definir a categoria é necessário recorrer sempre aos valores obtidos em dois períodos consecutivos passando a Entidade a aplicar o novo referencial a partir do terceiro período, inclusive.

As entidades podem novamente ser consideradas nessa categoria, caso deixem de ultrapassar dois dos três limites enunciados para a respetiva categoria nos dois períodos consecutivos imediatamente anteriores.

Uma entidade que ultrapasse os limites em N-2 e N-1 em N estará enquadrada no novo referencial.

Alteração de normativo (por opção ou por alteração dos limites)

Divulgação obrigatória no anexo: NCRF Nota 3 / NCRF -PE Nota 3.5 / NC-ME (poderá ser efetuada nas notas finais do balanço – Nota 8 outras informações.

Adoção pela primeira vez (exemplo de divulgação)

Até 31 de dezembro de N-1 a sociedade preparou e apresentou as demonstrações financeiras de acordo com as 28 Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro (NCRF) do SNC. Em N, a entidade adotou pela primeira vez a NCRF-PE.

A transição da aplicação das 28 NCRF do SNC para a aplicação da NCRF-PE originou o desconhecimento de ativos por impostos diferidos no montante de xxx euros, relacionados com prejuízos fiscais reportáveis.

Microentidades: aspetos particulares

Modelo 22 – Quando as microentidades, optem aplicação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) ou das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), deverão assinalar tal opção na Modelo 22 (campo 423).

Relatório de gestão – Artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais (artigo 5.º do DL 98/2015) passou a prever para as microentidades a dispensa da obrigação de elaborar o relatório de gestão.

IES – Dispensadas da entrega dos anexos L (anual do IVA), M (Operações realizadas em espaço diferente da sede), Q (Elementos Contabilísticos e Fiscais), O e P (mapas recapitulativos) da IES.

Anexo – Dispensadas de elaboração do anexo, desde que sejam divulgadas um conjunto de informações no final do balanço.



Fim das exclusões para Pequenas e Micro entidades (a partir de 2016)

De acordo com DL n.º 158/2009 alterado pelo DL n.º 98/2015 não existe qualquer impedimento a uma microentidade ou pequena entidade de aplicar os seus regimes, mesmo que as suas contas estejam sujeitas a revisão legal de contas, ou integrem o perímetro de consolidação de um grupo que apresente contas consolidadas.

Assim, relativamente às microentidades e pequenas entidades deixa de ser condição de exclusão para aplicação da NCRF-PE ou NC-ME o facto de estar integrada num grupo económico que consolide contas ou de estar sujeita a CLC.

As NC-ME e NCRF-PE não são incompatíveis com o facto da empresa estar sujeita a CLC ou integrar perímetro de consolidação. Apesar de existirem algumas dificuldades quando num grupo que consolida existem regimes contabilísticos diferentes.

2.5. Consolidação de contas

1. Obrigação

Consolidação de contas (Artigos 6.º, 7.º e 8.º do DL n.º 158/2009)

Artigo 6.º: Obrigatoriedade de elaborar demonstrações financeiras consolidadas

Obrigação contabilística: Qualquer empresa-mãe sujeita ao direito nacional é obrigada a elaborar demonstrações financeiras consolidadas do grupo constituído por ela própria e por todas as subsidiárias, independentemente do local onde esteja situada a sede estatutária destas

As entidades financiadoras estão também a exigir para concessão de financiamentos.

2. Dispensa

Artigo 7.º: Dispensa de elaboração demonstrações financeiras consolidadas

Uma empresa-mãe de um pequeno grupo, tal como definido no artigo 9.º-B, fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas.

Pequenos grupos (novo conceito a partir de 2016) são grupos constituídos pela empresa-mãe e pelas empresas subsidiárias a incluir na consolidação e que, em base consolidada e à data do balanço da empresa-mãe, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- Total do balanço: € 6.000.000;
- Volume de negócios líquido: € 12.000.000;
- Número médio de empregados durante o período: 50.

REGIME ANTERIOR (até 31/12/2015)	Total do balanço	Volume de vendas líquidas e outros rendimentos	Número médio de empregados durante o período
	7.500.000€	15.000.000€	250



REGIME Decreto Lei n.º 98/2015 (a partir de 01/01/2016)	Total do balanço	Volume de negócios líquido	Número médio de empregados durante o período
	6.000.000€	12.000.000€	50

Conceito e limites de pequenos grupos artigo 9.º-B

Para os limites do artigo 9.º-B, funcionam as regras de enquadramento previstas no artigo 9.º-A forma de apuramento das categorias de entidades

Os limites referidos reportam-se ao período imediatamente anterior, devendo, quando aplicável, observar-se que sempre que em dois períodos consecutivos imediatamente anteriores sejam ultrapassados dois dos três limites enunciados, as entidades são obrigadas a consolidar, a partir do terceiro período, inclusive.

Enquadramento dos pequenos grupos:

- 2 períodos consecutivos;
- Entidade que ultrapassa dois dos 3 limites (consolidação) em N-2 e N-1 em N está obrigada a consolidar.

IES e consolidação de contas

Entidades que consolidem devem digitalizar os documentos referidos no n.º 2 do artigo 42.º do Código do Registo Comercial e submetê-los como um só ficheiro em formato "PDF".

Quadro 05 da folha de rosto – Anexos que devem acompanhar a declaração

O Anexo A1 – Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola – contas consolidadas (Modelo não oficial):

- Preenchimento de uma IES autónoma para as contas consolidadas (apenas com o Anexo A1);
- NIF da empresa Mãe;
- Apenas folha de rosto + Anexo A1 (contas consolidadas) em PDF que não pode exceder 5MB;
- Pagar taxa depósito de contas.

Anexo em PDF deverá conter:

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



05 ANEXOS QUE DEVEM ACOMPANHAR A DECLARAÇÃO					
		INDIQUE NÚMERO			INDIQUE NÚMERO
IRC	Anexo A – Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola e entidades não residentes com estabelecimento estável	1	IRS	Anexo I – Sujeitos passivos com contabilidade organizada	9
	Anexo A1 – Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola - contas consolidadas (Modelo não oficial)	20		1*	Anexo L – Elementos Contabilísticos e Fiscais
	Anexo B – Empresas do setor financeiro	2	IVA	Anexo M – Operações realizadas em espaço diferente da sede (DL n.º 347/85, de 23 de agosto)	12
	Anexo B1 – Empresas do setor financeiro - contas consolidadas (Modelo não oficial)	21		Anexo N – Regimes especiais	13
	Anexo C – Empresas do setor segurador	3		Anexo O – Mapa Recapitulativo de Clientes	14
	Anexo C1 – Empresas do setor segurador - contas consolidadas (Modelo não oficial)	22		Anexo P – Mapa Recapitulativo de Fornecedores	15
	Anexo D – Entidades residentes que não exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola	4	IS	Anexo Q – Elementos Contabilísticos e Fiscais	16
	Anexo E – Elementos Contabilísticos e Fiscais (entidades não residentes sem estabelecimento estável)	5	IE	Anexo R – Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e EIRL	17
	Anexo F – Benefícios Fiscais (aplicável a 2010 e exercícios anteriores)	6		Anexo S – Empresas do setor financeiro	18
	Anexo G – Regimes Especiais	7		Anexo T – Empresas do setor segurador	19
Anexo H – Operações com Não Residentes	8		* - Anexo entregue em formato PDF		

06 DECLARAÇÕES ESPECIAIS					
DECLARAÇÃO COM PERÍODO ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO					
DECLARAÇÃO DE CONSOLIDAÇÃO	1	X	DECLARAÇÃO DO PERÍODO DE CESSAÇÃO	2	
			ANTES DA ALTERAÇÃO	3	
			APOS A ALTERAÇÃO	4	
					DECLARAÇÃO DO EXERCÍCIO DO INÍCIO DE TRIBUTAÇÃO
					5



3. Aspetos contabilísticos e fiscais

3.0. Políticas contabilísticas estimativas e erros

O tema Políticas contabilísticas Alterações nas Estimativas contabilísticas e Erros é tratado na NCRF 4 e nos capítulos 6 da NCRF-PE e da NC-ME. O objetivo da NCRF 4 é o de prescrever os critérios para a seleção e alteração das políticas contabilísticas, bem como o tratamento contabilístico das alterações nas estimativas contabilísticas e correções de erros. A Norma destina-se a melhorar a relevância e a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma entidade, e a sua comparabilidade ao longo do tempo e com as demonstrações financeiras de outras entidades. Esta Norma deve ser aplicada na seleção e aplicação de políticas contabilísticas e na contabilização de alterações nas políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e correções de erros de períodos anteriores.

Seleção e aplicação de políticas contabilísticas

A política ou políticas contabilísticas a aplicar a determinado item será a que decorrer da Norma (ou capítulo) que especificamente tratar da transação, outro acontecimento ou condição. As NCRF, NCRF-PE e NC-ME estabelecem políticas contabilísticas que resultam em demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre as transações, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Essas políticas não necessitam de ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial, exceto se tiver por objetivo alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa.

Consistência de políticas contabilísticas

Uma entidade deve selecionar e aplicar as suas políticas consistentemente para transações semelhantes, outros acontecimentos e condições, a menos que uma Norma ou Norma Interpretativa especificamente exija ou permita a categorização de itens para os quais possam ser apropriadas diferentes políticas. Se uma Norma ou Norma Interpretativa exigir ou permitir tal categorização, uma política contabilística deve ser selecionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

Alterações nas políticas contabilísticas

Uma entidade deve alterar uma política contabilística apenas se a alteração:

a) For exigida por uma Norma ou Norma Interpretativa; [Por exemplo, na transição POC / SNC passou a ser exigida aplicação do MEP.]

ou

b) Resultar no facto de as demonstrações financeiras proporcionarem informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos ou condições, na posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade. [Por exemplo, passar do método do custo para o método do justo valor em ativos fixos tangíveis.]



Exemplo

Transferência de imóveis de inventários contabilizados ao custo para propriedades de investimento (contabilizadas ao justo valor)

Divulgações exigidas:

- Nota do anexo: Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do período anterior.
- Nota do anexo: Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCRF 4).
- Nota do anexo: Eventos não recorrentes: se tiver impacto nos resultados.

Alterações nas estimativas contabilísticas

Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações financeiras não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve juízos de valor baseados na última informação disponível. O uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não diminui a sua fiabilidade.

O efeito de uma alteração numa estimativa contabilística deve ser reconhecido prospectivamente incluindo-o nos resultados do:

- a) Período de alteração, se a alteração afetar apenas esse período; ou
- b) Período de alteração e períodos futuros, se a alteração afetar ambas as situações.

O reconhecimento prospetivo do efeito de uma alteração numa estimativa contabilística significa que a alteração é aplicada a transações, outros acontecimentos ou condições a partir da data de alteração na estimativa.

Exemplo

Passagem de taxas mínimas de depreciação para taxas máximas

Divulgações exigidas:

- Nota do anexo: Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do período anterior
- Nota do anexo: Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros (NCRF 4)
- "A empresa no exercício procedeu à reintegração do seu ativo fixo praticando depreciações às taxas máximas permitidas pela legislação fiscal, contrariamente ao ocorrido no exercício anterior em que foram praticadas as taxas mínimas, tendo existido um impacto negativo de cerca de _____€ nos resultados. A justificação para este facto prende-se com o aumento significativo da produção no exercício."



Erros

Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.

Os erros potenciais do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes só são descobertos num período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior.

Uma entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações financeiras aprovadas após a sua descoberta. Os erros se materiais são contabilizados em resultados transitados.

Obrigatório reexpressar no regime geral do SNC as quantias comparativas nas demonstrações financeiras.

Divulgar no anexo as correções e os impactos da reexpressão (ponto 6.4 do modelo de anexo).

De acordo com a NCRF-PE, NCRF-ESNL e NC-ME não é obrigatório reexpressar os comparativos nas demonstrações financeiras.

3.1. Meios financeiros líquidos

3.1.1 Caixa

Relativamente ao controlo do caixa, devem ser adotados os seguintes procedimentos de conferência relevantes, sempre que aplicáveis:

- Obter **contagem física do caixa** e comparar com saldo da contabilidade
- Caixa com **moeda estrangeira**, atualizar para a taxa de câmbio de fecho
- Análise e justificação de **saldos de caixa elevados**
- Análise de **movimentos** em caixa de **montante elevado**
- Verificar implementação e funcionamento do **fundo fixo de caixa**
- Analisar **contas de "transferências" de caixa** (pagamentos e recebimentos) e respetiva decomposição no final do exercício
- Analisar necessidade de **reclassificação de valores em caixa**
 - o Cheques devolvidos
 - o Cheques pré-datados
 - o Vales de funcionários
 - o ...

O caixa (saldo da conta 11) deve conter: dinheiro em caixa (notas e moedas), cheques recebidos e valores postais.



Não devem ser incluídos em caixa, por não enquadráveis na definição, valores respeitantes a:

- Notas e moedas sem curso legal
- Selos de correio (conta 62-FSE ou 28-Diferimentos)
- Títulos representativos de pré-pagamentos (combustível, refeição, etc. – 28-Diferimentos)
- Vales de empregados (conta 232-Adiantamentos ao pessoal)
- Cheques pré-datados (conta 21...-Clientes – Pré-datados)
- Cheques sem provisão / devolvidos (conta 21...-Clientes – Ch. Devolvidos)
- Pagamentos efetuados de conta de sócio a aguardar pagamento (26-sócios)

Relativamente à movimentação do Fundo Fixo de caixa, recomenda-se:

- i. Criar uma subconta "caixa" para o fundo fixo;
- ii. Apenas pagamento de pequenas despesas em dinheiro (movimento deverá ser o mais reduzido possível);
- iii. Limitado a um valor máximo (por exemplo 1.000 €);
- iv. No final do período deverá ser sempre reposto o fundo (garante que as despesas são contabilizadas no mês correto);
- v. Não deverão ser utilizados valores recebidos para reforço do caixa mas sim um cheque à ordem do responsável do fundo.

Exemplo

Movimentos mês de dezembro

Constituição:	Caixa – fundo fixo a Depósitos à ordem 1.000
Pela contabilização das despesas:	FSE a Caixa – fundo fixo 300
Pela reposição do fundo (cheque emitido)	Caixa – fundo fixo a Depósitos à ordem 300

Na contagem física do caixa e comparação com o saldo da contabilidade e Folha de Caixa (se resultarem diferenças não materiais geradas no exercício):

Diferença Negativa (não material)

Débito da conta 6888 (ter em atenção eventual acréscimo fiscal)

Crédito da conta 11

Diferença Positiva (não material)

Débito conta 11

Crédito da conta 78.8.8



Apenas se devem registar na conta caixa movimentos de tesouraria de carácter residual. Todas as operações, sejam de recebimentos ou de pagamentos, materialmente relevantes, devem ser movimentadas por contas bancárias, por contrapartida das respetivas contas a receber e a pagar (de terceiros). Através do SAF(T) AT poderá levantar questões no caso do movimento ser elevado.

Diferenças de câmbio

Relativamente às diferenças de câmbio (moeda estrangeira), os valores devem ser registados, no reconhecimento inicial, na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira, à data da transação. À data do balanço, os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho, expressa ao câmbio (de COMPRA) em vigor nessa data. Na data da utilização/venda: apurar a diferença de câmbio, entre o valor escriturado e o valor ao câmbio à data da operação.

Quanto à contabilização das diferenças de câmbio:

- Se favoráveis, registar na conta 7887 – fiscalmente considerada (alínea c) n.º 1 do art.º 20º do CIRC)
- Se desfavoráveis, registar na Conta 6887 – fiscalmente considerada (alínea c) do n.º 2 do art.º 23º do CIRC)

Problemática frequente é a existência de saldos elevados de caixa. Não compete ao contabilista certificado efetuar a contagem de caixa do final do período. Tal tarefa será da competência da gerência/administração da empresa que deve facultar ao CC o documento com tal contagem. A existência dessa contagem de caixa não dispensa a elaboração de folhas de caixa que permitirá o controlo regular das entradas e saídas de caixa e proporcionarão meios ao CC para registar tal operação na contabilidade.

Quando uma contabilidade evidencia um saldo de caixa bastante elevado e não existe documentação que ateste que esse valor é verdadeiro, quando o órgão de gestão não facultou ao contabilista certificado documentação de suporte ou alguma explicação acerca daquele saldo, consideramos que o contabilista certificado não se encontra em condições para encerrar o exercício, pois não é assegurada a regularidade contabilística e fiscal da entidade.

Perante um saldo de caixa elevado caso conclua que tal situação decorre de erro contabilístico que afete gastos ou rendimentos de anos anteriores, haverá que proceder à correção do saldo da conta caixa sempre suportando os movimentos com documentos justificativos, neste caso documentos assinados pela gerência, usando para tal a conta 56 – Resultados transitados se assumirem grande relevo na informação veiculada pelas demonstrações financeiras, ou as contas 6881/7881 – Correções relativas a períodos anteriores, no caso de correções favoráveis ou desfavoráveis resultantes de erros ou omissões relacionadas com exercícios anteriores que sejam de pouco relevo (vide parágrafo 6 da NC-ME – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros, parágrafos 6.1 a 6.10).

Em relação a casos em que o dinheiro de caixa não se encontre na posse da empresa, pode presumir-se que reverteu a favor dos sócios devendo ser aplicado o tratamento que normalmente é dado aos adiantamentos por conta de lucros (são considerados como rendimentos de capitais – categoria E do IRS), dando lugar à correspondente retenção na fonte à taxa de 28 por cento (art.º 71.º, n.º 1 a) do CIRS). Para sustentar este lançamento contabilístico deverá existir, por exemplo, uma ata, ou outro documento de idêntica natureza assinado por todos os sócios, onde se reconhece que estes fizeram o levantamento da quantia em falta.



Tal lançamento nunca pode ser efetuado por simples iniciativa do CC que considerou que as verbas reverteram a favor do sócio, embora possam existir esses indícios. Um lançamento deste tipo carece sempre da confirmação escrita do órgão de gestão da empresa.

Por outro lado, caso não se conclua pelo levantamento da verba por parte dos sócios, também poderemos estar perante despesas não documentadas, ou se as regularizações forem efetuadas sem documentos de suporte válidos deve ter em conta as consequências em termos de tributação explanadas no n.º 1 do art.º 88.º do CIRC: «As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 por cento, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do art.º 23.º do CIRC.»¹

No quadro seguinte apresentamos o resumo de alguns processos relacionados com saldos de caixa elevados, decididos no CAAD:

Processo	Situação	Posição da AT	Posição CAAD
Processo: 182/2017-T de 14.11.2017 – CAAD	Saldo Caixa CTB = 492.030,85 €, Contagem Física = 1.230 €	Consideração da diferença como adiantamentos por conta de lucros	Ficou provado que retiradas tinham mais de 4 anos e, portanto, tinha decorrido prazo de caducidade (artigo 45.º, n.º 1, da LGT)
Processo: 93/2020-T de 11.10.2020 – CAAD	Divergência de 343.986,97 € entre o saldo contabilístico e o valor em caixa	Consideração como despesa não documentada	Dada razão à AT na questão de despesa não documentada, mas não na imputação ao período de correção.
Processo: 412/2020-T de 18.05.2021 – CAAD	Saldo Caixa CTB = 138.005,09 €, Contagem Física = 192,15 €	Consideração como despesa não documentada	Dada razão à AT
Processo: 182/2017-T de 14.11.2017 – CAAD	Saldo Caixa CTB = 492.030,85 €, Contagem Física = 1.230 €	Consideração da diferença como adiantamentos por conta de lucros	Ficou provado que retiradas tinham mais de 4 anos e, portanto, tinha decorrido prazo de caducidade (artigo 45.º, n.º 1, da LGT)
Processo: 93/2020-T de 11.10.2020 – CAAD	Divergência de 343.986,97 € entre o saldo contabilístico e o valor em caixa	Consideração como despesa não documentada	Dada razão à AT na questão de despesa não documentada, mas não na imputação ao período de correção.
Processo: 412/2020-T de 18.05.2021 – CAAD	Saldo Caixa CTB = 138.005,09 €, Contagem Física = 192,15 €	Consideração como despesa não documentada	Dada razão à AT

Relativamente ao furto de valores monetários, a Informação Vinculativa Processo n.º 2019 000694, PIV n.º 15076, Despacho, de 24/04/2019 refere que "(...) no caso de sinistros relacionados com meios monetários, para que as respetivas perdas possam ser aceites fiscalmente, terão que ser observadas determinadas condições, nomeadamente, no que respeita à verificação da necessidade de existir numerário em caixa, que o seu quantitativo seja razoável face ao caso concreto e que a ocorrência do sinistro seja devidamente comprovada."

A regra é a não dedutibilidade fiscal desta perda, mas excecionalmente, mediante o cumprimento de certas condições, poderá ser aceite:

- o evento que ocasiona a perda não se possa atribuir a deficiências de controlo interno, designadamente, mediante a adoção de procedimentos com vista à proteção dos ativos em causa;
- tenha sido feita a devida participação policial;
- o furto ou roubo não seja atribuído a sócio ou dirigente da empresa, ou familiares dos mesmos.

¹ PT23838 – Valores elevados de caixa 06-12-2019 disponível em <https://www.occ.pt/pt/noticias/valores-elevados-de-caixa>



3.1.2 Depósitos bancários

Para as contas de depósitos bancários, sugerem-se os seguintes procedimentos de conferência relevantes:

- Criação de **subcontas** em função das contas e instituições onde a entidade tem os seus depósitos (12.1 Banco X; 12.2 Banco Y...)
- Cruzar o balancete e as subcontas da 12 e 13 com o extrato bancário
- Obter mapa da **base de dados das contas no Banco de Portugal** no sentido de aferir se na contabilidade estão refletidas todas as contas bancárias
- **Obtenção de todos os extratos bancários** que permitam reconciliar todas as contas
- **Analisar os movimentos pendentes na Reconciliação Bancária** e desconto nos extratos do ano seguinte / análise de itens pendentes com elevada antiguidade
- **Não compensação de saldos de depósitos**
 - Relativamente aos **depósitos a prazo** verificar relativamente aos juros a especialização e respetivas retenções na fonte (cruzamento com o portal da AT)
 - **Depósitos a prazo com prazo superior a 1 ano** após a data do balanço reclassificar para investimento financeiro
 - **Depósitos em moeda estrangeira** atualizar para câmbio de final do exercício.

No sentido de evitar erros, deve-se realizar reconciliações das contas, sendo conveniente efetuar circularização de saldos. Procedimento contabilístico fundamental é a realização das reconciliações bancárias das contas de depósitos à ordem, empréstimos bancários e outras operações financeiras. Sobre a importância destes procedimentos e consequências da sua inexistência, vejamos o Processo n.º 487/2018-T, de 13.03.2019 do CAAD:

"A... não demonstrou que procede a qualquer circularização nem reconciliação de contas.

Em dezembro de 2015 a A..., verificou que os saldos das diversas entidades bancárias registados na contabilidade eram maioritariamente superiores aos valores reais constantes dos extratos bancários, pelo que procedeu à regularização dos saldos das contas (acerto de saldos): 123 -...; 125-...; 126-... e 129-..., através de uma "Nota de lançamento interna", (...), por transferência para uma conta de outros devedores (SNC 27 – Outras contas a receber e a pagar) fccionando um débito (dívida de terceiros à sociedade)»

Assim, a diferença entre o saldo contabilístico e o saldo real em disponibilidades da conta "SNC 12 -Depósitos à ordem" a 31 de dezembro de 2015 declarado pelo sujeito passivo de 158.753,99 € corresponderá a despesas não documentadas."

Diferenças de câmbio

Em relação a diferenças de câmbio em depósitos (moeda estrangeira). No reconhecimento inicial, os valores devem ser registados na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira, à data da transação. À data do balanço, os itens monetários em moeda estrangeira devem ser transpostos pelo uso da taxa de fecho: expressa ao



câmbio (de COMPRA) em vigor nessa data. Na data da utilização/venda, apurar a diferença de câmbio, entre o valor escriturado e o valor ao câmbio à data da operação.

Quanto à contabilização das diferenças de câmbio:

- Se favoráveis, registar na conta 7887 – fiscalmente considerada (alínea c) n.º 1 do art.º 20.º do CIRC)
- Se desfavoráveis, registar na Conta 6887 – fiscalmente considerada (alínea c) do n.º 2 do art.º 23.º do CIRC)

Dar igualmente atenção à especialização dos juros das contas de depósitos (D/ 2721 ; C/ 791 – são rendimentos considerados fiscalmente), e à conferência das retenções na fonte sobre juros de depósitos (cruzar a conta 241 / 7911 com as declarações dos bancos e multiplicar a 7911, antes de especializações, pela taxa de retenção de 28%).

Aspetos de natureza fiscal

Artigo 63.º-C da LGT – Contas bancárias exclusivamente afetas à atividade empresarial

1 – Os sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida.

2 – Devem, ainda, ser efetuados através da conta ou contas referidas no n.º 1 todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos.

Suprimentos/empréstimos feitos pelos sócios em numerário, e seu reembolso em numerário, por contrapartida da conta caixa não cumprem com exigência do artigo 63.º-C da LGT, e a situação é facilmente detetável no SAF-T(PT).

Artigo 63.º-E da LGT – Proibição de pagamento em numerário e Lei n.º 92/2017, de 23 de agosto

Trata-se de uma medida de combate ao branqueamento de capitais, restringindo as transações com movimentos financeiros em numerário onde algum dos intervenientes não é identificado.

Com a entrada em vigor desta disposição legal passou a ser proibido:

- pagar ou receber em numerário em transações de qualquer natureza que envolvam montantes iguais ou superiores a 3.000 euros, ou o seu equivalente em moeda estrangeira;
- o pagamento em numerário de impostos cujo montante exceda os 500 euros.

Importa realçar a expressão “transações de qualquer natureza” a qual traduz uma aplicação mais generalizada da nova norma, não se confinando esta apenas a transações comerciais.

O limite de 3.000 euros passa a ser de 10.000 euros, ou o seu equivalente em moeda estrangeira, sempre que o pagamento seja realizado por pessoas singulares não residentes em território português e desde que não atuem na qualidade de empresários ou comerciantes.



Caso prático – Limite de utilização de numerário

Turista inglês compra numa ourivesaria de Lisboa um relógio por 6.000 libras. O montante recebido pelo comerciante é de 6.000 libras. Face ao disposto no artigo 63.º-E da LGT o comerciante pode receber em numerário.

Com o aditamento deste novo artigo 63.º-E à LGT, procedeu-se à revogação do n.º 3 do artigo 63.º-C do mesmo diploma legal, contudo, manteve-se a obrigação anterior:

Pagamentos realizados pelos sujeitos passivos de IRC, bem como os sujeitos passivos de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada

- respeitantes a faturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a 1.000 euros, ou o seu equivalente em moeda estrangeira
- devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

Os montantes proibidos em "dinheiro vivo" são os seguintes:

Sujeitos passivos	Operações Abrangidas	Montante
Generalidade dos contribuintes	Pagamentos ou recebimentos em transações de qualquer natureza	>= 3.000 €
Pessoas Singulares não residentes	Pagamentos ou recebimentos em transações a título não empresarial de qualquer natureza	>= 10.000 €
Generalidade dos contribuintes	Pagamentos de impostos	> 500 €
Sujeitos passivos de IRC e IRS que disponham de contabilidade organizada	Pagamentos de faturas ou documentos equivalentes	>= 1.000 €

De referir que, conforme n.º 4 do artigo 63.º-E, são considerados de forma agregada todos os pagamentos associados à venda de bens ou prestação de serviços, ainda que não excedam aquele limite se considerados de forma fracionada.

Apresentam-se as punições previstas para o não cumprimento das disposições analisadas:

Infração	Artigo 129.º do RGIT / Punição	
N.º 1 artigo 63.º-C Não possuir conta bancária	N.º 1 (*)	270 € a 27.000 € – IRS 540 € a 54.000 € – IRC
N.º 2 artigo 63.º-C Movimentos de suprimentos não efetuados através de conta bancária	N.º 2	180 € a 4500 € – IRS 360 € a 9000 € – IRC
Artigo 63.º-E Transações em numerário > limites	N.º 3	180 € a 4.500 € – IRS 360 € a 9.000 € – IRC

(*) A inexistência de conta bancária origina ainda a suspensão de reembolso de IRC, conforme Despacho normativo n.º 7-A/2015, de 30 de abril.

Relativamente a pagamentos em numerário, há ainda a referir que conforme n.º 3 do artigo 66.º do EBF, os donativos em dinheiro de valor superior a € 200 devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente, transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto. O não cumprimento desta norma, para além de levar à desconsideração do gasto para efeitos fiscais, fica sujeita à penalidade prevista no n.º 3 do artigo 129.º do RGIT, conforme visto anteriormente.



3.1.3 Outros Instrumentos Financeiros

Para controlo dos outros instrumentos financeiros devem ser adotados os seguintes procedimentos de conferência relevantes:

- Analisar **características** dos montantes a contabilizar na conta 14 – *Outros Instrumentos Financeiros* nomeadamente a sua natureza de curto prazo
- **Atualizar justos Valores** para cotação à data de Balanço
- **Acompanhar Justos Valores** à data em que foi autorizada a emissão das demonstrações financeiras
- **Conferência dos saldos com extratos bancários**, conferindo as quantidades e valores.

Importa recordar que são reconhecidos na conta 14, instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados, ou ao custo, que tenham características de ativos correntes. Por exemplo, ações e títulos de participação cotados publicamente ou não ou obrigações perpétuas e convertíveis. Não inclui caixa (conta 11) ou depósitos bancários que não incluam derivados (contas 12 e 13).

Excluem-se da conta 14 os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, ao custo, custo amortizado ou pelo MEP, nomeadamente:

- Participações Financeiras mensuradas ao Custo, classificados como ativos não corrente (conta 41)
- Participações Financeiras mensuradas ao MEP (conta 41)
- Empréstimos concedidos, classificados como parte do investimento financeiro na participada (conta 41)
- Contas a receber comerciais (classe 2).

Na NC-ME, o justo valor não é permitido e em entidades que adotem este normativo "Outros Instrumentos Financeiros" são contabilizados na conta 14 ou na 41, dependendo se são classificados como ativos/passivos correntes ou não correntes. Vejamos a comparação entre normas:

REGIME	Normativo	Mensuração
NCRF	NCRF 27 - Instrumentos financeiros	Justo valor ou custo
NCRF-PE	Parágrafo 17.8	Justo valor ou custo
NCRF-ESNL	Parágrafo 17.4	Justo valor ou custo
NC-ME	Parágrafo 17.3	Custo - Perdas por imparidade

Podemos sintetizar os passos a realizar para uma correta distinção entre as contas 14 e 41 do seguinte modo:

Passo 1 – Fazer a distinção entre:

- Instrumentos financeiros adquiridos com a finalidade de venda – ir para o passo 2.
- Instrumentos Financeiros que se destinam a ser mantidos em continuidade (registo na conta 41)

Passo 2 – É fiável a determinação do justo valor?

- Sim (mensurar ao justo valor)
- Não (mensurar ao custo)



Podemos assim sintetizar:

Ações / Quotas	Finalidade	Classificação
Cotadas	Especulativa / venda	Conta 14
Não Cotadas	Especulativa / venda	Conta 41
Cotadas	Manutenção	Conta 41
Não Cotadas	Manutenção	Conta 41

A mensuração inicial dos outros instrumentos financeiros é feita ao justo valor inicial (preço da transação) e não inclui os custos de transação:

- Comissão de intermediação: 6225 – Comissões
- Impostos: 6812 – Impostos Indiretos.

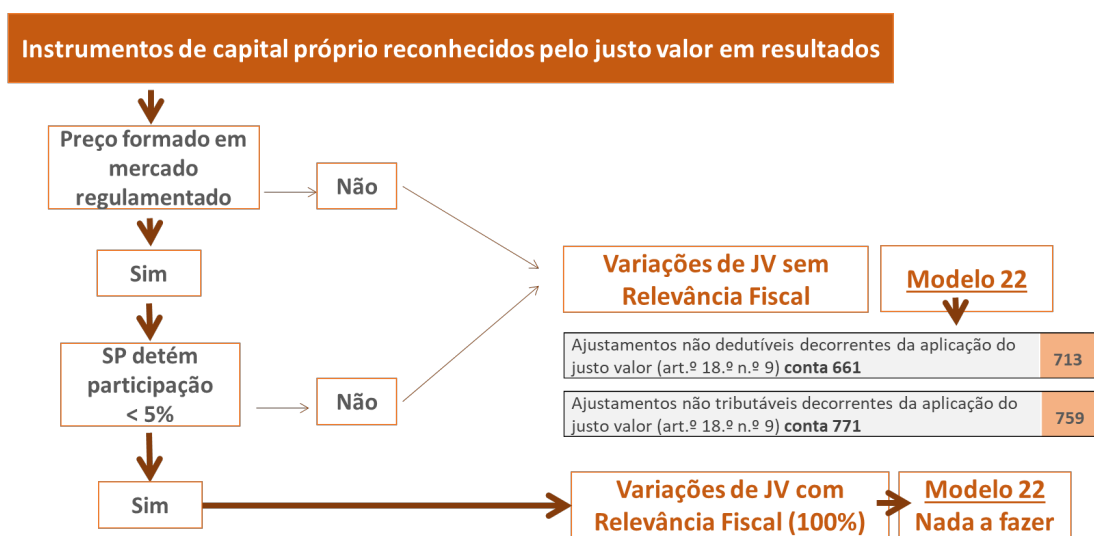
Na mensuração subsequente mantém-se o justo valor e no fecho de contas é feita atualização para justo valor à data de balanço, com variações de justo valor registadas em resultados:

- 771 – Ganhos por aumentos de justo valor – Em instrumentos financeiros, ou
- 661 – Perdas por reduções de justo valor – Em instrumentos financeiros.

Deve ser analisada a cotação na data em que as contas são aprovadas para emissão. Se materialmente diferente da cotação da data de balanço, dará origem a uma divulgação.

Em termos fiscais, prevê o n.º 9 do artigo 18.º do CIRC que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, exceto quando respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social, ou tal se encontre expressamente previsto neste Código.

Esquematizando, temos:





Caso prático - Instrumentos financeiros

A sociedade TIKTOK SGPS, S.A. adquiriu em 1/1/N, 300.000 de ações a 2 euros cada, do capital social da REN, cotada em bolsa, o que representa menos de 5% do capital social da REN. O capital social da REN é de 534.000.000 €, com valor nominal de 1 euro. A TIKTOK, aplica o regime geral do SNC.

Ocorreram as seguintes operações até N+2:

Dia	Cot.	Ganho/ Perda	Registo		Fiscalm.
01/01/N (compra)	2	—	D - 14/41	C - 12	—
31/12/N (atualização)	2,10	+ 30.000 (2,1-2) x 300.000	D - 14/41	C - 771	Releva
31/12/N+1 (atualização)	2,05	- 15.000 (2,05-2,1) x 300.000	D - 661	C - 14/41	Releva
30/06/N+2 (venda)	2,07	+ 6.000 (2,07-2,05) x 300.000	D - 14/41	C - 771	Releva

3.2. Contas a receber e a pagar

As contas a receber e a pagar encontram-se no âmbito dos instrumentos financeiros tratados na NCRF 27 e nos capítulos 17 da NCRF-PE e da NC-ME.

No tocante ao tratamento de ativos e passivos financeiros que consistam em dívidas a receber e dívidas a pagar, não encontramos diferenças substanciais entre os três normativos, para além de a NCRF 27 ser a única a prever a utilização da mensuração ao custo amortizado de um ativo financeiro ou de um passivo financeiro usando o método do juro efetivo.

Aspeto transversal nos três normativos é o de os ativos financeiros que consistam em dívidas a receber (incluindo as mensuradas ao custo amortizado, no âmbito da NCRF 27) deverem ser subsequentemente mensurados ao custo (ou ao custo amortizado) menos perda por imparidade.

3.2.1 Clientes e outras contas a receber

Quanto a contas de clientes e outras contas a receber são adequados os seguintes procedimentos de conferência relevantes:

- Conferência das contas (circularização de saldos)
- Conferência da gestão de terceiros (se existir) e respetiva correspondência com a contabilidade
- Mensuração
 - o Custo ou custo amortizado
 - o Moeda estrangeira
- Não compensação de saldos (análise de saldos credores)
- Saldos devedores (registo de imparidades)
- Classificação e apresentação
 - o Letras descontadas e não vencidas
 - o Cheques pré-datados
 - o Factoring



- Divisão temporal (dívidas correntes/não correntes)
- Especialização do exercício (notas de crédito, corte de operações, % de acabamento, etc.).

As dívidas a receber de clientes surgem, por norma, associadas ao reconhecimento do rédito. Conforme parágrafo 14 da NCRF 20, o rédito proveniente da venda de bens só pode ser reconhecido quando tiverem sido satisfeitas todas as condições seguintes:

- A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens; [As disposições contratuais são cruciais para perceber a operação, por isso, ter em atenção as condições de venda – *incoterms*: FOB, CIF, DPU.]
- A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com posse, nem o controlo efetivo dos bens vendidos;
- A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- Seja provável que os benefícios económicos associados com a transação fluam para a entidade; e
- Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transação possam ser fiavelmente mensurados.

O mesmo está previsto nos parágrafos 12.4 das NCRF-PE, NCRF-ESNL e NC-ME.

Quanto a prestação de serviços (NCRF 20 e NCRF 19), quando o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços possa ser fiavelmente estimado, o rédito associado com a transação deve ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser fiavelmente estimado quando todas as condições seguintes forem satisfeitas:

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

Quando o desfecho da transação que envolva a prestação de serviços não possa ser estimado com fiabilidade, o rédito somente deve ser reconhecido na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos. Com a utilização do chamado método do lucro nulo.

Idênticas disposições estão previstas nos capítulos 12.4 das NCRF-PE, NCRF-ESNL e NC-ME.

Conforme n.º 5 do artigo 18.º do CIRC, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação. No caso de contabilisticamente a mensuração ser efetuada pelo custo amortizado, serão de efetuar as seguintes correções fiscais:

- No período da mensuração inicial – Acresce diferença no campo 711 do Q07
- Rendimento com juros em períodos seguintes – Deduz diferença no campo 757 do Q07



Caso prático – Ativos financeiros – custo amortizado (só NCRF 27)

Uma empresa de venda de máquinas, vende um equipamento em 31/12/N nas seguintes condições:

Situação 1: faturação e recebimento a pronto: 50.000 €

D/ Clientes c/c a C/ Prestações de serviços – 50.000 €

D/ Depósitos à ordem a C/ Clientes c/c – 50.000 €

Situação 2: faturação de 54.000 € (recebimento em 36 prestações mensais de 1.500 €)

Sendo que valor da venda da máquina a prestações = $36 \times 1.500 \text{ €} = 54.000 \text{ €}$ e valor a pronto = 50.000 €, temos a diferença (rédito de juro) = 4.000 €.

Reconhecimento da venda ano N

D/ Clientes c/c a C/ Vendas – 54.000 €

Reconhecimento do juro contido na venda – custo amortizado

D/ Vendas a C/ Clientes c/c 4.000 €

E acresce 4.000 € no Q07 (campo 711) da declaração modelo 22 de IRC

Reconhecimento do recebimento de cada prestação

D/ Depósitos à ordem a C/ Clientes c/c – 1.500 €

Reconhecimento do rédito com juro contido em cada prestação

D/ Clientes c/c a C/ Juros obtidos – xxx € (pelo juro contido em cada prestação, conforme mapa de serviço da dívida a elaborar)

E, em cada período de recebimentos das prestações, deduz no Q07 (campo 757) da declaração modelo 22 de IRC o valor total de juro vencido nesse período.

Diferenças de câmbio

Havendo diferenças de câmbio (transações em moeda estrangeira), na mensuração do saldo de clientes e contas a receber, há a ter em conta: na data da operação, registo ao câmbio (de COMPRA) em vigor ou registo ao câmbio fixado ou garantido; à data do balanço, atualização com base no câmbio em vigor, exceto se o câmbio tiver sido fixado ou garantido; aquando do recebimento, registo de eventual diferença de câmbio, exceto se o câmbio tiver sido fixado ou garantido.

Quanto à contabilização das diferenças de câmbio:

- Se favoráveis, registar na conta 7887 – fiscalmente considerada (alínea c) n.º 1 do art.º 20º do CIRC)
- Se desfavoráveis, registar na Conta 6887 – fiscalmente considerada (alínea c) do n.º 2 do art.º 23º do CIRC)

Mensuração de contas de clientes e outras contas a receber

As contas de clientes e outras contas a receber são mensurados, em cada data de relato, ao custo (ou ao custo amortizado, se se justificar no âmbito da NCRF 27), menos qualquer perda por imparidade. Em síntese, em função do normativo contabilístico aplicável:



Regime	Mensuração	Normativo
Regime Geral SNC	Custo amortizado / custo	§ 16 NCRF 27
Pequenas Entidades	Custo	§ 17.6 NCRF-PE
Microentidades	Custo	§ 17.3 NC-ME
Setor não lucrativo	Custo	§ 17.3 NCRF-ESNL

Em cada data de relato, uma entidade deve avaliar a imparidade de todos os ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor através de resultados (onde se incluem as dívidas de clientes e outras contas a receber). Se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados (parágrafos 24 da NCRF 27, 17.11 da NCRF-PE e 17.6 da NCRF-ESNL). Ativos financeiros relativos a contas a receber (e a participações de capital) são mensurados ao custo de aquisição, sujeito a ajustamentos subsequentes derivadas de eventuais imparidades (parágrafo 17.3 da NC-ME).

A avaliação das evidências objetivas de imparidade assume, assim, um papel fundamental no trabalho preparatório do encerramento de contas. Com a entrada em vigor do SNC, a contabilização de perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes deixou de poder ficar à mercê da subjetividade de avaliação do risco de incobrabilidade por parte da gerência ou administração. Todos os normativos se referem expressamente à evidência objetiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos está em imparidade quando determinados dados observáveis chamam a atenção ao detentor do ativo para, designadamente, vários eventos de perda, enumerados com mais ou menos detalhe em cada norma.

Apresentamos em quadro comparativo as evidências objetivas de imparidade / eventos de perda previstas nos vários normativos:

NCRF 27	NCRF-PE e NCRF-ESNL	NC-ME
a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor; b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida; c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria; d) Torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira; e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor; ou f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas. Outros fatores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere. [§ 25 e 26]	a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor; b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida; c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria; d) Seja provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira; ou e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor. Outros fatores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere. [§ 17.12 e 17.13, NCRF-PE e § 17.7 e 17.8, NCRF-ESNL]	A evidência objetiva de que um ativo financeiro pode estar em imparidade é usualmente mostrada, por exemplo, pelas dificuldades financeiras ou quebra contratual do devedor ou do emitente, ou por cotação oficial inferior ao custo de aquisição. [§ 17.7]



Reforça-se a importância da necessidade de uma atenção regular às evidências objetivas de que as dívidas a receber possam estar em imparidade. Esta verificação deve ser efetuada pelo menos uma vez em cada período económico, devendo ser uma preocupação em cada preparação de encerramento de contas. A não contabilização de perdas por imparidade, sempre que identificados dados observáveis que chamam a atenção sobre eventos de perda, leva a que as demonstrações financeiras não apresentem apropriadamente a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira de uma entidade (porque teremos ativos mensurados por excesso e valor de capital próprio igualmente excessivo face à realidade). Além de que a não contabilização atempada das perdas por imparidade (no período em que os eventos de perda são observáveis) pode impedir a dedução fiscal dos respetivos gastos. E a não verificação regular dos eventos de perda (e dos tempos de mora que motivam), pode também levar à impossibilidade de recuperação do IVA de créditos considerados de cobrança duvidosa, o de créditos considerados incobráveis.

Constatando-se uma evidência objetiva de imparidade (com o inerente risco de incobrabilidade), a perda por imparidade deve ser reconhecida em resultados. A perda por imparidade corresponde à diferença entre o valor recuperável (que em princípio é nulo) e quantia da dívida registada. Nos normativos contabilísticos, e quanto à mensuração das perdas por imparidade em créditos, temos:

NCRF 27	NCRF-PE e NCRF-ESNL	NC-ME
a) Para ativos financeiros mensurados ao custo amortizado, a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente (atual) dos fluxos de caixa estimados descontados à taxa de juro efetiva original do ativo financeiro; e b) Para ativos financeiros mensurados ao custo, a perda por imparidade é a diferença entre a quantia escriturada e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um ativo financeiro semelhante. [§ 28]	O montante de perda por imparidade deverá ser mensurado pela diferença entre a quantia escriturada e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados descontados à taxa de retorno de mercado corrente para um ativo financeiro semelhante. [§ 17.15, NCRF-PE e § 17.10, NCRF-ESNL]	Uma entidade deve rever a sua quantia escriturada, bem como determinar a sua quantia recuperável. [§ 17.6]

De forma transversal nos diferentes normativos se, num período subsequente, a quantia de perda por imparidade diminuir a entidade deve reverter a imparidade anteriormente reconhecida. Da reversão não poderá resultar uma quantia escriturada do ativo financeiro que exceda aquilo que seria o custo do referido ativo, caso a perda por imparidade não tivesse sido anteriormente reconhecida. A entidade deve reconhecer a quantia da reversão na demonstração de resultados.

Em resumo, em termos contabilísticos temos:

Evidenciação da dívida de cobrança duvidosa (*)	Constituição / reforço da perda por imparidade	Reversão da perda por imparidade (no caso de recebimento)	Desreconhecimento do crédito (caso de incobrabilidade)
D/ 217 – Clientes de cobrança duvidosa C/ 211 – Clientes c/c	D/ 651 – Perdas por imparidade – em dívidas a receber C/ 219 – Perdas por imparidade acumuladas	D/ 219 – Perdas por imparidade acumuladas C/ 7621 – Reversão de perdas por imparidade – dívidas a receber	D/ 219 – Perdas por imparidade acumuladas C/ 217 – Clientes de cobrança duvidosa

(*) Procedimento indispensável para aceitação fiscal do gasto com perdas por imparidade, como veremos a seguir. Contudo, conforme Ofício n.º 45286, de 23/09/96, da DSIRC "... não é obrigatório, para efeitos de evidenciação na contabilidade, o registo de tais créditos em contas separadas, concretamente em conta adequada da conta 21, sendo aceite outro tipo de evidenciação no Anexo."

Importa agora verificar o que prevê o CIRC (nos artigos 28.º-A e 28.º-B) para que os gastos com perdas por imparidade sejam fiscalmente dedutíveis:



Artigo 28.º-A – Perdas por imparidade em dívidas a receber

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

a) As relacionadas com créditos resultantes da atividade normal, incluindo os juros pelo atraso no cumprimento de obrigação, que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;

b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros.

2 – Podem também ser deduzidas, para efeitos de determinação do lucro tributável, as perdas por imparidade para risco de crédito, em títulos e em outras aplicações, contabilizadas de acordo com as normas contabilísticas e regulamentares aplicáveis, no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nos termos e com os limites previstos no artigo 28.º-C.

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

Importa realçar que apenas são aceites as perdas por imparidade de créditos que preencham as três condições referidas, concretamente:

- Respeitem a créditos resultantes da atividade normal (Parecer n.º 115/95 do CEF)
- Sejam considerados de cobrança duvidosa (conforme artigo 28.º-B)
- Estejam evidenciados na contabilidade como créditos de cobrança duvidosa.

Conceito de atividade normal

Quanto ao conceito de atividade normal, tem sido entendimento da AT que se resumem aos créditos comerciais que resultem das vendas e prestações de serviços respeitantes à atividade da empresa (operações que envolvam transações correntes), na linha do parecer n.º 115/95 do CEF.

Juros moratórios (juros pelo atraso no cumprimento de obrigação) são considerados resultantes da atividade normal, conforme alteração introduzida pela reforma do CIRC em 2014. A AT continua a entender que os créditos resultantes da venda de ativos não correntes e os adiantamentos a fornecedores não resultam da atividade normal. Embora, relativamente a estes últimos, há decisões dos tribunais contrárias à posição da AT.

O Processo n.º 90/2017-T, de 19-01-2018 do CAAD refere-se a situação em que a AT efetuou correção de 131.250 € em perda por imparidade referente a adiantamento para pagamento de máquina adquirida para o ativo fisco tangível. O CAAD deu razão ao contribuinte, sustentando que "A Requerente adquiriu uma máquina para o regular funcionamento do seu objeto social. A aquisição de um ativo necessário à realização do objeto, é uma aquisição relacionada com a atividade normal da empresa." Ainda segundo a interpretação do CAAD "As dívidas de fornecedores devem, dessa forma, ser igualmente consideradas



como resultando da atividade normal dos sujeitos passivos. O artigo 28.º-A do Código do IRC não faz qualquer referência à atividade operacional."

Evidenciação dos créditos de cobrança duvidosa na contabilidade

No que respeita à evidenciação dos créditos de cobrança duvidosa na contabilidade, de acordo com a AT, em posição expressa no Despacho do Diretor-Geral dos Impostos, de 31 de julho de 1996: "quanto à condição estabelecida, para efeitos do reconhecimento fiscal da mesma provisão, de os 'créditos serem evidenciados na contabilidade como de cobrança duvidosa', não é obrigatório o registo de tais créditos em contas separadas, concretamente na conta 218, sendo aceitável outro tipo de evidenciação, inclusivamente na nota 23 do Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados". Apesar de ser entendimento dado no âmbito do POC, consideramos ser ainda aplicável, com as necessárias adaptações.

Artigo 28.º-B – Perdas por imparidade em créditos

1 – Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto;*
- b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;*
- c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.*

2 – O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- a) 25 % para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;*
- b) 50 % para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;*
- c) 75 % para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;*
- d) 100 % para créditos em mora há mais de 24 meses.*

3 – Não são considerados de cobrança duvidosa:

- a) Os créditos sobre o Estado, regiões autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;*
- b) Os créditos cobertos por seguro, com exceção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;*
- c) Os créditos sobre pessoas singulares ou coletivas que detenham, direta ou indiretamente, nos ter-*



mos do n.º 6 do artigo 69.º, mais de 10 % do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;

d) Os créditos sobre empresas participadas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, em mais de 10 % do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

e) Os créditos entre empresas detidas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, em mais de 10 % do capital pela mesma pessoa singular ou coletiva, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.

4 - As percentagens previstas no n.º 2 aplicam-se, igualmente, aos juros pelo atraso no cumprimento das obrigações, em função da mora dos créditos a que correspondam.

Em resumo, consideram-se créditos de cobrança duvidosa os que se inserem nos seguintes casos, com a dedução fiscal a ser possível nas percentagens indicadas:

Casos de cobrança duvidosa		Dedutível em IRC
N.º 1, a) O devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou SIREVE.		100%
N.º 1, b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral		100%
N.º 1, c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento e existam provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento.		Em função da mora (*)
N.º 1, c) - Créditos em mora	Créditos em mora, até 6 meses	0 %
	Créditos em mora há mais de 6 meses e até 1 ano	25 %
	Créditos em mora há mais de 1 ano e até 1,5 anos	50 %
	Créditos em mora há mais de 1,5 anos e até 2 anos	75 %
	Créditos em mora há mais de 2 anos	100 %

(*) Sendo que o montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos que estejam em mora há mais de seis meses não pode ser superior às percentagens indicadas, em função do tempo de mora decorrido em cada data de análise.

Contagem da mora

Reporta-se a alínea c) do n.º 1 aos créditos que estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento. A data do vencimento será a indicada na fatura de venda ou em contrato celebrado.

Relativamente aos créditos titulados por letra, para efeitos da contagem do período de mora, a data que releva é a do vencimento da letra, conforme Ofício n.º 45286, de 23.09.96, da DSIRC.

Relacionado com os processos de recuperação de empresas importa ter presente a Informação Vinculativa Processo 2017 540 - PIV 11630, sancionado por despacho de 2017-05-31:

O risco de cobrança daqueles créditos (decorrentes do encerramento de um PER) deixa de existir a partir do momento em que é concluído o processo especial de revitalização, o que ocorre com o trânsito em julgado da homologação, pelo juiz, do plano de revitalização vinculando todos os credores. Ou seja, no período de tributação em que ocorrer o encerramento dos processos PER deixam de se verificar as condições de manutenção das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC e também não se verificam as condições de aceitação previstas na alínea c) do mesmo número [Os créditos estejam em mora há mais de seis meses...] porque decorrem os novos prazos de pagamento previstos nos respetivos planos homologados, sendo os montantes de perdas por imparidade tribu-



tados nos termos do n.º 3 do artigo 28.º-A do CIRC. No período de tributação em que aqueles processos PER sejam encerrados, ... deixa de se verificar o risco de incobrabilidade, constituindo o valor daquelas perdas por imparidade componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação, ... sendo objeto de tributação nesse período.

Daqui só pode decorrer que, no caso de não recebimento das prestações acordadas, novos prazos de mora serão contados a partir do vencimento de cada prestação do acordo, para efeitos da alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC.

A mora e outros eventos de perda, a data de contabilização das perdas por imparidade e a sua aceitação fiscal

É das matérias mais delicadas na gestão da contabilização das perdas por imparidade em créditos e sua compatibilização com o requisito da mora previsto, na alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º-B do CIRC, para sua aceitação fiscal.

Em 1995 era esta a posição da AT em relação à constituição de perdas por imparidade de 100% de créditos de cobrança duvidosa com mais de 24 meses de mora:

O crédito deve ser considerado de cobrança duvidosa com base na avaliação do risco de incobrabilidade, tendo em conta as diligências efetuadas para o seu recebimento. O facto de um crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses não é por si só, um fator determinante para o considerar de cobrança duvidosa. Assim, deve ser aceite como gasto, a constituição da perda por imparidade no período em que se considerem os créditos como de cobrança duvidosa, atendendo ao limite que compete a esse mesmo período. Caso o crédito seja reconhecido como da cobrança duvidosa apenas ao fim de 24 meses em mora, deverá ser registado como tal na contabilidade e constituir-se a perda por imparidade em 100%, sendo a mesma aceite como gasto fiscal. (Saída Geral n.º 040645, Processo n.º 1333/95, de 23.10.95 da DSIRC).

Atualmente, esta posição parece-nos desconforme com a evolução das normas contabilísticas pois, como já destacámos devidamente, o SNC obriga a que, em cada data de relato, as entidades avaliem a imparidade de todos os ativos financeiros, em conformidade com a norma aplicável. E, se existir uma evidência objetiva de imparidade, a entidade deve reconhecer uma perda por imparidade na demonstração de resultados. E, como também vimos, a evidência objetiva de que um ativo financeiro está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo sobre os eventos de perda enumerados nas normas de contabilidade. Assim, perante a constatação de um dos eventos de perda previstos no SNC, parece-nos que deixa de haver margem para grande subjetividade quanto a um crédito poder ser considerado de cobrança duvidosa para efeitos fiscais com base na avaliação do risco de incobrabilidade, na medida em que a correta e tempestiva aplicação do normativo contabilístico se antecipa à avaliação em função das normas fiscais.

E a AT tem acompanhado esta evolução. Do Processo n.º 423/2017-T, de 30/11/2017, do CADD, onde se cita a posição da AT:

Resulta do regime fiscal aplicável ao caso vertente nos autos, designadamente, os artigos 18.º, 23.º, 35.º e 36.º, todos do CIRC, na redação de 2012 (atuais artigos 18.º, 23.º, 28.º-A e 28.º-B), que o sujeito passivo não tem a faculdade de reconhecer as perdas quando quiser e na proporção que entender, mas de acordo com o que a lei impõe.



Por isso as perdas por imparidade só poderão deixar de ser consideradas no período de tributação a que respeitam quando, na data do encerramento das contas a que deveriam ser imputadas, sejam imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, conforme dispõem os n.ºs 1 e 2 do art. 18.º do Código do IRC.

O n.º 1 do artigo 35.º, do CIRC, na redação de 2012 (atual artigo 28.º-A) determina que podem ser fiscalmente deduzidas as perdas por imparidade "relacionadas com créditos resultantes da atividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade", encontrando-se o seu montante associado à forma como o risco de incobrabilidade se considera justificado, o que nos termos do n.º 1 do artigo 36.º, do CIRC, na redação de 2012 (atual artigo 28.º-B) se verifica quando "a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;"

Face às disposições legais citadas, bem como às regras contabilísticas em vigor, não pode o contribuinte definir o momento para manifestar custos e prejuízos decorrentes da sua atividade comercial ou industrial.

Sublinhámos bem como às regras contabilísticas em vigor porque esta posição vai ao encontro do que atrás referimos: a necessidade de se contabilizarem as perdas por imparidade quando verificados os eventos de perda previstos no SNC. O caso em análise reporta-se a perda por imparidade que deveria ter sido contabilizada em momento em que o devedor passa a ter pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução, mas a fundamentação usada pode igualmente aplicar-se a perdas por imparidade em créditos contabilizadas em períodos posteriores à constatação da significativa dificuldade financeira do devedor, só porque tal contabilização imediata não interessou à gerência porque iria diminuir o valor do ativo, do resultado e dos capitais próprios.

Já a invocação pela AT dos números 1 e 2 do artigo 18.º do CIRC tem sido frequentemente contrariada pelos tribunais. No Processo atrás referido, pode ler-se:

Como é sabido, o sistema de tributação do rendimento das pessoas coletivas assenta numa dependência parcial da contabilidade, correspondendo o lucro tributável das entidades que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, à "soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código", conforme o n.º 1 do artigo 17.º, do Código do IRC, determinando-se a matéria coletável pela dedução ao lucro tributável dos prejuízos fiscais reportáveis, nos termos do artigo 52.º, e dos benefícios fiscais que constituam dedução ao lucro tributável (artigo 15.º, n.º 1, do Código do IRC).

Muito embora a vida das empresas decorra num fluxo contínuo e, em bom rigor, o lucro ou prejuízo só seja calculável no termo da sua atividade, a periodização do lucro tributável, por exercícios, em regra coincidentes com o ano civil, é um dos pilares estruturais do IRC, traduzido pelo princípio da especialização dos exercícios, princípio este mitigado pela "solidariedade dos exercícios", consubstanciada no reporte de prejuízos de anos anteriores (cfr. o ponto 7 do preâmbulo do Código do IRC), ainda que temporalmente limitado.

Tal princípio da especialização dos exercícios, que é também um princípio contabilístico, de acordo com o § 22 da Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística – Regime de Acréscimo, "os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (...),



sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem", vem expresso, de forma algo rígida, no n.º 2 do artigo 18.º, do Código do IRC, nos termos do qual "As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas".

Têm a Jurisprudência e a Doutrina entendido que tal princípio não pode ser aplicado às cegas se, da sua aplicação, resultar uma flagrante injustiça para o contribuinte, especialmente quando a administração fiscal se furte a efetuar "correções simétricas", ou seja, quando, ao desconsiderar um gasto erradamente contabilizado e deduzido em determinado exercício, acrescentando o respetivo valor ao lucro tributável declarado pelo sujeito passivo, não efetuar a correção de sinal contrário, acrescentando-o aos gastos do exercício em que deveria ter sido contabilizado.

E que, não sendo a correção simétrica possível, v. g., por motivos de tempestividade, o custo, ainda que indevidamente contabilizado, deve ser aceite, pois, de outro modo, o sujeito passivo seria, por motivos de índole formal, sujeito a uma tributação por um lucro que efetivamente não obteve.

A este propósito, citamos Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in "Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada", 4.ª Edição, 2012, págs. 452 e ss., também citados pela Requerente. Escrevem os Ilustres Autores:

"A atividade da administração tributária não pode limitar-se a uma aplicação mecânica das leis às situações de facto, tendo de ter sempre presente o objetivo que a justifica, que é a prossecução do interesse público (arts. 266.º, n.º 1 CRP e 5.º e 55.º da LGT).

Por isso a administração fiscal deverá abster-se de atuar em situações em que, embora se preencham formalmente os pressupostos legais abstratos da sua atuação, esta não seja relevante para a prossecução do interesse público.

Alguns exemplos tirados da prática dos tribunais ilustram estas situações e podem servir para demonstrar a conveniência em não dar prevalência absoluta às normas que definem a atuação da administração em determinadas situações, restringindo o seu alcance por forma a assegurar a sua compatibilidade com aqueles princípios.

a) Tanto na Contribuição Industrial como no IRC, vale o princípio da especialização dos exercícios, que determina, no que aqui interessa, que a cada ano fiscal de atividade da empresa devem ser imputados os proveitos e custos que nele tenham sido gerados ou suportados (arts. 22.º, 23.º e 26.º do CCI e art. 18.º do IRC).

Quando há divergência entre o critério do contribuinte e o da administração fiscal sobre a imputação de determinado ganho ou perda a determinado exercício esta deve proceder a correção da matéria coletável, fazendo crescer o proveito ou custo ao ano a que entende que ele deve respeitar e, correspondentemente, deveria abater tal proveito ou custo à matéria coletável do ano ao qual o contribuinte a imputou.

Com este procedimento, não haverá qualquer situação de injustiça, pois ao acréscimo de imposto em determinado ano, corresponderá uma diminuição tendencialmente semelhante no outro, não havendo, assim, tributação de um mesmo proveito em dois exercícios ou não dedução em qualquer deles de um custo que deva ser considerado.



(...) O mesmo sucede quando, embora no momento em que a administração fiscal faz a alteração da matéria coletável fosse possível efetuar a correspondente correção no ano a que se entende ser de imputar os custos, ela não o faz e, com o decurso do tempo, se torna inviável fazê-lo.

Nestas condições, se a administração fiscal tinha razão na correção que efetuou, o contribuinte, em princípio, teria sido prejudicado pelo seu próprio erro ao declarar a matéria coletável, pois, abatendo um custo no ano seguinte àquele em que o deveria ter deduzido, deixou de ver diminuído o montante do imposto correspondente ao ano em que tal diminuição deveria ter ocorrido, para só ver tal diminuição ocorrer no ano seguinte e, paralelamente, a administração fiscal não tinha tido qualquer prejuízo, pois recebera no ano anterior o imposto sem que fosse tido em conta esse custo que o deveria diminuir.

Assim, no caso de não poder ser feita já a correção relativamente ao ano anterior, o contribuinte, que já era o único prejudicado pelo seu erro, veria ainda agravada a sua situação, vendo-se impossibilitado de efetuar a dedução desse custo em qualquer dos anos. A administração fiscal, assim, reteria em seu poder um imposto a que manifestamente não tinha direito.

Esta é uma situação em que o exercício de um poder vinculado (correção da matéria coletável em face da violação do princípio da especialização dos exercícios) conduz a uma situação flagrantemente injusta e em que, por isso, se coloca a questão de fazer operar o princípio da justiça, consagrado nos arts. 266.º, n.º 2 e 50.º da LGT, para obstar à possibilidade de efetuar a referida correção.

Há, nesta situação, dois deveres a ponderar, ambos com cobertura legal: um é o de repor a verdade sobre a determinação da matéria coletável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização, reposição essa que a administração fiscal deve efetuar mesmo que não lhe traga vantagem; outro é o de evitar que a atividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça.

Entre estes dois valores, designadamente nos casos em que a administração fiscal não teve qualquer prejuízo com o erro praticado pelo contribuinte, deve optar-se por não efetuar a correção, limitando aquele dever de correção por força do princípio da justiça.

Por outro lado, é de notar que numa situação deste tipo não se verifica sequer qualquer interesse público na atuação da administração fiscal, pois não está em causa a obtenção de um imposto devido, pelo que, devendo toda a atividade administrativa ser norteadada pela prossecução deste interesse, a administração deveria abster-se de atuar.

Consequentemente, serão de considerar anuláveis, por vício de violação de lei, atos de correção da matéria tributável que conduzam a situações de injustiça deste tipo".

Contudo, sobre o princípio da periodização do lucro tributável, o Acórdão do TCAN n.º 03869/10 de 23-11-2010 refere quanto ao reconhecimento da perda no período em que o risco de incobrabilidade é verificado:

Assim, se um crédito preenche algum dos requisitos previstos no n.º 1 do art.º 28.º-B do CIRC, em alguma das suas várias alíneas, num dado exercício, não pode o contribuinte retardar a constituição da pertinente imparidade nesse mesmo exercício, ainda que mais tarde, em outro exercício, tal crédito pudesse ser subsumível a uma outra alínea do mesmo artigo.



Já no Processo n.º 160/2018-T, de 04/03/2019 do CADD, da posição da AT temos que:

Para o excesso na constituição/reforço de perdas por imparidade, a AT entende que o prazo da mora (25% por seis meses, 50% entre 6 e 12 meses...) é obrigatório para a constituição da imparidade; e se tal não ocorrer, constitui uma quota perdida que não pode ser recuperada nos anos seguintes.

Enquanto que o CAAD sustenta que:

Tudo dependerá, afinal, de um juízo de gestão: se a empresa entender que apesar do tempo da mora, ainda não há risco de incobrabilidade, então não tem de registar a imparidade, apesar do prazo de mora (...).

Se bem que, também esta posição não nos parece consentânea com as disposições do SNC.

Todos estes argumentos e contra-argumentos não nos permitem concluir por uma linha de orientação unânime. Antes pelo contrário, servem para reforçar o alerta para necessidade de muita atenção ao ano de contabilização da perda por imparidade. Sendo que a opção mais segura, de forma a evitar litígios com a AT, será contabilizar as perdas por imparidade logo nos períodos em que se constatarem os eventos de perda que justificam as evidências objetivas de imparidade à luz do SNC, e a sua consideração fiscal em função dos critérios e limites atrás explicados.

Se o órgão de gestão resolver fazer prevalecer a sua análise subjetiva sobre o risco de incobrabilidade, em detrimento dos eventos de perda constatados, e com isso quiser atrasar a contabilização das perdas por imparidade, deverá estar ciente dos riscos que corre face a uma eventual inspeção tributária. Para reforçar estes alertas, no quadro seguinte apresenta-se o resumo de alguns processos que terminaram nos tribunais e a respetiva decisão:

Processo	Decisão
Acórdão do TCAS, de 17/12/2003, Processo n.º 162/03	Decisão de não aceitação de gasto fiscal de perda por imparidade, dado que em anos anteriores o devedor se encontrava em processo de insolvência.
Acórdão do TCAN, de 14/06/2006, Processo n.º 258/04	Decisão de não aceitação de gasto fiscal de perda por imparidade, dado que em anos anteriores o crédito tinha sido reclamado judicialmente pelo contribuinte.
Acórdão do TCAN, de 26/10/2006, Processo n.º 309/04	Decisão de não aceitação de gasto fiscal de perda por imparidade, dado que em anos anteriores o contribuinte encarregou uma sociedade de advogados de diligenciar pela sua cobrança.
Acórdão do TCAN de 23/11/2010, Processo n.º 123/03	Decisão de não aceitação de gasto fiscal de perda por imparidade, dado que em anos anteriores tinha sido instaurado ao devedor processo especial de recuperação de empresas.

Realização de diligências para o recebimento dos créditos em mora há mais de seis meses

Recomenda-se a prova documental quanto à realização de tais diligências: pedidos e avisos de cobrança, com avisos de receção, assinados pelos serviços das entidades ou de seus advogados; correspondência enviada via fax ou e-mail, desde que exista comprovativo da receção das mensagens.

A prova testemunhal exige alguns cuidados e desaconselha-se, face a posições e doutrina divergente. A saber:

- Saída Geral n.º 040645, relativa ao Processo n.º 1333/95, de 23/10/95, da DSIRC – “A prova das diligências necessárias para o reconhecimento de um crédito, (...) pode ser efetuada por qualquer documento que evidencie a realização das mesmas ou por qualquer outro meio legalmente admitido, nomeadamente o testemunhal.”



- Processo n.º 553/2019-T, de 2020-02-03 do CAAD e Acórdão do TCAS, de 23/02/2010, relativo ao Processo n.º 03751/10, que cita o Acórdão do mesmo tribunal, de 19/07/2006, referente ao Processo n.º 1095/06 – Admitem a prova por via testemunhal.

- Acórdão do TCAS, de 1 de abril de 2003 relativo ao Processo n.º 7160/2002 – "(...) Sendo certo que a lei admite a prova testemunhal e documental, (...). É o caso, por exemplo, das diligências efetuadas para cobrança dos créditos. A prova, em nosso entender, só poderia ser feita por via documental e não por via de testemunhas."

Créditos não considerados de cobrança duvidosa para efeitos fiscais

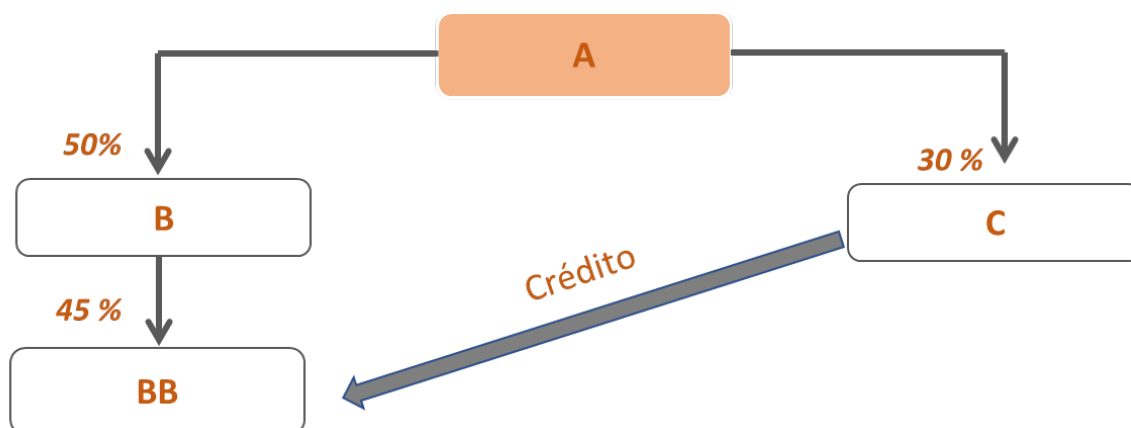
O n.º 3 do artigo 28.º-B do CIRC, atrás transcrito, enumera um conjunto de situações em que os créditos não serão considerados de cobrança duvidosa para efeitos fiscais o que, na prática, impede a aceitação fiscal das respetivas perdas por imparidade, mesmo que contabilizadas.

Destacamos a disposição introduzida pelo Orçamento do Estado para 2019, que passa a não considerar de cobrança duvidosa também os créditos entre empresas detidas, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, em mais de 10 % do capital pela mesma pessoa singular ou coletiva, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1. Ou seja, salvo quando o devedor tenha pendente processo de execução, processo de insolvência, processo especial de revitalização ou procedimento de recuperação de empresas por via extrajudicial ao abrigo do Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), ou os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral.

A correta aplicação desta limitação obriga-nos a recolher informação adicional sobre as participações no capital dos devedores.

Caso prático – Créditos de cobrança duvidosa

Atente-se na seguinte relação de participações:



Admitindo crédito de C, com origem em venda de mercadorias a BB, em mora há 10 meses.

Verifica-se participação A em BB = 50% x 45% = 23% e verifica-se participação A em C = 30%.

Logo, BB e C detidas pela mesma entidade (A) em mais 10% e a perda por imparidade não é aceite fiscalmente.



Pode até concluir-se que qualquer perda por imparidade, constituída por mora, nas relações comerciais entre estas quatro empresas nunca será aceite fiscalmente.

Correções no quadro 07 da declaração modelo 22 de IRC

As perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais vão a crescer no campo 718 do Q07.

O acréscimo de valores neste campo, poderá dar origem a impostos diferidos (em SNC geral e NCR-F-PE com modelo de revalorização), caso as perdas por imparidade não aceites num período sejam dedutíveis em períodos seguintes. O que acontece nos casos de risco de incobrabilidade devidamente justificado pela mora.

Lançamento do ativo por impostos diferidos:

D/ 2741 – Ativo por imposto diferido *a* C/ 8122 – Imposto diferido

Se deste e outros movimentos resultar saldo credor na conta 8122, o seu valor deduz no campo 766 do Q07.

As perdas por imparidade tributadas em períodos anteriores, por excederem os limites legais aceites em caso de mora, nos períodos em que são fiscalmente aceites vão a deduzir no campo 781 do Q07.

Havendo ativos por impostos diferidos contabilizados, e caso se justifique a sua reversão em função da redução do montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos, será de contabilizar:

D/ 8122 – Imposto diferido *a* C/ 2741 – Ativo por imposto diferido

Se deste e outros movimentos resultar saldo devedor na conta 8122, o seu valor acresce no campo 725 do Q07.

Quando deixarem de se verificar as condições objetivas que determinaram a constituição das perdas por imparidades, as mesmas devem ser revertidas, originando um rendimento contabilístico na conta 7621. Isto acontece, por exemplo, numa reversão originada pelo recebimento da dívida, ou na conclusão de um PER com acordo de pagamento da dívida.

Como refere o n.º 3 do artigo 28.º-A do CIRC, as perdas por imparidade e outras correções de valor referidas nos números anteriores que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objetivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respetivo período de tributação.

Haverá então que verificar se, anteriormente, as perdas por imparidade:

- Foram aceites como gasto fiscal?
 - o Na reversão são rendimento fiscal e nenhuma correção é feita no Q07.
- Não foram aceites como gasto fiscal?
 - o Na reversão não são tributadas e o rendimento contabilizado é deduzido no campo 762 do Q07.

Como prevê a nota de enquadramento da conta 219, quando se verificarem as condições de incobrabilidade que permitam o desreconhecimento dos ativos a que respeitem as imparidades, a contas de perdas por imparidade acumuladas é debitada por contrapartida das correspondentes contas da classe 2. Situação que analisaremos no estudo dos créditos incobráveis.



Caso prático – Perdas por imparidade em dívidas a receber

A empresa 'Dívidas à solta, S.A.' registou como perda por imparidade, em 31.12.2022, o montante de 70.000 €, discriminado da seguinte maneira:

Situação	Montante	Tratamento fiscal
Crédito a receber de ex-funcionário relativo a uma viatura alienada em 2018. Apesar de diversas tentativas a empresa não conseguiu receber o crédito não conseguindo das últimas vezes qualquer contacto com o ex-funcionário	10.000€	Não aceite
Crédito a receber de cliente de faturas de outubro de 2021 que entrou em processo de insolvência em 2021	5.000€	Não aceite
Crédito a receber de cliente, relativo a faturas com vencimento em abril de 2022 tendo a empresa intentado contra este cliente processo judicial no final de 2022	14.000€	Aceite
Crédito a receber de cliente, relativo a fatura com vencimento em julho de 2022, tendo este cliente sido considerado insolvente no início do ano de 2023	10.000€	Não aceite
Crédito a receber de cliente, relativo a fatura com vencimento em julho de 2022, apresentando a empresa provas inequívocas (carta registada com aviso de receção) da tentativa de recebimento do crédito	10.000€	Não aceite
Crédito a receber de cliente, relativo a fatura com vencimento em março de 2022, não existindo na empresa evidências da tentativa de recebimento do crédito	5.000€	Não aceite
Crédito a receber de cliente, relativo a fatura com vencimento em maio de 2021. A empresa participa 15% no capital social deste cliente	16.000€	Não Aceite

Não há perdas por imparidade em créditos contabilizadas em períodos anteriores.

Contabilização da perda por imparidade em 2022:

D/ 6511 – Perdas por imparidade – em dívidas a receber

α C/ 219 – Perdas por imparidade acumuladas 70.000 €

Perdas por imparidade aceites fiscalmente: 14.000 €

Perdas por imparidade não aceites fiscalmente: 70.000 € – 14.000 € = 56.000 €

Acréscimo do valor de 56.000 € no campo 718 do Q07 (e avaliar a necessidade de tratamento dos impostos diferidos).

Caso prático – Perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes

Na empresa Casos Problemáticos, Lda. a 31/12/2021 identificaram-se as seguintes situações:

- O cliente A tem uma dívida de € 10.000 em mora há 16 meses.
- O cliente B tem a dívida de € 5.000 em mora há 3 meses.
- A dívida de € 20.000 do cliente C está reclamada judicialmente.
- O cliente D tem uma dívida de € 30.000 em mora há 8 meses.
- O cliente E estava desaparecido, com a dívida de € 15.000 em mora há 14 meses.
- Por indicações da gerência, estava constituída perda por imparidade para todas as dívidas daqueles clientes, exceto para a do cliente D.
- Assim, a conta 219 – Perdas por imparidade acumuladas apresenta saldo de € 50.000.

Estavam verificados todos os requisitos para dedução fiscal, nos termos e condições definidas nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, das perdas por imparidade em créditos de clientes contabilizadas. Assim,



tivemos a determinação do valor acumulado da perda por imparidade em créditos fiscalmente dedutível em 31/12/2021:

Cliente	Dívida	Limite fiscal		Enquadramento legal
		%	Valor (€)	
Cliente A	10 000,00 €	50%	5 000,00 €	art.º 28.º-B, 1, c) e 2, b)
Cliente B	5 000,00 €	0%	- €	Não enquadrado no art.º 28.º-B
Cliente C	20 000,00 €	100%	20 000,00 €	art.º 28.º-B, 1, b)
Cliente E	15 000,00 €	50%	7 500,00 €	art.º 28.º-B, 1, c) e 2, b)
TOTAL	50 000,00 €		32 500,00 €	

Em 31/12/2022, verifica-se a seguinte evolução:

- O cliente A tem uma dívida de € 10.000 em mora há 28 meses.
- O cliente B tem a dívida de € 5.000 em mora há 15 meses.
- Relativamente à dívida de € 20.000 do cliente C foi feito um acordo com plano de pagamento em 15 prestações mensais, sem juros, e com início em 01/06/2023.
- O cliente D tem uma dívida de € 30.000 em mora há 20 meses.
- O cliente E apareceu e pagou a sua dívida de € 15.000.
- A gerência reanalisou a situação com o cliente D, e deu indicações para se considerar a respetiva perda por imparidade.

Contabilização que se justifica em 2022 (ignorando impostos diferidos):

Contas a débito	Contas a crédito	Valor (€)	Observações
121 – Depósitos à ordem	217XX – Clientes de cobrança duvidosa - Cliente E	15 000	Recebimento
217YY – Clientes de cobrança duvidosa – Cliente D	211YY – Clientes C/C – Cliente D	30 000	Evidenciação na contabilidade de dívida de cobrança duvidosa
6511 – Perdas por imparidade – Em dívidas a receber – Clientes	219 – Perdas por imparidade acumuladas	15 000	Reforço das perdas por imparidade

A conta 219 – Perdas por imparidade acumuladas apresenta em 31/12/2022 o saldo de € 65.000.

O tratamento fiscal das perdas por imparidade em períodos sucessivos torna-se complexo e moroso se se optar por analisar dívida a dívida, dada a multiplicidade de situações como as verificadas neste caso: clientes que pagam e implica a reversão da perda por imparidade, novas dívidas que entram em cobrança duvidosa e para as quais se justifica criação de perda por imparidade, perdas por imparidade fiscalmente aceites em função do critério mora e cujo montante anual individual acumulado da perda por imparidade aumenta, porque a mora aumentou 12 meses, etc.

Neste contexto, conseguimos alcançar uma grande simplificação utilizando o método que passa por não considerar para efeitos fiscais o impacto no resultado contabilístico das alterações na conta 219 – Perdas por imparidade acumuladas, e relevar no quadro 07 a variação no valor global acumulado das perdas por imparidade em créditos fiscalmente dedutíveis.

Para isso, e tendo em conta o mapa de antiguidade de saldos e restantes informações conhecidas, vamos determinar o valor acumulado da perda por imparidade em créditos fiscalmente dedutível em



31/12/2022. Admitindo que continuam verificados todos os requisitos para dedução fiscal, nos termos e condições definidas nos artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC, das perdas por imparidade em créditos de clientes contabilizadas. Assim, temos:

Cliente	Dívida	Limite fiscal		Enquadramento legal
		%	Valor (€)	
Cliente A	10 000,00 €	100%	10 000,00 €	art.º 28.º-B, 1, c) e 2, d)
Cliente B	5 000,00 €	50%	2 500,00 €	art.º 28.º-B, 1, c) e 2, b)
Cliente C	20 000,00 €	0%	- €	Não enquadrado no art.º 28.º-B
Cliente D	30 000,00 €	75%	22 500,00 €	art.º 28.º-B, 1, c) e 2, c)
TOTAL	65 000,00 €		35 000,00 €	

Utilizando o método de trabalho sugerido, teremos:

Como na contabilidade foi registado um gasto de 15.000 € com reforço de perdas por imparidade, este gasto não é fiscalmente aceite.

Logo, valor a acrescentar no campo 718 do Q07 = 15.000 €.

Quanto à variação no valor acumulado da perda por imparidade em créditos fiscalmente dedutível

- Se AUMENTA de N-1 para N, temos GASTO FISCAL (em N) igual à diferença, que vai a deduzir no Q07
- Se DIMINUI de N-1 para N, temos RENDIMENTO/reversão FISCAL (em N) igual à diferença, que vai a acrescentar no Q07

No caso, o limite aumenta em 2.500 € (35.000 € - 32.500 €) pelo que temos gasto fiscal deste valor. Logo, valor a deduzir no campo 781 do Q07 = € 2.500 €.

Reforça-se a importância do processo de suporte documental, para justificar a dedução fiscal das perdas por imparidade, nomeadamente com:

- Elaborar mapa de antiguidade de saldos (por data de vencimento)
- Créditos em mora há mais de 6 meses: prova das diligências para o seu recebimento
- Créditos pendentes de processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução: comprovativos da existência do processo
- Créditos reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral: comprovativos da existência do processo.

Créditos incobráveis

Uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro (no caso, dívidas a receber) quando os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do ativo financeiro expiram, ou a entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o ativo financeiro (parágrafos 31 da NCRF 27, 17.18 da NCRF-PE). Uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro (ou parte de um ativo financeiro) quando os direitos contratuais aos recebimentos resultantes do ativo financeiro se realizam, expiram ou são transferidos para outra entidade (parágrafo 17.4 da NC-ME).



A entidade deve acompanhar atentamente a evolução do desenrolar dos eventos de potencial perda, percebendo se se chega à concretização de uma perda efetiva da dívida a receber. Perante a verificação da perda efetiva da dívida a receber, esta deve ser desreconhecida da contabilidade. Naturalmente, se para esse crédito havia sido reconhecida uma perda por imparidade, a mesma será também utilizada. Esta utilização da perda por imparidade consiste na sua eliminação, o que é feito através do método direto a que já nos referimos: quando se verificarem as condições de incobrabilidade que permitam o desreconhecimento dos ativos a que respeitem as imparidades, a contas de perdas por imparidade acumuladas é debitada por contrapartida das correspondentes contas da classe 2 (como previsto na nota de enquadramento da conta 219).

Mas haverá situações em que a constatação da perda efetiva da dívida a receber se verifica anteriormente ao reconhecimento de qualquer perda por imparidade em relação à mesma. Nestes casos, o desreconhecimento da dívida tem como contrapartida a consideração imediata de uma perda, em subconta adequada da conta '68 – Outros gastos'.

Clarifica a nota de enquadramento da conta '683 – Dívidas incobráveis': apenas regista, por contrapartida da correspondente conta da classe 2, as dívidas cuja incobrabilidade se verifique no período e que não tivessem sido consideradas anteriormente em situação de imparidade.

Em resumo:

Se existir perda por imparidade total-mente registada	Se existir perda por imparidade parcial-mente registada	Se não existir perda por imparidade registada
D/ 219 – Perdas por imparidade acumuladas C/ 217 – Clientes de cobrança duvidosa	D/ 219 – Perdas por imparidade acumuladas D/ 683 – Dívidas incobráveis C/ 217 – Clientes de cobrança duvidosa	D/ 683 – Dívidas incobráveis C/ 217 – Clientes de cobrança duvidosa ou 211 Clientes c/c

Em termos fiscais, temos o artigo 41.º do CIRC:

Artigo 41.º – Créditos incobráveis

1 – Os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação, ainda que o respetivo reconhecimento contabilístico já tenha ocorrido em períodos de tributação anteriores, em qualquer das seguintes situações, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente:

a) Em processo de execução, após o registo a que se refere a alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código de Processo Civil;

b) Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado ou quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens, ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, ou após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito;

c) Em processo de insolvência ou em processo especial de revitalização, quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito;

d) (Revogada)



e) No âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais, após decisão arbitral;

f) Nos termos do regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais, os créditos se encontrem prescritos e o seu valor não ultrapasse o montante de (euro) 750.

g) Quando for celebrado e depositado na Conservatória do Registo Comercial acordo sujeito ao Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas (RERE) que cumpra com o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito.

Caso prático – créditos incobráveis

A, SA vendeu em 2020 mercadorias no montante de 10.000 €.

Em 2021 constitui perdas por imparidade desse montante, tendo sido aceite 50% para efeitos fiscais (mora entre 12 e 18 meses)

D/651 a C/ 219 – 10.000 € (e acresceu 5.000 € no Q07, campo 718)

Em 2022, foi decretada a insolvência do devedor (com verificação dos requisitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC), sendo certo que a dívida se tornou incobrável.

D/219 a 217 – 10.000 € (e deduz 5.000 € no Q07, campo 762)

O valor que em 2022 vai a deduzir no campo 762 corresponde ao montante da perda por imparidade tributada em 2021, por nesse ano ter sido acrescido no Q07, já que excedia o limite fiscalmente dedutível.

Mas realçamos que, em 2022, a incobrabilidade da dívida não tem impacto no resultado contabilístico e a perda dos 10.000 € acaba por ficar refletida para efeitos fiscais do seguinte modo:

- Dedução fiscal de 5.000 € em 2021, correspondente à perda por imparidade dedutível
- Dedução fiscal de 5.000 € em 2022, pela dedução desse valor no campo 762 do Q07.

Esta dedução fiscal em 2022 pode agora ser vista como a dedução fiscal do crédito incobrável que é gasto ou perda do período de tributação, para cujo montante não foi admitida perda por imparidade ou esta se mostra insuficiente, nos termos do artigo 41.º do CIRC. No caso, a perda por imparidade admitida fiscalmente mostrava-se insuficiente.

Os créditos incobráveis que não se enquadrem no artigo 41.º do CIRC, são acrescidos no campo 722 do Q07 da declaração modelo 22.

Desreconhecimento de créditos incobráveis não abrangidos pelo artigo 41.º do CIRC

Em situações de desreconhecimento de créditos incobráveis não abrangidos pelo artigo 41.º do CIRC, importa salvaguardar para efeitos fiscais a integração no Dossier fiscal de comprovativos das diligências efetuadas e dos respetivos resultados, e de outros elementos que demonstrem que já não existem expectativas razoáveis de recuperação dos créditos. Deve ser incluída informação individualizada relativa aos créditos desreconhecidos, conforme exigências da Informação Vinculativa 2014 002462, com Despacho do SEAF n.º 97/2016, de 2016-05-12.

De acordo com aquela informação, permite-se consideração para efeitos fiscais do seu desreconhecimento (sem impacto no resultado fiscal), num cenário de imparidade total se:



- Crédito estiver em mora há mais de dois anos
- Perda por imparidade do crédito esteja totalmente reconhecida e tenha sido aceite para efeitos fiscais.

Como esclarecido, verifica-se um cenário de imparidade total "quando uma entidade, depois de ter efetuado as diligências de cobrança consideradas adequadas e reunir as provas disponíveis, concluir que já não existem expectativas razoáveis de recuperação de crédito".

O sujeito passivo deve integrar no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC (dossier fiscal), informação individualizada relativa aos créditos desreconhecidos, para que possa ser:

1. Preservada a informação histórica dos créditos que deixaram de figurar no balanço, porque tidos como incobráveis;
2. Salvaguardada a eventual recuperação, total ou parcial, que resulte em rendimento tributável; e
3. Feita a prova, se solicitada pela AT, do desfecho da transação.

Tal informação deve conter, nomeadamente, os seguintes elementos:

- a) Identificação do cliente (nome, local da sede e NIF);
- b) Identificação da fatura relativa a cada crédito de cobrança duvidosa (número, data e respetivo montante em dívida o qual não pode incluir o IVA liquidado quando o sujeito passivo tenha acionado o procedimento de regularização a seu favor previsto nos artigos 78.º-A e 78.º-B do Código do IVA);
- c) Montante das perdas por imparidade contabilizadas, aceites e não aceites fiscalmente;
- d) Indicação dos seguintes factos, quando e se ocorrerem: Liquidação, Perdão de dívida, Sentença judicial, Cessão a título definitivo de créditos vencidos ou Outros.

No caso de desreconhecimento de créditos incobráveis para os quais não tenha sido contabilizada, nem aceite fiscalmente, qualquer perda por imparidade, recomenda-se que, com as necessárias adaptações, a mesma documentação seja incluída no dossier fiscal, até para salvaguardar que, caso ocorra recuperação posterior do crédito, tal rendimento não seja tributado.

Preços de transferência

De acordo com o artigo 63.º CIRC, nas operações com entidades em situação de relação especial devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Estas operações abrangem operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objeto bens tangíveis ou intangíveis, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, bem como operações financeiras e operações de reestruturação ou de reorganização empresariais, que envolvam alterações da estruturas de negócio, a cessação ou renegociação substancial dos contratos existentes, em especial quando impliquem a transferência



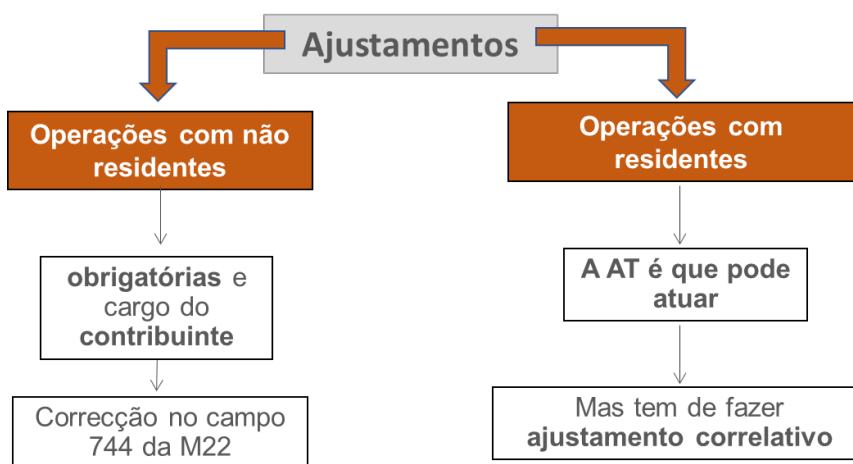
de bens tangíveis, intangíveis, direitos sobre intangíveis, ou compensações por danos emergentes ou lucros cessantes.

O conceito de relações especiais encontra-se definido no n.º 4 do artigo 63.º do CIRC.

O artigo 138.º do CIRC prevê os acordos prévios de preços de transferência.

Caso não se cumpra o n.º 1 do artigo 63.º do CIRC, relativamente a operações com entidades não residentes, as correções positivas acrescem no campo 744 do Q07 da declaração modelo 22.

Nas operações com entidades em situação de relação especial, quando os termos e condições diferirem dos que seriam, normalmente acordados entre entidades independentes, implica ajustamentos:



Quanto a obrigações declarativas, temos o anexo H – Operações com Não Residentes da declaração anual/IES

A organização do dossier de preços de transferência deve respeitar a Portaria n.º 1446-C/2001 de 21 de dezembro. Estão dispensados da sua elaboração os sujeitos passivos que, no exercício anterior, tenham atingido um valor de rendimentos inferior a 3.000.000 €. Conforme informação prestada pela AT, com a necessária adaptação, "se atingiu ou ultrapassou apenas em 2022 os 3.000.000 € de rendimentos, só fica obrigado à elaboração do dossier de PT para o período de 2023."

3.2.2 Fornecedores e outras contas a pagar

Em relação às contas de fornecedores e outras contas a pagar, recomendam-se os seguintes procedimentos de conferência relevantes:

- Conferência das Contas (Circularização de Saldos)
- Conferência da gestão de terceiros (se existir) e respetiva correspondência com a contabilidade
- Mensuração
 - o Custo ou custo amortizado
 - o Moeda estrangeira



- Não compensação de saldos (análise de saldos devedores)
- Saldos devedores de fornecedores e adiantamentos com elevada antiguidade não recuperáveis (registo de imparidades)
- Divisão temporal (dívidas correntes/não correntes)
- Especialização do exercício (notas de crédito e corte de operações, etc.).

As contas a pagar são mensuradas, em cada data de relato conforme se resume:

Regime	Mensuração	Normativo
Regime Geral SNC	Custo amortizado / custo	§ 16 NCRF 27
Pequenas Entidades	Custo	§ 17.6 NCRF-PE
Microentidades	Custo	§ 17.3 NC-ME
Setor não lucrativo	Custo	§ 17.3 NCRF-ESNL

Como previsto no n.º 5 do artigo 18.º do CIRC, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, bem como os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos, são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

No caso de contabilisticamente a mensuração ser efetuada pelo custo amortizado (em SNC geral), haverá que efetuar as seguintes correções fiscais:

- Período da mensuração inicial – deduzir a diferença de juros no campo 791
- Gastos com juros – acrescer valor de juros no campo 782.

Diferenças de câmbio

Na mensuração do saldo de fornecedores e outras contas a pagar devem ser consideradas as diferenças de câmbio (moeda estrangeira), de acordo com: na data da operação, registo ao câmbio (de VENDA) em vigor ou registo ao câmbio fixado ou garantido; à data do balanço, atualização com base no câmbio em vigor, exceto se o câmbio tiver sido fixado ou garantido; aquando do pagamento, registo de eventual diferença de câmbio, exceto se o câmbio tiver sido fixado ou garantido.

Quanto à contabilização das diferenças de câmbio:

- Se favoráveis, registar na conta 7887 – fiscalmente considerada (alínea c) n.º 1 do art.º 20º do CIRC)
- Se desfavoráveis, registar na Conta 6887 – fiscalmente considerada (alínea c) do n.º 2 do art.º 23º do CIRC)

Perdas por imparidade

A existência de saldos devedores ou adiantamentos em contas de fornecedores e contas a pagar, em imparidade, leva ao seguinte tratamento contabilístico:

Pela constituição – D/ 6512 a C/ 229

Pela reversão – D/ 229 a C/ 7612

Estas perdas por imparidade, segundo entendimento da AT já analisado, não são aceites fiscalmente (porque não resultam da atividade normal), logo:

- Pela perda por imparidade – Acrescer no campo 718 do Q07 da declaração modelo 22
- Pela reversão da perda por imparidade – Deduzir campo 762 do Q07 da declaração modelo 22.



Estas perdas afiguram-se dedutíveis para efeitos fiscais apenas nos termos do artigo 41.º do CIRC, quando os créditos sejam declarados incobráveis numa das condições nele previstas. Salvo se o sujeito passivo arriscar a sua dedução fiscal e, em caso de correção pela AT, recorrer aos tribunais, onde há probabilidade de obter uma decisão favorável, como exemplo visto.

Aquisição de bens e serviços: aspetos de natureza contabilística

A aquisição e contabilização de bens e serviços deve obedecer aos critérios de imputação temporal em respeito pelo regime de acréscimo segundo o qual os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.

As contas a utilizar para cumprir contabilisticamente com regime do acréscimo são:

- 272 DEVEDORES E CREDORES POR ACRÉSCIMOS
 - o 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos
 - o 2722 Credores por acréscimos de gastos
- 28 DIFERIMENTOS
 - o 281 Gastos a reconhecer
 - o 282 Rendimentos a reconhecer

A conta 272 Devedores e credores por acréscimo compreende os Gastos (2722) ou rendimentos (2721) que devam ser reconhecidos em N, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja despesa ou receita só venha a ocorrer em N+1 ou períodos seguintes.

A conta 28 Diferimentos compreende os gastos (281) e os rendimentos (282) que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes, para os quais já existem documentos emitidos e eventualmente já pagos/recebidos em N.

Aquisição de bens e serviços: aspetos de natureza fiscal

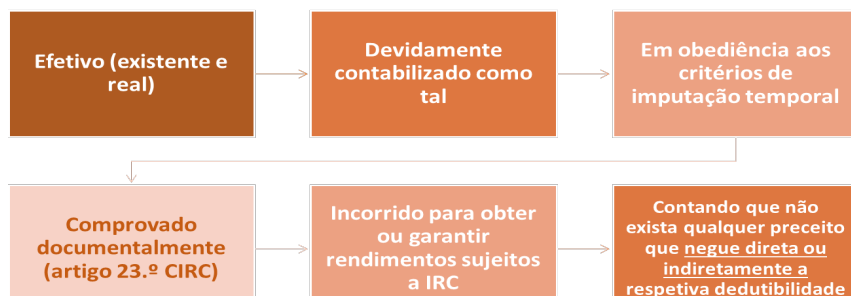
A contabilização e suporte documental dos gastos, deverá estar alicerçada e balizada por conjunto de regras/requisitos, entre as quais:

- Está corretamente documentado, conforme exigências do CIRC e CIVA?
- Fornecedor tem NIF válido?
- Necessidade justificada? Natureza da despesa e relação com a atividade da empresa.
- Retenção de IR e aplicação de IVA?
- Cumprimento da correlação gastos com rendimentos: comissões, transportes, etc.

Conforme n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.



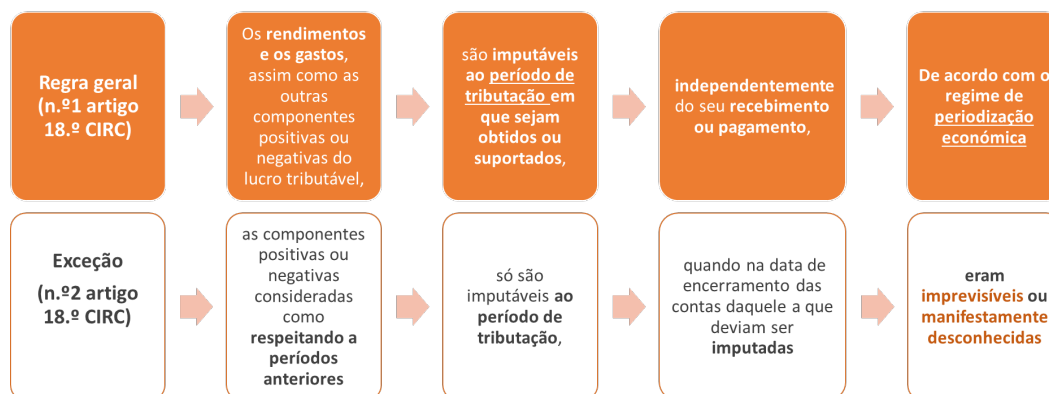
Em termos sistemáticos, um gasto será fiscalmente dedutível se for:



Prevê o artigo 18.º do CIRC, nos números 1 e 2, que os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

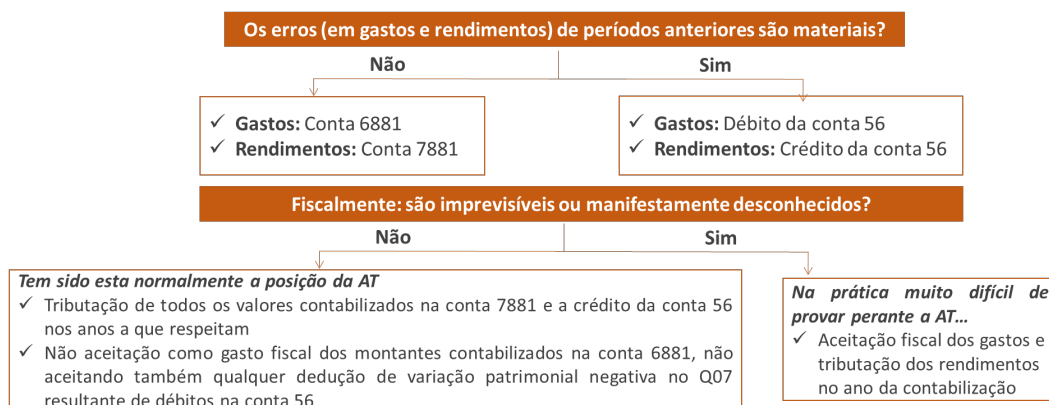
As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Assim:



Relativamente ao enquadramento contabilístico desta temática ver ponto 3.0

Podendo esquematizar-se desta forma:





Por regra, a posição da AT em sede de fiscalização, no caso de não cumprimento do artigo 18.º CIRC é discordante da mencionada no Ofício Circulado n.º 14/93 de 23 de outubro que prevê:

1. Nos termos do artigo 18.º do CIRC os proveitos e custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável são imputadas ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

2. Assim, e competindo aos Serviços de Fiscalização no âmbito da análise interna ou externa o controlo da matéria coletável, determinada com base em declaração do contribuinte, devem os mesmos, sem prejuízo da penalidade ao caso aplicável, fazer as correções adequadas ao resultado líquido do exercício a que os custos ou proveitos digam respeito, quando, nos termos do artigo 18.º do CIRC, não sejam consideradas componentes do exercício da sua contabilização.

3. Excetuam-se deste procedimento as provisões, reintegrações e amortizações quando não contabilizadas como custos ou perdas do exercício a que respeitam.

Vejamos o Processo n.º 367/2014-T do CAAD, relativo a inspeção da AT em 2013:

A empresa objeto de inspeção tinha registado na sua contabilidade (na conta de correção de exercícios anteriores), no exercício de 2009, uma importância de € 317.215,00 de custos relativa a devoluções de mercadorias ocorridas em 2008.

A AT entendeu que, por força do princípio da especialização dos exercícios, e ao abrigo do artigo 18.º do CIRC, esta quantia não podia ser considerada como custo de 2009, mas sim de exercícios anteriores, pelo que efetuou uma correção, não imputando os custos referidos a exercícios anteriores com fundamento em ter já transcorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação.

O CAAD fundamenta e decide que:

O Supremo Tribunal Administrativo tem adotado o entendimento que a Requerente defende, tendo decidido, relativamente ao princípio da especialização dos exercícios, que «esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios"

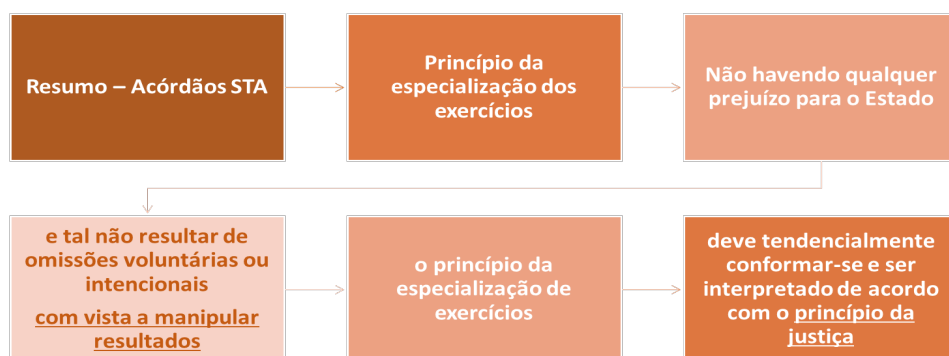
É uma situação deste tipo que ocorre no caso em apreço, pelo que, em sintonia com esta jurisprudência, é de declarar a ilegalidade da correção de € 317.215,00.

Assim, a decisão do CAAD declarou a ilegalidade da correção com base em diversos entendimentos do STA. Mas cuidado, só pela via judicial foi dada razão ao sujeito passivo.

A este respeito veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2-4-2008, processo n.º 0807/07. Na mesma linha, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 5-2-2003, processo n.º 01648/02; de 25-6-2008, processo n.º 0291/08 e de 21-11-2012, processo n.º 0809/12.



Em resumo, os Acórdãos do STA:



O suporte documental é indispensável à comprovação dos gastos em sede de IRC e de IVA. Conforme n.º 3 do artigo 23.º do CIRC, os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmete, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

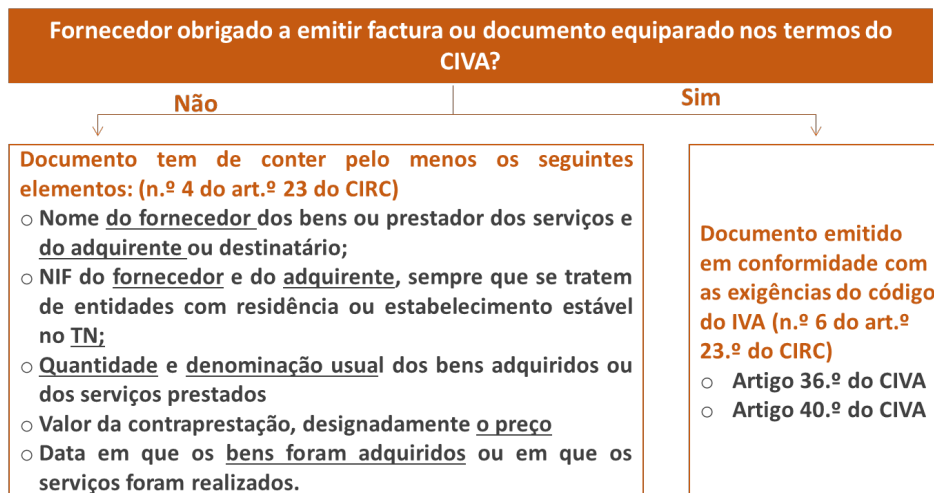
Refere o n.º 4 do mesmo artigo que, no caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

- a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;
- b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;
- c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
- d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;
- e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

E o n.º 6 da mesma norma refere que quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.



Assim:

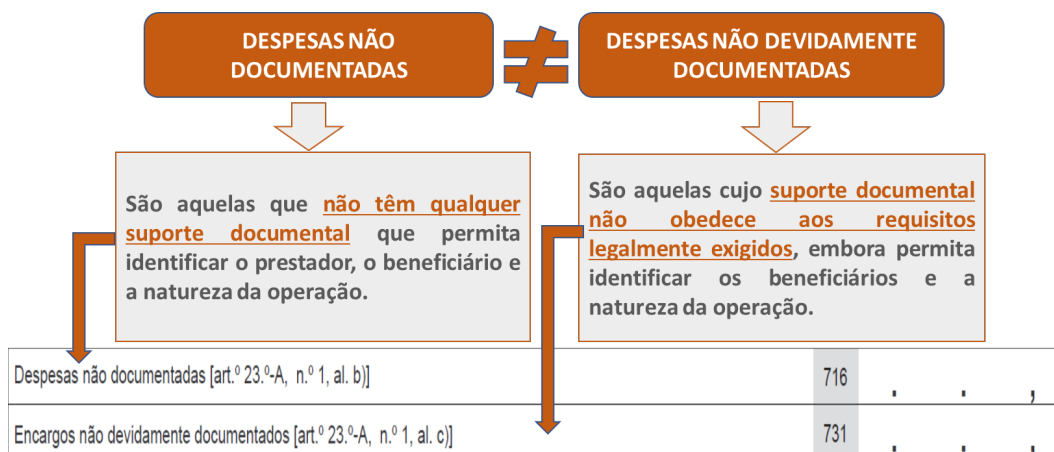


Despesas não documentadas vs. despesas não devidamente documentadas

Conforme n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

b) As despesas não documentadas;

c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos números 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º

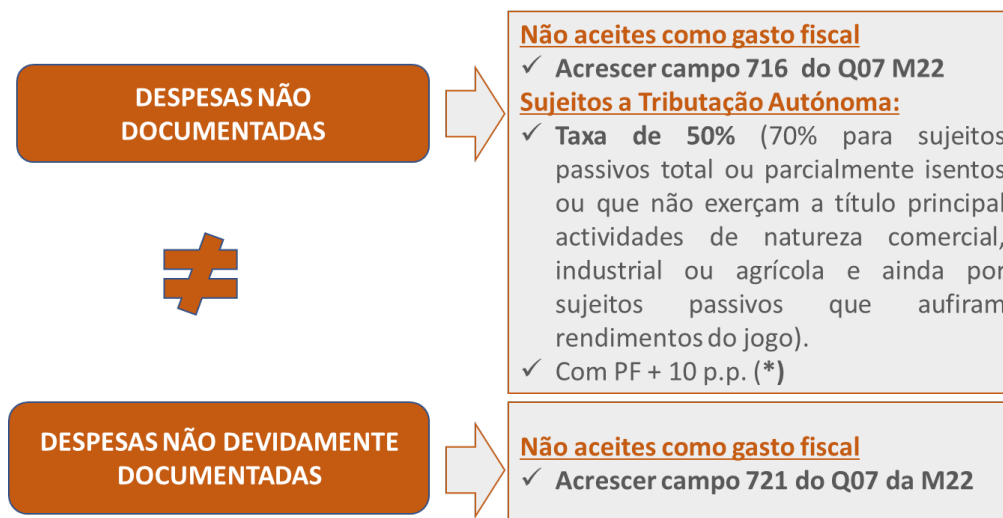


O artigo 88.º do CIRC prevê que:

1 – As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.

2 – A taxa referida no número anterior é elevada para 70 % nos casos em que tais despesas sejam efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividade

des de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferiram rendimentos enquadráveis no artigo 7.º



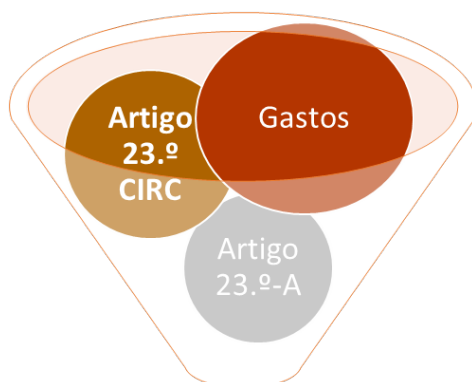
(*) Com o OE 2020, deixou de ser aplicável o agravamento em 10 pontos percentuais da taxa de tributação autónoma das entidades que apurem prejuízos fiscais no período de tributação de início de atividade e no seguinte (n.º 15 do artigo 88.º do CIRC).

Na linha do que esteve previsto para os exercícios de 2020 e 2021, através do artigo 284.º da Lei do Orçamento do Estado, estabeleceu-se que, também no período de tributação de 2022, este agravamento não seja aplicável **relativamente a cooperativas e a micro, pequenas e médias e mpresas**, nas seguintes situações:

- Esteja em causa o período de tributação de início de atividade ou um dos dois períodos seguintes; ou
- O sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º (declaração modelo 22) e 121.º (IES) do Código do IRC, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos.

Critério geral de dedutibilidade dos gastos

Relembrando que o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, prevê que para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, podemos definir o "crivo geral de aceitação dos gastos":





Segundo o qual:

- São dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC
- Contando que não exista qualquer preceito que negue direta ou indiretamente a respetiva dedutibilidade
- Temos então exceções (encargos não dedutíveis para efeitos fiscais), nomeadamente no artigo 23.º-A do CIRC
- Os gastos aqui mencionados ultrapassam o "crivo geral" do artigo 23.º do CIRC, mas outro artigo do código nega a sua aceitação fiscal.

Situação particular de publicidade e propaganda – 'pacotes corporate'

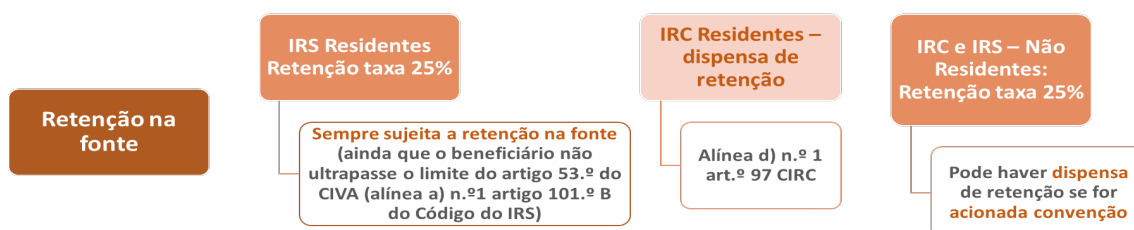
Gastos com publicidade e propaganda são gastos do exercício, não podendo ser capitalizados.

A Circular 20/2009 da DGI prevê o tratamento contabilístico e fiscal da aquisição de direitos de utilização de camarotes nos estádios de futebol, os chamados 'pacotes corporate'. Não havendo discriminação dos serviços, nomeadamente os serviços de publicidade e promoção de imagem, pode ser aceite:

- 80% – Serviços principais – Serviços de publicidade
 - o Gasto fiscal, e com IVA dedutível
- 20% – Serviços acessórios – Despesas de representação
 - o Gasto fiscal, sujeito a tributação autónoma (10% base), e com IVA não dedutível

Comissões

Em relação a comissões, avaliar a correlação de gastos com rendimentos, para verificar a necessidade de especialização das comissões, na medida em que muitas vezes são pagos apenas em N+1 os montantes relacionados com vendas ou angariações de N.



Conservação e reparação

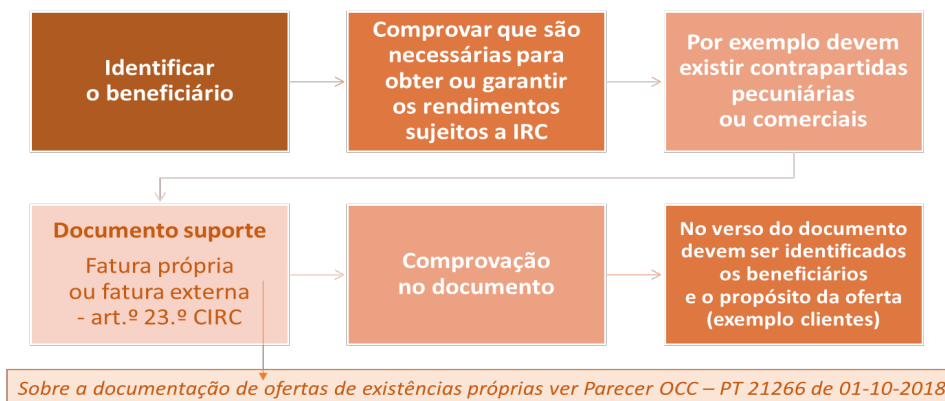
É importante a análise da rubrica de conservação e reparação (bem como da de ferramentas e utensílios) no sentido de verificar a existência de gastos suscetíveis de capitalização como ativo fixo tangível.

Sendo que, consideram-se (também) para efeitos fiscais grandes reparações aquelas que aumentem o valor ou a duração provável dos elementos a que respeitem (alínea a) do n.º 5 do artigo 5.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro).



Artigos para oferta

Para aceitação como gasto fiscalmente dedutível de gastos com artigos para oferta, é necessário:



Encargos com combustíveis

A regra é os encargos com combustíveis serem dedutíveis para efeitos fiscais, mas é essencial a prova por parte do sujeito passivo de que não são ultrapassados os consumos normais (mapa de controlo dos consumos por viatura), com controlo, por exemplo, feito por matrícula e quilómetros percorridos à data de abastecimento.

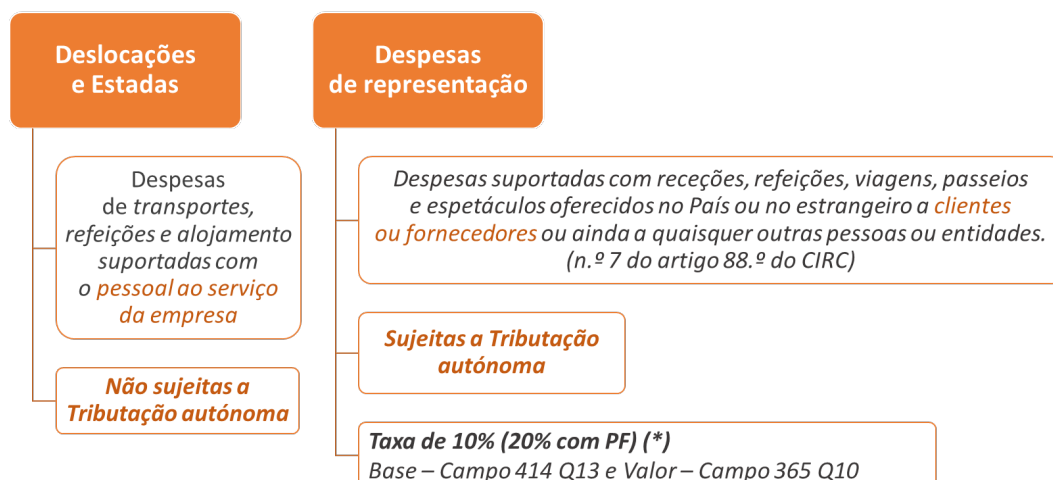
Conforme n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

j) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais.

Encargos com combustíveis não dedutíveis fiscalmente acrescem no campo 733 do quadro 07.

Deslocações e estadas vs. despesas de representação

É fundamental a correta distinção entre os conceitos de deslocações e estadas e despesas de representação:



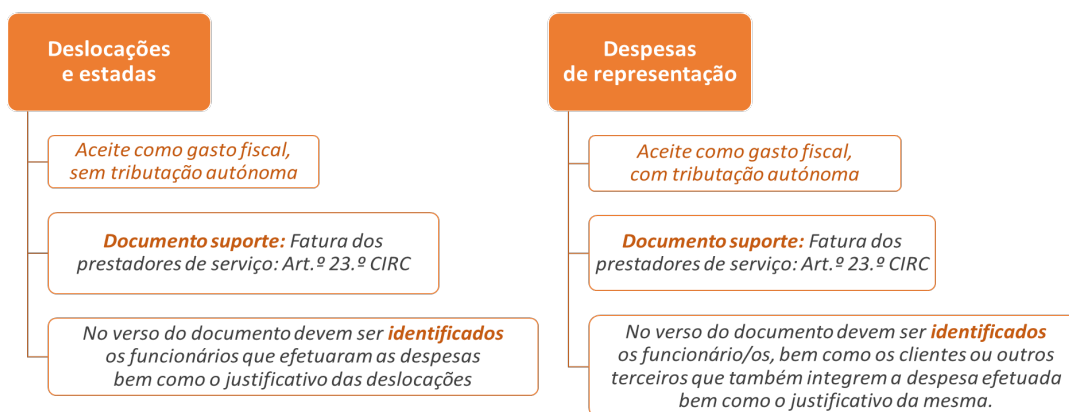
(*) Com o OE 2020, deixou de ser aplicável o agravamento em 10 pontos percentuais da taxa de tributação autónoma das entidades que apurem prejuízos fiscais no período de tributação de início de atividade e no seguinte. O OE 2022 prevê também a



não aplicação deste agravamento quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de 2022, se cumpridas as condições já referidas no ponto Despesas não documentadas vs. despesas não devidamente documentadas.

Quanto à dedutibilidade e documentação, temos aspetos comuns relativos aos gastos com deslocações e estadas e gastos com despesas de representação:

- São dedutíveis para efeitos de IRC, mas tem de cumprir o disposto no n.º 1 artigo 23.º do CIRC
 - o Corretamente documentados
 - o Incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC
- Existam elementos que demonstrem o destino dado a tais despesas
 - o Nome de quem efetuou as despesas
 - o Justificativo da despesa.



Sobre despesas diversas com deslocações e outras relativas a prestadores de serviços atente-se na Informação vinculativa Processo 2909/19, PIV n.º 16 012/19 com Despacho de 2019-11-11, da Diretora de Serviços:

As despesas efetuadas pelos prestadores de serviços (trabalhadores independentes) ou entidades terceiras no âmbito da sua atividade, como refeições, alojamento e deslocações, são consideradas como gastos inerentes à sua atividade e não da entidade (pessoa coletiva ou singular) a que prestam o serviço não poderão ser aceites como gastos da entidade a quem prestam o serviço, pois não existe vínculo laboral entre a entidade e os prestadores de serviços.

Os prestadores de serviços (trabalhadores independentes), poderão debitar à entidade, autonomamente, as referidas despesas ou serem incluídas no preço global do contrato, fazendo parte do rendimento tributável na esfera destes, sendo por isso um rendimento sujeito a IRS, e considerado gasto na esfera da entidade.

Indemnizações por eventos cujo risco seja segurável

Conforme n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

- g) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável.



Como exemplos, podem-se referir as indemnizações paga a terceiro por acidentes de trânsito, causados por viaturas da empresa ou a indemnização paga a trabalhador, na sequência de acidente de trabalho. Em ambos os casos, poderia/deveria ter sido contratado seguro, mas não foi.

Estes gastos não aceites acrescem no campo 729 do quadro 07.

Ao invés, as indemnizações pagas a terceiros, que resultem de natureza contratual, são gasto fiscal.

Veja-se a Informação vinculativa Processo n.º 609/96 com despacho de 30/04/1996 da Diretora de Serviços:

Nos casos de indemnizações suportadas diretamente pela empresa pela verificação de eventos de risco segurável, observar-se-á o seguinte:

a) Tratando-se de custos obrigatoriamente suportados pela empresa pelo facto de o valor da franquia estabelecida no contrato de seguro ser superior ao da indemnização, tal situação não é passível de enquadramento no âmbito da alínea e) do n.º 1 do art.º 42.º do Código do IRC [atual alínea g) do n.º 1 do art.º 23.º-A], sendo tais custos reconhecidos para efeitos fiscais, nos termos do art.º 23.º do mesmo Código;

b) No caso de custos suportados voluntariamente pela empresa, como forma de evitar acréscimos em custos futuros, desde que o aumento de custos que esta registaria pelo agravamento dos prémios de seguro seja, efetivamente, superior ao valor das indemnizações por si pagas diretamente, o valor destas últimas será, também, reconhecido como custo fiscal, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC.

3.2.3 Pessoal e gastos com o Pessoal

O tratamento contabilístico do Pessoal e gastos com o Pessoal está previsto:

REGIME	Benefícios dos empregados (normativos)
NCRF	NCRF 28 - Benefícios dos Empregados
NCRF - PE	Parágrafo 18 (remissão para a NCRF 28 no caso de benefícios de longo prazo)
NC - ME	Parágrafo 18 (não previsto tratamento para benefícios de longo prazo)
NCRF - ESNL	Parágrafo 18 (remissão para a NCRF 28 no caso de benefícios de longo prazo)

O tratamento dos benefícios dos empregados é muito similar em todas os normativos contabilísticos. Sempre que considerarmos relevante, iremos assinalar as diferenças entre os normativos.

Estas normas têm como objetivo prescrever a contabilização dos benefícios dos empregados, das entidades empregadoras que apliquem o regime geral do Sistema de Normalização Contabilístico. Neste âmbito a norma exige que uma entidade reconheça:

- Um passivo quando um empregado tiver prestado serviços em troca de benefícios dos empregados a serem pagos no futuro; e
- Um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço proporcionado por um empregado em troca dos benefícios dos empregados.



Os benefícios dos empregados incluem:

- Benefícios a curto prazo dos empregados, tais como salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e bónus (se pagáveis dentro de doze meses após o final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) relativos aos empregados correntes;
- Benefícios pós-emprego tais como pensões, outros benefícios de reforma, seguro de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego;
- Outros benefícios a longo prazo dos empregados, incluindo licença por serviço prolongado ou licença sabática, jubilação ou outros benefícios por serviço prolongado, benefícios de invalidez a longo prazo e, se não forem pagáveis completamente dentro de doze meses após o final do período, a participação nos lucros, bónus e remunerações diferidas;
- Benefícios de cessação de emprego; e
- Benefícios de remuneração em capital próprio.

3.2.3.1 Procedimentos de conferência relevantes

Independentemente do regime normativo adotado, para efeito de encerramento de contas, é importante ter em atenção os seguintes procedimentos de conferência:

- Verificar se estão contabilizados 12 meses de salários mais os subsídios
- Analisar relativamente à estimativa de férias e subsídio de férias
 - o - Anulação da estimativa do ano anterior
 - o - Critérios de constituição da estimativa do ano
- Decomposição dos saldos no final de 31.12 nomeadamente se existirem remunerações em dívida aos trabalhadores
- Análise de saldos devedores e credores e eventual não compensação
- Verificar eventuais saldos em imparidade
- Analisar requisitos contabilísticos e fiscais relacionados com as gratificações de balanço, realizações de utilidade social, ajudas de custo e KM's etc.

3.2.3.2 Conceitos

O parágrafo 8 apresenta as definições para aplicação da norma, entre os quais destacamos os seguintes:

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

Benefícios adquiridos pelos empregados: são benefícios dos empregados que não estejam condicionados ao futuro.



Benefícios a curto prazo dos empregados: são os benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respetivo serviço.

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

Benefícios de remuneração em capital próprio: são benefícios dos empregados pelos quais:

- a) Os empregados têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade (ou pela sua empresa mãe); ou
- b) A quantia da obrigação da entidade para com os empregados depende do preço futuro de instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade.

Benefícios por cessação de emprego (términus): são benefícios dos empregados pagáveis em consequência de:

- a) A decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou de
- b) A decisão de um empregado de aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.

Benefícios pós-emprego: são benefícios dos empregados (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) que sejam pagáveis após a conclusão do emprego.

Empregados: Na norma não apresenta uma definição de empregado, apenas refere que um empregado usufrui dos benefícios tratados nesta norma porque proporciona, à entidade, serviços, sejam estes serviços executados numa base de tempo completo, de tempo parcial, permanente, eventual ou temporária. Em regra, estamos perante empregados quando existe um vínculo contratual entre a empresa contratante e o empregado.

A Comissão de Normalização Contabilística (CNC), por intermédio da questão frequente – setor empresarial (FAQ 18), transcreve o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro:

“Artigo 5.º

Os efetivos correspondem ao número de unidades trabalho-ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que tenham trabalhado na empresa em questão ou por conta dela a tempo inteiro durante todo o ano considerado. O trabalho das pessoas que não tenham trabalhado todo o ano, ou que tenham trabalhado a tempo parcial, independentemente da sua duração, ou o trabalho sazonal, é contabilizado em fracções de UTA. Os efetivos são compostos: a) Pelos assalariados; b) Pelas pessoas que trabalham para essa empresa, com um nexo de subordinação com ela e equiparados a assalariados à luz do direito nacional; c) Pelos proprietários-gestores; d) Pelos sócios que exerçam uma atividade regular na empresa e beneficiem das vantagens financeiras da mesma. Os aprendizes ou estudantes em formação profissional titulares de um contrato de aprendizagem ou de formação profissional não são contabilizados nos efetivos.



A duração das licenças de maternidade ou parentais não é contabilizada."

Deste modo, somos da opinião que havendo vínculo contratual estamos perante empregados com enquadramento na NCRF 28. Não havendo vínculo contratual estamos perante dispêndios não enquadrados nesta norma.

Obrigação Construtiva: Por definição da NCRF 21, uma Obrigação construtiva é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade em que: (a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e (b) em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

3.2.3.3 Benefícios dos Empregados de Curto prazo

Para um benefício dos empregados se qualificar como de curto prazo, são necessárias duas condições simultâneas (§8):

- não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio;
- que se vençam na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respetivo serviço.

São os benefícios a pagar dentro de 12 meses da data do balanço após os empregados prestarem o serviço (que não sejam benefícios de cessação de emprego e benefícios de compensação em capital próprio) e podem ser:

Benefícios Monetários

- Salários e ordenados;
- Subsídios de alimentação;
- Prémios de produtividade e outros prémios;
- Pagamento ao trabalho complementar;
- Ajudas de custo e compensação pela utilização de viatura própria;
- Contribuições para a segurança social;
- Seguros de acidentes de trabalho;
- Ausências permitidas a curto prazo em que se espera que as faltas ocorram dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço, por exemplo: Licença anual paga e licença por doença paga;
- Participação nos lucros e bónus (se pagáveis dentro de doze meses do final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço)

Benefícios não monetários

- tais como cuidados médicos, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados (ex. Vales de infância, ginásios, etc).



Devem ser incluídos no contrato de trabalho do funcionário, e com implicações fiscais no âmbito do IRS e segurança social, uma vez que irão ser tributados como rendimentos em espécie usufruídos pelos titulares.

De notar que estes benefícios são relativos aos empregados correntes, ou seja, são benefícios dos empregados em exercício de funções na empresa.

Reconhecimento com base no acréscimo (reconhecer quando o serviço é prestado, como um gasto e passivo não descontado). No entanto no caso da participação nos lucros poderá não ser exatamente dessa forma como veremos em seguida.

Reconhecimento e Mensuração

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

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

3.2.3.4 Participação nos Lucros / Gratificações de balanço

O parágrafo 18 da norma refere:

18 – Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus segundo o parágrafo 11 quando, e só quando:

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

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

A norma refere que, alguns planos de participação nos lucros estão condicionados à permanência dos trabalhadores na entidade durante determinado período de tempo específico. Nestas situações estamos perante uma obrigação construtiva à medida que os empregados prestam o serviço. Desta forma com o decorrer do tempo vai aumentando a quantia a ser paga se os trabalhadores permanecerem ao serviço até ao final do período especificado. Na mensuração desta obrigação construtiva a entidade deve ter em consideração a possibilidade de alguns trabalhadores saírem sem receber pagamentos de participação nos lucros.



De sublinhar que o pagamento de gratificações não resulta necessariamente de uma obrigação legal. Em muitos casos a entidade tem a prática de pagar bónus. Também nestes casos estamos perante uma *obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão de pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva deve refletir a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem a gratificação (§20).*

A estimativa fiável da obrigação legal ou construtiva de um plano de participação nos lucros ou de bónus pode ser feita **quando, e só quando** (§21):

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

A norma limita a obrigação segundo planos de participação nos lucros e de bónus aos empregados, excluindo os proprietários das entidades (sócios). Desta forma, o custo do plano de participação nos lucros e de bónus de ser reconhecido como um **gasto** e não como uma distribuição de lucro líquido.

As gratificações a pagar deverão ser reconhecidas nos gastos do exercício em que o serviço foi prestado à entidade, pelo valor da sua estimativa.

Esta estimativa das gratificações, reconhecidas como gasto do ano, deverá ser, posteriormente, objeto de deliberação em Assembleia Geral, sendo que o resultado líquido a aprovar já tem considerado o efeito dos gastos provenientes das gratificações.

Aspetos de natureza contabilística

Com obrigação presente legal ou construtiva e estimativa fiável da obrigação em 2022

Ano de 2022 (ano a que se refere o resultado / trabalhadores prestaram o serviço)

- Débito: Conta 63 – gastos com o pessoal, (631 ou 632)
- Crédito: Conta 2722 – credores por acréscimos de gastos

Sem obrigação presente legal ou construtiva ou sem estimativa fiável da obrigação em 2022

Ano de 2022 – Não existe qualquer lançamento

Ano de 2023 – Ano da atribuição em assembleia geral

- Débito: Conta 63 – gastos com o pessoal (631 ou 632) (*)
- Crédito: Conta 23 – Pessoal

(*) Sobre este tema a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) emitiu a circular n.º 9/2011, de 5 de maio (ainda em vigor), sugerindo que esta operação deve ser contabilizada como uma variação patrimonial negativa (débito na conta 56 – Resultados Transitados).

No entanto, em termos contabilísticos a utilização da conta 56 está relacionada com a correção de um erro contabilístico. Ora, neste caso não estamos perante um erro, mas sim perante uma alteração estimativa, isto é, em 2022 não foi reconhecido qualquer gasto, porque não foram cumpridos os requisitos previstos na norma para o efeito. Assim, de acordo com a NCRF n.º 4 – "Políticas Contabilísticas, Altera-



ções nas Estimativas Contabilísticas e Erros", não estamos perante uma correção retrospectiva, pelo que, no ano de 2023, aquando da decisão da atribuição da gratificação, o montante deve ser reconhecido como gasto do período.

Aspetos de natureza fiscal: IRC

O regime das gratificações em sede de IRC segue o regime contabilístico

No entanto, para ser considerado fiscalmente (gasto ou variação patrimonial negativa) é ainda necessário que:

- As respetivas importâncias têm de ser colocadas à disposição até ao final do período de tributação em que a deliberação ocorreu (n) do n.º 1 do artigo 23.º)
- Se foram atribuídas a membros dos órgãos sociais, com determinadas características, o valor aceite está sujeito a limite. (o) do n.º 1 do artigo 23.º)

alínea n) n.º1 Art.º 23.º-A CIRC

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

(...)

n) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;

As respetivas importâncias têm de ser colocadas à disposição até ao final do período de tributação em que a deliberação ocorreu.

- Resultado Líquido do Período: 2022.
- Deliberação em Assembleia Geral: 2023.

As importâncias têm de ser colocadas á disposição até final de 2022 (sempre)

No caso de ter sido reconhecido o gasto em 2022 e não colocar à disposição até ao final do ano de 2023:

- Correção na Modelo 22 do exercício de 2022, nos seguinte scampos:
 - o Campo 363 – IRC de períodos anteriores
 - o Campo 366 – Juros Compensatórios (4%)
 - o Campo 366- B – Discriminação dos Juros Compensatórios

alínea o) n.º1 Art.º 23.º-A CIRC

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

(...)

o) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por mem-



bro de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;

(...)

6 – Para efeitos da verificação da percentagem fixada na alínea o) do n.º 1, considera-se que o beneficiário detém indiretamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respetivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais.

Circular n.º 8/2000 de 11/5 da DSIRC – “remuneração mensal” - o valor das retribuições totais anuais dividido por 12. No conceito de remuneração devem ser incluídas todas as importâncias a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o membro do órgão tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis que preencham aqueles requisitos

Valor que excede o limite – acrescer Q07 da M22 – campo 735

Caso prático – Gratificações a membros dos órgãos sociais

A empresa 100CAFÉS, LDA, que vem criando novos tipos de cafés, obteve em 2022, uma vez mais, excelentes resultados, pelo que atribuiu ao gerente e aos seus funcionários gratificações de balanço relativos ao período de 2022. Como reuniam as condições necessárias, o gasto foi reconhecido no exercício em que os funcionários e o gerente prestaram o serviço, ou seja, em 2022.

- Efetuados os cálculos do valor a atribuir a cada empregado, constatou-se que o valor da gratificação a receber pelo gerente é 11.000 €.

- Este beneficiário é titular de 2% do capital social da empresa e a sua remuneração mensal é 4.200,00 €.

Quais as correções fiscais a efetuar?

Resolução

Gratificações a membros dos órgãos sociais

Valor da gratificação a atribuir ao gerente: 11.000 (a ser paga ou colocada à disposição até ao fim de 2023)

Remuneração mensal média do gerente: $4.200 \times 14 / 12 = \underline{4.900}$

Contabilisticamente:

Reconhece como **gasto** do período: 11.000

Fiscalmente:

Limite fiscal: $2 \times 4.900 = 9.800$



Valor que ultrapassa o limite: $11.000 - 9.800 = 1.200$

Acresce no Quadro 07 da modelo 22 de 2021: 1.200 Campo 735 do Q07.

Caso prático 2

Em Assembleia Geral de N+1 da sociedade GRATIFICA JÁ, LDA, os sócios deliberaram a distribuição de gratificações por conta de lucros, no montante total de 32.000 euros, distribuídos da seguinte forma. Reconhecido como gasto 32.000 euros em N.

Resolução

Situação	Requisitos cumulativos		Sujeito a Limite: dobro da remuneração mensal?	Gasto contabilizado	Acréscimo Modelo 22
	Membro do órgãos sociais?	Participação, direta ou indiretamente, de, pelo menos, 1% no capital social			
Sócio-gerente: 10.000 euros (detém 25% do capital e não é remunerado)	Sim	Sim	Sim	10.000	10.000
Gerente: 8.000 euros (não participa no capital)	Sim	Não	N.A.	8.000	—
Diretor de produção: 7.500 euros (não participa no capital)	Não	Não	N.A.	7.500	—
Diretor comercial: 6.500 euros (a esposa detém 5% do capital)	Não	Sim	N.A.	6.500	—

Participação nos Lucros – Segurança Social

De acordo com a alínea r, n.º 2 do art.º 46 Código Contributivo

- Os montantes atribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros da empresa, integram a base contributiva.

No entanto, apesar do referido, a disposição ainda não entrou em vigor, pelo que ainda não existe tributação das gratificações em sede de segurança social

Artigo 6.º e 4.º da Lei 110/2009 de 16 de setembro

- Art.º 6.º – O disposto nas alíneas r), n.º 2 do art.º 46.º, só entram em vigor quando forem regulamentados.

- Art.º 4.º – Regulamentação é precedida de avaliação efetuada em reunião da Comissão Permanente de Concertação Social e não ocorre antes de 1/1/2014.

Participação nos Lucros – IRS

IRS: tratamento na esfera dos beneficiários e na empresa

- Rendimento da Categoria A: como decorre do disposto no n.º 2 do art.º 2.º do Código do IRS as gratificações (de balanço ou outras) atribuídas a trabalhadores dependentes e a elementos dos órgãos sociais integram o conceito de remuneração para efeitos de IRS logo estão sujeitas a retenção na fonte de IRS.

- Para efeitos da retenção a que se refere o art.º 99.º do Código do IRS o valor da gratificação pago em determinado período (mês) deve ser adicionado aos restantes rendimentos do tra-



balho pagos no mesmo mês para determinação da taxa de acordo com a tabela aplicável em função da situação pessoal e familiar do trabalhador.

- Dada a natureza de rendimento de trabalho dependente o valor da gratificação pago em determinado mês deve constar da declaração mensal de remunerações (DMR) respetiva com o código A.

Tributação autónoma: bónus e outras remunerações variáveis

Taxa = 35% (45% se o SP apresentar prejuízo fiscal no exercício, salvo no período de início de atividade e no seguinte e OE 2021)

Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a:

- Gestores, Administradores ou Gerentes quando estas representem:
 - o uma parcela superior a 25% da remuneração anual e
 - o possuam valor superior a € 27.500.

Salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Caso prático – Aplicável a gestores, administradores e gerentes

Tributação autónoma: bónus e outras remunerações variáveis

A empresa TODA A NOITE, S.A. atribuiu, em 2022, as seguintes gratificações por participação nos lucros:

Resolução

Situação	Requisitos cumulativos				Tributação Autónoma
	Gerente, Administrador ou Gestor?	Remuneração Variável?	> 27.500 ?	> 25 % da remuneração anual ?	
O administrador TOYCOLANTE recebeu € 28.500, que corresponde a 30% da sua remuneração anual	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim (*)
O administrador TOYCARREIRA recebeu € 26.500, que corresponde a 30% da sua remuneração anual	Sim	Sim	Não	Sim	Não
O funcionário TOYCALADO recebeu € 29.000, que corresponde a 30% da sua remuneração anual	Não	Sim	Sim	Sim	Não

(*) No entanto ter em atenção a exceção anterior, que poderá originar a não tributação

- Valor da Tributação Autónoma – campo 365 Q 10 – Modelo 22
- Valor da Base da Tributação Autónoma – campo 424 Q 13 – Modelo 22



Participação nos Lucros – Dúvidas Frequentes

Situação	Resposta	Enquadramento
Um sócio-gerente não remunerado pode receber gratificações de balanço?	Sim pode receber, no entanto não é aceite como gasto fiscal	Alínea o) n.º1 Art.º 23.º-A CIRC
Gratificação de balanço a filho de gerente, sendo que o gerente detém uma participação social > 1% é gasto fiscal sujeito ao limite?	Não tem limite, dado que o filho não faz parte dos órgãos sociais, apesar de existir participação indireta no capital.	Alínea o) n.º1 Art.º 23.º-A CIRC e n.º6 Art.º 23.º-A CIRC
Um sócio (não funcionário) pode receber gratificações de balanço?	Não pode receber, uma vez que não é trabalhador da empresa. Sendo só sócio, não pode receber.	Alínea o) n.º1 Art.º 23.º-A CIRC
Gratificação a gerente não participante no capital, mas os seus filhos detêm uma participação social > 1% é gasto fiscal sujeito ao limite?	Sim, está sujeito ao limite, porque é membro do órgão social, e participa mais de 1%, embora indiretamente	Alínea o) n.º1 Art.º 23.º-A CIRC
Não tenho lucros, posso atribuir gratificações de balanço?	Não pode atribuir, dado que a atribuição de gratificações de balanço depende da existência de lucros	Alínea N) n.º1 Art.º 23.º-A CIRC
As gratificações de balanço estão sujeitas a Segurança Social?	Não estão sujeitas. Atualmente encontra-se suspensa a sua tributação	Artigo 6.º da Lei n.º 110/2009.

Adiantamentos ao pessoal e aos órgãos sociais

Em situações muito específicas e excecionais, a entidade patronal poderá conceder empréstimos ou adiantamentos ao pessoal e/ou aos órgãos sociais.

Relativamente aos órgãos sociais, importa dar nota do disposto no artigo 397.º do CSC:

"1 - É proibido à sociedade conceder empréstimos ou crédito a administradores, efetuar pagamentos por conta deles, prestar garantias a obrigações por eles contraídas e facultar-lhes adiantamentos de remunerações superiores a um mês."

Tratamento contabilístico

Débito da conta 232 – adiantamentos

Crédito da conta 12- depósitos à ordem

Perdas por imparidade

Havendo risco de cobrabilidade dos montantes adiantados, é possível o reconhecimento da respetiva imparidade

Tratamento contabilístico saldos em imparidade

Débito da conta 6512 – Perdas por Imparidade – Outros devedores

Crédito da conta 239 – Perdas por Imparidade acumuladas

Reversão da imparidade

Débito da conta 239 – Perdas por Imparidade acumuladas

Crédito da conta 76212 – Reversões – de perdas por imparidades – em dividas a receber – outros devedores



Estas perdas por imparidade não são aceites fiscalmente (não resultam da atividade normal) Acrescer no Q07 da M22

Como recupero fiscalmente estas perdas? Artigo 41.º CIRC.

Estimativa de Férias e Subsídios de Férias

Cálculo da estimativa em N a pagar em N+1

Incluem a remuneração bruta correspondente ao período de férias, o subsídio de férias, as contribuições para a Segurança Social e o Seguro de Acidentes no Trabalho (SAT) (incluindo qualquer estimativa de aumento salarial previsto)

Base: Salários de Dezembro de N (ou algum mês de N+1) mas cuidado:

- Se a base for dezembro de N, verificar se naquela listagem não estão colaboradores que saíram no mês de Dezembro e ter em atenção aos aumentos salariais (nomeadamente o SMN).
- Se a base for algum mês de N+1, verificar se na listagem não estão colaboradores que só entraram em N+1, e se nessa listagem não faltam colaboradores que saíram já em N+1.

Lançamento a efetuar:

Débito: Gastos com o Pessoal

Crédito: OCP – Credores por acréscimos de gastos

Regularização da estimativa de N-1 em N

Na regularização do saldo da estimativa com férias, subsídio de férias e respetivos encargos de N-1 pagos em N, pode acontecer que:

Estimativa ≠ Gasto efetivo

Qualquer diferença entre a estimativa e o gasto efetivo é reconhecida a débito/crédito da conta "Gastos com o pessoal" no período em que a diferença é apurada.

- Se o saldo existente for devedor:
 - Débito da conta 63
 - Crédito da conta 2722
- Se o saldo existente for credor:
 - Débito da conta 2722
 - Crédito da conta 63

3.2.3.5 Benefícios pós-emprego

De acordo com o § 24 da norma os Benefícios pós-emprego incluem:

- a) Benefícios de reforma, tais como pensões; e



b) Outros benefícios pós-emprego, tais como seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego.

Estes benefícios pós-emprego acontecem sempre que a entidade, por opção, os proporcione aos seus ex-empregados. Estes benefícios dos empregados visam compensar serviços passados efetuados pelos empregados. Pelo que, na situação atual estes empregados já não prestarem serviços à empresa.

A atribuição destes benefícios aos empregados, normalmente está precedida de negociações entre a entidade e as comissões de trabalhadores, ou os representantes dos trabalhadores, nas quais são definidos os planos de benefícios pós-emprego e são elaborados acordos formais ou informais pelos quais uma entidade proporciona benefícios pós-emprego a um ou mais empregados.

Os planos de benefício pós-emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou como planos de benefícios definidos, dependendo da substância económica do plano que resulte dos seus principais termos e condições.

Assim sendo, as categorias de benefícios pós-emprego estabelecidas na norma são as seguintes:

Planos de Benefícios definidos (§§ 41 a 52)	Planos multiempregador (§§28 a 30) Planos Estatais (§§31 a 33) Benefícios segurados (§§34 a 37)
Planos de contribuição definida (§§ 38 a 40)	

Planos de benefícios definidos:

a) A obrigação da entidade é a de proporcionar os benefícios acordados com os empregados correntes e antigos; e

b) O risco atuarial e o risco de investimento recaem, na substância, na entidade. Se a experiência atuarial ou de investimento forem piores que o esperado, a obrigação da entidade pode ser aumentada.

Nestes planos, a obrigação da entidade não está limitada à quantia que concorda contribuir para o fundo, podendo a responsabilidade da entidade exceder as contribuições que são feitas anualmente para o fundo.

No caso destes Planos de benefícios definidos, a principal incógnita que as entidades têm que estimar é o montante a pagar aos empregados pela atribuição destes benefícios. Isto porque este valor depende de vários fatores, tais como a rotação dos empregados na empresa (estes benefícios são calculados no pressuposto de que todos os empregados no ativo se manterão até à idade da reforma), eventuais falecimentos de empregados no ativo, alterações de vencimentos dos empregados, inflação, os montantes da reforma a pagar pela segurança social, valorização e composição dos ativos do plano, entre outras situações.

Em resumo podemos dizer que nos planos de benefícios definidos, a empresa acordou com os colaboradores conceder-lhes determinados benefícios (ex. complemento de pensão de reforma), mas não se sabe qual será o seu valor, uma vez que ele dependerá de vários fatores, tais como:

- a rotação dos empregados;
- o eventual falecimento ante da idade da reforma;



- a progressão na carreira;
- a inflação;
- a pensão da Segurança Social;
- a valorização dos ativos do plano;
- etc.

O risco atuarial e o risco de investimento recaem, em substância, na empresa.

Nos planos de benefícios definidos terá de se obter um estudo atuarial para se determinar o valor da obrigação futura, o qual deverá ser descontado para a data presente, devendo ser comparado com o justo valor dos ativos do plano que eventualmente exista.

A lógica subjacente à contabilização deste tipo de custos é que o empregado tem duas remunerações:

- uma que é paga a curto prazo (salário); e
- outra que será paga desde a data da sua reforma até à sua morte (complemento de pensão de reforma).

O que tem de se fazer é estimar o valor atual das pensões a pagar e considerá-lo como gasto durante a sua vida ativa do empregado. Dessa forma, estaremos a correlacionar os benefícios decorrentes do trabalho do empregado com a totalidade dos gastos necessários para ter aqueles benefícios.

Planos de contribuição definida:

a) A obrigação legal ou construtiva da entidade é limitada à quantia que ela aceita contribuir para o fundo) Assim, a quantia dos benefícios pós-emprego recebidos pelo empregado é determinada pela quantia de contribuições pagas por uma entidade (e, se for o caso, também pelo empregado) para um plano de benefícios pós-emprego ou para uma entidade de seguros, juntamente com os retornos do investimento provenientes das contribuições; e

b) Em consequência, o risco atuarial (que os benefícios possam vir a ser inferiores aos esperados) e o risco de investimento (que os ativos investidos possam vir a ser insuficientes para satisfazer os benefícios esperados) recaem no empregado.

De acordo com as definições da norma, os planos de contribuição definida são planos de benefícios pós-emprego pelos quais uma entidade paga contribuições fixadas a uma entidade separada (um fundo) e não terá obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não detiver ativos suficientes para pagar todos os benefícios dos empregados relativos ao serviço destes no período corrente e em períodos anteriores.

Assim, a responsabilidade da entidade resume-se ao pagamento do prémio acordado com a seguradora ou fundo, e fica limitada ao valor destas contribuições.

Os riscos associados ao fundo (relacionados com questões atuariais ou de investimento) recaem no empregado, uma vez que os montantes a receber dependem dos ativos disponíveis no fundo.

Em resumo podemos afirmar que nos planos de contribuição definida, a empresa efetua contribuições de montante fixado para o fundo e não assume responsabilidade para pagar contribuições adicionais



caso o fundo não disponha de património suficiente. O risco atuarial e o risco de investimento recaem nos empregados. A responsabilidade da empresa é limitada ao valor das contribuições.

Uma vez que o risco atuarial e de investimento não é da empresa, neste tipo de planos não há qualquer dificuldade de contabilização. Assim, a contabilização do gasto com as contribuições deve ser efetuada no mesmo momento em que os empregados prestam serviços para a entidade, não existindo outras responsabilidades da entidade.

3.2.3.6 Benefícios de cessação de emprego

Nos benefícios de cessação de emprego, estamos perante situações de cessação da relação laboral por despedimento.

Nalguns casos, tendo em consideração a legislação laboral e eventuais acordos entre entidade patronal e trabalhadores, a cessação da relação laboral poderá dar origem ao direito a uma compensação a pagar pelo empregador ao trabalhador. É nestes casos que estamos perante benefícios de cessação de emprego.

Estes Benefícios por cessação de emprego (terminus da relação laboral), são benefícios dos empregados pagáveis em consequência de:

- a) A decisão de uma entidade cessar o emprego de um empregado antes da data normal da reforma; ou
- b) Decisão de um empregado de aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.

Um exemplo destas situações são as compensações e indemnizações pagas aos empregados pela cessação da relação laboral, por iniciativa da entidade.

Uma entidade deve reconhecer benefícios de cessação de emprego como um passivo e um gasto na mais antiga das seguintes datas:

- a) Quando a entidade já não pode retirar a oferta de tais benefícios; ou
- b) Quando a entidade reconhece os custos de uma reestruturação que se inscreve no âmbito da NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e que implica o pagamento de benefícios de cessação de emprego.

Regime contabilístico

- Os benefícios de cessação de emprego são reconhecidos como um gasto imediatamente, quando a entidade esteja comprometida de uma forma demonstrável a cessar o vínculo, por contrapartida do reconhecimento de um passivo.

- D – Conta 634 – Indemnizações / C – 23 – Pessoal

Regime Fiscal (n.º 12 do art.º 18.º do Código do IRC)

Os benefícios de cessação de emprego são gastos dedutíveis nos termos do art.º 23.º do Código do IRC. No entanto, se pago em prestações ou em período diferente do despedimento é necessário ter em atenção o disposto no n.º 12 do art.º 18.º do Código do IRC. Ou seja, Benefícios de cessação de emprego – são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários.



No caso das indemnizações serem pagas em período diferente do despedimento – Correção fiscal no Q07

- Acrescer no campo 715
- Deduzir no campo 761

Caso prático – cessação de emprego

Em novembro de N, a Administração da TIRA, S.A. despede um trabalhador, que irá receber uma indemnização no valor de 16.000 euros, não sujeita a imposto sobre rendimento de trabalho dependente, que lhe será colocada à disposição em Março de N+1.

Resolução

Tratamento contabilístico e fiscal em N excluindo impacto impostos diferidos

D – Conta 634 – Indemnizações / C – 23 – Pessoal 16.000€

Acrescer 16.000€ no campo 715 do Q07

Tratamento contabilístico e fiscal em N+1

Deduzir 16.000€ no campo 761 do Q07

Impostos diferidos: se o normativo em que a empresa estiver enquadrada obrigar à contabilização, deverão ser registados AID nesta situação

Cessão de Emprego – Regime fiscal

Regime fiscal IRC (tributação autónoma art.º 88.º, n.º 13, al. a)) – Aplicável a gestores, administradores e gerentes

- Indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual, quando se verifique a cessação de funções.
- Gastos rescisão de um contrato antes do termo, na parte que exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício daqueles cargos até ao final do contrato

Taxa TA de 35% (45%* se o SP apresentar prejuízo fiscal no exercício)

* O agravamento, não se aplica, no período de tributação de início de atividade e no seguinte e OE 2021.

3.2.3.7 Aspetos fiscais

Realizações de utilidade social – artigo 43.º CIRC

No artigo 43.º do CIRC estão estabelecidos determinados benefícios que são considerados gasto fiscal, no entanto, não são considerados Rendimentos de trabalho dependente

- Benefícios não individualizados N.º 1 artigo 43.º
 - o Sem limite



- Creches, lactários e jardins-de-infância, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas, passes sociais em benefício do pessoal
- Benefícios individualizados N.º2 artigo 43.º
 - Sujeitos a Limite
 - Contratos de seguros de acidentes pessoais, contratos de seguros de vida, de doença ou saúde, benefícios de reforma

Benefícios elencados no n.º1 do artigo 43.º CIRC

Dedutíveis como gastos: os relativos à manutenção facultativa de:

- creches, lactários, jardins-de-infância, cantinas, bibliotecas e escolas,
- bem como outras realizações de utilidade social como tal reconhecidas pela AT

feitas em **benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e respetivos familiares**,

Condições:

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

N.º 9 Artigo 43.º CIRC

Majorados em 40%

Majoração:

- campo 774 Q07 da M22 Benefícios Fiscais
- campo 412 do Anexo D – Benefícios Fiscais

Nos termos do n.º 15 do Artigo 43.º do CIRC, e pelo OE 2020, os passes sociais passam a ser majorados em 30%

Exemplo 1:

Frequência de ginásios por trabalhadores

Informação vinculativa Processo 2019 002006 (PIV 15662)

Situação: empresa que pretendia proporcionar aos seus colaboradores a possibilidade de frequentarem ginásios, cujo gasto seria suportado pela mesma.

- Esta norma (art.º 43.º CIRC) é, sobretudo, aplicável a realizações que sejam prestadas diretamente pela entidade patronal (...). Deste modo, considera-se que, em regra, esta norma só é aplicável quando as próprias empresas dispõem de equipamentos para prestar diretamente os serviços, admitindo-se, todavia, que os serviços possam ser prestados através de uma entidade do grupo, criada para o efeito.

- Assim sendo, o n.º 1 do artigo 43.º do CIRC nunca poderá ser aplicável ao caso, em que a em-



presa celebra um acordo com um ou vários ginásios para prestarem o serviço.

- De qualquer modo, na hipótese de a empresa proceder ao reembolso ou comparticipação das despesas diretamente ao colaborador, mediante a apresentação do comprovativo, significa que, nesse momento, o trabalhador usufrui do benefício, estando perfeitamente quantificado o montante da despesa:

- Pelo que os gastos correspondentes poderão ser aceites fiscalmente nos termos do artigo 23.º do CIRC,

- Desde que sejam tributados em IRS, como rendimentos do trabalho dependente, na esfera do trabalhador, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS (CIRS).

Festa anual dos trabalhadores / almoço confraternização

Informação vinculativa Processo 2321/2017

- Os gastos incorridos pela empresa com almoços convívio entre os trabalhadores, incluindo o jantar de Natal, e com a colocação à disposição dos mesmos de água, café, snacks, sumos e fruta podem ser considerados realizações de utilidade social e, como tal, ser dedutíveis fiscalmente, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º do CIRC (...)

- Se nos almoços ou jantares convívio participarem clientes, fornecedores, ou quaisquer outras pessoas ou entidades, as despesas inerentes àquelas pessoas não se enquadram no artigo 43.º do CIRC.

Ofício n.º 9287, de 1996-02-21 da DSIRC)

As despesas relativas a um almoço de confraternização entre empregados e à festa anual dos empregados, revestem a natureza de outras realizações de utilidade social previstas no n.º 1 do artigo 43.º do CIRC

Benefícios elencados no n.º2 do artigo 43.º CIRC

- Dedutíveis como gastos (mas com limite)

Contratos de seguros de acidentes pessoais, bem como com contratos de seguros de vida, de doença ou saúde, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência

a favor dos trabalhadores da empresa

Contratos de seguros de doença ou saúde

em benefício dos trabalhadores, reformados ou respetivos familiares

Verificação cumulativa das seguintes condições

- **Generalidade** – devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa ou no âmbito dos acordos coletivos de trabalho

- **Objectividade** – estabelecidos segundo um critério objetivo e idêntico para todos os traba-



lhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional, salvo em cumprimento de acordos colectivos de trabalho

- Não serem considerados rendimento do trabalho dependente

Limites:

- N.º 2: 15% das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação (de acordo com o n.º 3: 25%, se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social)

Despesas com o pessoal – significado?

A AT num despacho de 1996 (Informação Vinculativa – Processo 695/1996), considerada despesas com o pessoal, as que "sejam objeto de descontos obrigatórios para a Segurança Social ou para qualquer regime substitutivo", o que contrariava acórdãos judiciais. No entanto a AT, veio alterar a sua posição, através da:

Ficha Doutrinária – 2020 000298, sancionado por Despacho n.º 227/2020 – XXII, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais:

- Assim, são consideradas despesas com o pessoal – todas as despesas que devam ser escrituradas como "remunerações, ordenados ou salários".

Associação à modelo 22:

- As realizações de Utilidade Social que não previstos ou fora dos limites previstos no artigo 43.º do CIRC são acrescidos no campo 723 do Q07 da M22

- As majorações das realizações de Utilidade Social são deduzidas no campo 774 do Q07 M22, e discriminadas no campo 412 do Anexo D da M22

Seguros de saúde suportados pela entidade patronal

Informação vinculativa processo: 2018 003021, sancionado por Despacho de 6/12/2018 da Subdiretora-Geral do IR

- Pagar um valor fixo pelo prémio de seguro, suportando os trabalhadores a diferença, pode ser considerado atribuído à generalidade dos trabalhadores?

- Verifica-se, pois, que, apesar de ser facultado a todos os trabalhadores a possibilidade de usufruírem de um determinado benefício
- a imposição do pagamento de uma parte do prémio como condição adicional para poder beneficiar do seguro de saúde em causa pode levar ao afastamento/exclusão dos trabalhadores do usufruto do referido benefício ou conduzir à existência de benefícios diferentes para os trabalhadores em causa o que, para além de pôr em causa o cumprimento dos requisitos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 4 do art.º 43.º do CIRC, não se coaduna com o cariz social subjacente aos gastos abrangidos pelo regime previsto no art.º 43.º do CIRC, pelo que, não poderão tais gastos ser enquadrados no referido normativo

- Caso o valor fixo que a requerente pretende pagar corresponda à totalidade do prémio devido por um seguro de saúde, por exemplo a Opção A referida pela requerente, desde que se verifi-



quem, cumulativamente, os requisitos do n.º 4 do art.º 43.º do CIRC, o mesmo poderá ser gasto fiscal na esfera da entidade patronal.

- Salienta-se, contudo, que, caso um ou mais trabalhadores pretendam uma Opção superior com coberturas adicionais e a seguradora o permita, poderá (o trabalhador) suportar o encargo adicional correspondente, sem que tal ponha em causa a dedutibilidade fiscal do valor fixo pago pela Opção do seguro de saúde contratado para a generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa

- Caso de algum trabalhador não pretender o seguro de saúde e tendo a requerente declaração do mesmo a renunciar ao seguro de saúde, se pode este ser considerado para a generalidade dos trabalhadores?

- Caso o benefício em causa reúna todos os requisitos para ser enquadrado no regime previsto no art.º 43.º do CIRC e algum (ou alguns) trabalhadores não pretendam usufruir do contrato de seguro de saúde, por não ser do seu interesse pessoal, podem manifestar a sua renúncia àquele, mediante documento escrito, assinado e datado, que a ateste,
- sem que isso represente implicações fiscais para a requerente

- Associar o valor do seguro por ela suportado a escalões de vencimentos, ou seja, quanto maior o vencimento maior o seguro de saúde suportado, questionando se, nesse caso, pode ser considerado efetuado para a generalidade dos trabalhadores?

- A atribuição de um seguro de saúde aos trabalhadores em função do seu vencimento, não terá enquadramento no art.º 43.º do CIRC, porquanto não cumpre o requisito previsto na alínea b) do n.º 4 do art.º 43.º do CIRC, segundo o qual o benefício deverá ser estabelecido segundo um critério objetivo e idêntico para todos os trabalhadores ainda que não pertencentes à mesma classe profissional.
- Tal atribuição (em função do seu vencimento) parece configurar um rendimento de trabalho dependente, enquadrável na alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, sendo que, caso os referidos gastos revistam a natureza de rendimento do trabalho dependente e, conseqüentemente, sejam tributados na esfera do trabalhador, para efeitos de IRC poderão ser consideradas gastos nos termos do art.º 23.º do CIRC

- Se o seguro deve unicamente abranger os trabalhadores com contrato sem termo, excluindo os trabalhadores com contrato a termo certo, estágio profissional ou curricular, ou outros?

- Refira-se que os benefícios devem ser estabelecidos para a generalidade dos trabalhadores permanentes, ou seja, a obrigatoriedade, para efeitos fiscais, é apenas para estes, podendo, contudo, ser extensíveis aos restantes trabalhadores da empresa.
- Adicionalmente, tendo em conta o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 11.º da LGT e não contendo o Código do IRC uma definição para o que se entende por trabalhador permanente, terá de recorrer-se ao significado que lhe é atribuído por outros ramos do direito, designadamente pelo Direito do Trabalho, sendo que, da análise da referida legislação, é possível concluir que um trabalhador com contrato a termo não é considerado como trabalhador permanente da empresa.



Seguros de saúde suportados pela entidade patronal

Informação Vinculativa Processo: 3139 / 2017, sancionado por Despacho de 10/04/2018

No caso concreto, seria:

- atribuída aos gerentes e diretores uma apólice de maior cobertura e maior capital e,
- aos colaboradores que estivessem no quadro há mais de um ano, seria atribuída uma apólice de menor cobertura e de menor capital

De acordo com o n.º 1 do artigo 40.º do CIRC e ainda da alínea a) do n.º 4 do mesmo artigo: Benefícios devem ser estabelecidos para:

- Generalidade dos trabalhadores permanentes da empresa sem qualquer distinção
- No entanto, as mesmas poderão visar só os trabalhadores inseridos em determinadas classes profissionais
- mas, neste caso, apenas em cumprimento de instrumento de regulamentação coletiva de trabalho.
- Mantém-se ainda o carácter geral quando não beneficiem das Realizações de Utilidade Social os trabalhadores abrangidos que comuniquem por escrito tal intenção à empresa

Alínea b) n.º 4 do artigo 43.º: Benefícios não foram estabelecidos segundo um critério idêntico para todos os trabalhadores

- Gastos suportados com tais contratos de seguros não são fiscalmente dedutíveis
- Uma vez que os benefícios não foram estabelecidos segundo um critério idêntico para todos os trabalhadores
- Seguros de saúde apresentados são diferentes:
 - o quer ao nível das coberturas
 - o quer ao nível dos capitais previstos
 - o e ainda quanto ao período de permanência na empresa de que depende a sua atribuição
- As condições estabelecidas para gerentes e quadros superiores:
 - o são distintas das estabelecidas para os restantes trabalhadores
 - o não resultando tal diferenciação de critérios constantes da Convenção Coletiva de Trabalho aplicável

Processo: 2019 001289, sancionado por Despacho de 24/04/2019:

- Vales sociais – atribuição de "vales infância" ao sócio-gerente não remunerado
- O conceito de "trabalhadores" utilizado abrange, igualmente, os gerentes de uma sociedade (sócios ou não sócios), que, para efeitos fiscais, são considerados trabalhadores dependentes
- Relativamente ao "sócio não gerente", impossibilidade de aplicação em virtude da atribuição



de "vales sociais" só pode ser efetuada a trabalhadores da entidade empregadora

- Quanto ao "sócio-gerente", o mesmo é o único trabalhador da empresa, pelo que a atribuição de "vales sociais" não tem carácter geral, aliás, trata-se, neste caso, de um benefício de carácter individual perfeitamente identificável, logo, tributado em sede de IRS como rendimento da categoria A, sendo o gasto aceite em sede de IRC, à luz do artigo 23.º do CIRC

Seguro de vida como garantia bancária

Informação 418/96 de 07.05 da DSIRC

- "Os prémios pagos por uma empresa em consequência da constituição de um seguro de vida, em caso de morte, relativamente ao seu sócio-gerente como observância de condição imposta por instituição financeira para utilização de uma linha de crédito, sendo esta a única entidade beneficiária do seguro, devem ser enquadrados no âmbito do artigo 23.º do Código do IRC, por serem um custo comprovadamente necessário para a obtenção de proveitos."

Conclusão – Consta na apólice que a empresa é a única beneficiária?

- **Não** – Rendimento do trabalho dependente e gasto fiscal em IRC
- **Sim** - Não considerado rendimento do trabalho dependente e gasto fiscal em IRC

Subsídio de alimentação – Regime fiscal IRS e IRC

- **IRS** – limites para não sujeição

- o Dinheiro: 4,77 €
- o Vales ou cartões de refeição: 7,63 €

- **IRC** – Gasto Fiscal

- o Vales de refeição: cumprir o n.º 4 artigo 126.º do CIRS
- o possuir registo atualizado dos vales (controlo e inventariação)

N.º 5 do 126.º do CIRS:

- o **Vales de refeição adquiridos e atribuídos** (e que constem registo anterior) **são custo fiscal**
- o **A diferença entre** (os adquiridos – atribuídos - na posse do adquirente no final do exercício,) **ficam sujeitos ao regime das despesas não documentadas.**
- o **IES / DA** – Não esquecer de preencher no caso de pagamento do subsídio por Vales ou Cartões de refeição

Ajudas de custo e Kms

Condições para aceitação como gasto fiscal – Sujeição a tributações autónomas

- **Os aspetos seguintes influenciam os anteriores**

- o São rendimentos do trabalho dependente?
- o Existe Mapa, conforme as exigências da alínea h) n.º1 art.º 23-A CIRC?



- São faturados ao cliente?

Não consideradas Rendimento do Trabalho dependente

- **Faturadas a clientes** – Aceites fiscalmente e sem tributação autónoma
- **Não faturados a clientes, com mapa de controlo das deslocações** – Aceites fiscalmente e com tributação autónoma
- **Não faturadas a clientes, sem mapa de controlo das deslocações** – Não aceites fiscalmente e com tributação autónoma

Consideradas Rendimento do Trabalho dependente

- **Independentemente de serem faturadas ou não (sem mapa de controlo das deslocações)** – Aceites fiscalmente e sem tributação autónoma

Não Aceites fiscalmente: Acrescer no campo 730 Q07 da Modelo 22

Tributação autónoma: Quadro 10 modelo 22 campo 365)

Valor da TA: taxa de TA 5% (15%* com prejuízo fiscal)

Base da tributação autónoma: campo 415 do Q07 da Modelo 22

*Independentemente dos encargos serem ou não dedutíveis, são **sempre tributados autonomamente***

() Com o OE 2020, deixa de ser aplicável o agravamento em 10 pontos percentuais da taxa de tributação autónoma das entidades que apurem prejuízos fiscais no período de tributação de início de atividade e no seguinte.*

O OE 2021 prevê também a não aplicação deste agravamento quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo em 2020 e 2021 se cumpridas determinadas condições

Rendimentos de trabalho dependente

Caráter compensatório ou remuneratório

São rendimentos do trabalho dependente, se não forem observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do estado ou se ultrapassar os limites

- Transporte em automóvel próprio: 0,36 € / Km
- Ajudas de custo:
 - Deslocações no país: 50,20 € (69,19 € – diretores)
 - Deslocações ao estrangeiro: 89,35 € (100,24 € – diretores)

As ajudas de custos e KMs são sempre incluídas da DMR

DMR

Quando não ultrapassam os limites

A22	Ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio (parte não sujeita)
-----	---



Quando ultrapassam os limites rendimento TD

A	Rendimentos do trabalho dependente sujeitos (exceto os referidos com os códigos A2 a A5 - anos de 2013 a 2018, ou com os códigos A2, A3, A4 e A61 a A67, para anos de 2019 e seguintes)
---	---

Ajudas de custo e KMs

Mapa suporte das deslocações alínea h) n.º 1 art.º 23-A CIRC

Elementos obrigatórios que devem constar dos mapas suporte

- Ajudas de custo

- Nome do beneficiário
- Local ou locais para onde se deslocou
- Motivo e a data da deslocação
- Tempo de permanência
- Montante diário atribuído

- KMs (deslocação viatura)

- Nome do beneficiário
- Local ou locais para onde se deslocou
- Motivo e a data da deslocação
- Tempo de permanência
- Montante diário atribuído
- Identificação da viatura
- Proprietário da viatura
- N.º de quilómetros percorridos

Faturação a clientes de Km: requisitos

Exigência da AT

Expressamente mencionadas na faturação – Mencão explícita na fatura (evidenciadas autonomamente), e o mapa deve fazer referência ao valor faturado, a obra/serviço a que respeita e a autonomizar os montantes imputados

No entanto foi estabelecido um regime mais acessível para as empresas transportadoras de mercadorias:

- Por despacho de 28.06.2004 do Director Geral dos Impostos, as empresas associadas da AN-TRAM podem continuar a apresentar na faturação emitida aos seus clientes o preço global do serviço prestado, sem que seja necessário evidenciar os vários componentes que o constituem, desde que possuam os elementos constantes da alínea f) do n.º 1 do art. 45.º do CIRC para a comprovação das ajudas de custo (Inf. n.º 22144, de 06.07.04 da DSIRC).

- Informação vinculativa 2019 2490 – PIV 15957, sancionado por despacho de 2019-06-25, da Diretora de Serviços do IRC (mesmo entendimento)



Deliberação do CAAD

- O acórdão do Processo 85/2012-T do CAAD – impõe a comprovação completa relativa à identificação das despesas por cada pagamento efetuado, mas não implica que a indicação dessas despesas tenha de constar das faturas, embora se mostre necessário que a contabilidade permita determinar a que fatura se reporta cada uma das quantias relacionadas com as ajudas de custo e Kms

Ver também o acórdão do Processo 478/2019-T do CAAD

Exemplo

Funcionários	Valor das Ajudas de Custo	Rendimento Categoria A	Faturadas a clientes	Mapa justificativo	Acréscimo no Q07 campo 730	Tributação autónoma	
						Lucro	Prejuízo
Funcionário A	2.000€	Não	Sim	Sim	—	—	—
Funcionário B	1.000€	Não	Não	Não	1.000€	$1.000 \times 5\% = 50$	$1.000 \times 15\% = 150$
Funcionário C	1.200€	Não	Não	Sim		$1.200 \times 5\% = 60$	$1.200 \times 15\% = 180$
TOTAIS	4.200€				1.000€	Campo 365 Q10 110€	Campo 365 Q10 330€

Pressupostos de atribuição

Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de Abril

As ajudas de custo visam compensar o trabalhador das despesas por si efetuadas, relacionadas com refeições e alojamento (respeitar percentagens de atribuição)

Nas deslocações diárias

- Se a deslocação abranger, ainda que parcialmente, o período compreendido entre as 13 e as 14 horas — 25 %;
- Se a deslocação abranger, ainda que parcialmente, o período compreendido entre as 20 e as 21 horas — 25 %;
- Se a deslocação implicar alojamento — 50 %.

Nas deslocações por dias sucessivos

a) Dia da partida:

Horas da partida	Porcentagem
Até às 13 horas	100
Depois das 13 até às 21 horas	75
Depois das 21 horas	50

b) Dia de regresso:

Horas de chegada	Porcentagem
Até às 13 horas	0
Depois das 13 até às 20 horas	25
Depois das 20 horas	50

c) Restantes dias — 100%.



Notas:

- Só é possível a sua atribuição nos casos em que se verifiquem deslocações **diárias** para além de **20 km** do domicílio necessário ou nas deslocações por **dias sucessivos** para além de **50 km** do mesmo domicílio.
- Quando a ajuda de custo abrange a hora de almoço, **não deve ser pago o subsídio de refeição** relativo a este dia
- o respetivo abono não pode ter lugar para além de **90 dias seguidos** (apenas em casos excecionais)

Duplicação de documentos / gastos

Não poderão ser pagos simultaneamente

- Ajudas de custo
- Subsídio de alimentação
- Faturas de alimentação e dormidas em nome da sociedade

O Sr. Manuel gerente da empresa KERTUDO, LDA deslocou-se para fazer um serviço de manutenção a um cliente. Como a deslocação foi demorada teve de almoçar pelo caminho e pagou com o cartão de débito da empresa. Quando chegou deixou fatura do almoço na contabilidade que se encontrava emitida em nome da sociedade.

O Sr. Manuel no fim do mês quer receber: subsídio de alimentação e ajudas de custo (25% *69,19) relativos a este dia de trabalho. Pode?

Pode: no entanto o montante da ajuda de custo e do subsídio de alimentação são rendimentos do trabalho dependente.

Domicílio necessário

Decreto-Lei n.º 106/98, de 24 de abril

Não podem ser abrangidas por este conceito as deslocações casa trabalho e trabalho casa

Considera-se domicílio necessário

- a) A localidade onde o funcionário aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço;
- b) A localidade onde exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior;
- c) A localidade onde se situa o centro da sua atividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções

Acórdão do TCAN de 08-11-2007, processo 01006/04

Segundo o acórdão, só são devidas ajudas de custo quando

- a) O trabalhador é deslocado do seu local habitual de trabalho.



- b) Se for contratado especificamente para trabalhar num local fora da sede da entidade patronal, já não serão devidas ajudas de custo.

Ou seja, só serão devidas ajudas de custo quando houve mudança do local de trabalho contratualmente previsto ou deslocações por força da prestação ocasional do trabalho fora do local habitual ou por força da transferência das instalações da sua entidade patronal.

Exemplos

- a) *Trabalhador da empresa que se desloca a Espanha para fazer uma obra: **tem direito a ajudas de custo***
- b) *Trabalhador da empresa que foi contratado para ir trabalhar para obra em Espanha: **não tem direito a ajudas de custo da sede para Espanha.***

Fundos de Compensação e de garantia do trabalho

Por cada contrato de trabalho celebrado após 01/10/2013, as entidades empregadoras, pagam mensalmente 1% sobre Retribuição Base e diuturnidades devidas a cada trabalhador

Mensalmente deve ser entregue:

- 0,925% da retribuição base e diuturnidades para o FCT

Entregas Mensais

Débito da conta 415 – Outros Inv. Financeiros

Crédito da conta 2487 – FCT

- 0,075% da retribuição base e diuturnidades para o FGCT

Entregas Mensais

Débito da conta 635 – Gastos com o Pessoal

Crédito da conta 2487 – FGCT

No final do ano, dever-se-á ter em consideração o justo valor do fundo

Pelas variações de JV Positivas

Débito da com 415 – Outros Inv. Financeiros

Crédito da 772 – Ganhos por aumento JV

e reconhecer passivo por imposto diferido D – 8122 por C – 2742

Pelas variações de JV negativas

Débito da conta 662 – Perdas por redução do JV

Crédito da conta 415 – Outros Inv. Financeiros, e

reconhecer ativo por imposto diferido

D – 2741 por C – 8122



Aspetos fiscais: associação à modelo 22

- FGCT – Custo fiscalmente relevante
- FCT – Só é relevante na data do reembolso
- À data de balanço pela atualização do JV nos FCT:

- o Se variação JV do FCT é negativo (Conta 66), acrescentar:

Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	.	.	,
Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	725	.	.	,

- o Se variação JV do FCT é positivo (Conta 77), deduzir:

Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.	,
Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	766	.	.	,
Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.	,

3.2.4 Estado e outros entes públicos

Elencam-se os procedimentos de conferência relevantes nesta área, sem prejuízo de outros que se mostrem aplicáveis.

- Conciliação dos saldos de impostos da contabilidade com os pagamentos/recebimentos efetuados no período subsequente (janeiro de N+1)

Em especial, deve ser feita a consulta de elementos disponíveis no portal das finanças, cruzando com os montantes registados contabilisticamente, para as seguintes situações:

- o Conferir saldos de PEC e PC com o portal das finanças
- o Conferir o saldo dos impostos retidos por terceiros com as declarações e com os dados constantes do portal das finanças (p.ex. bancos)
- o Conferir saldo da conta das retenções de IRS efetuadas a terceiros e de imposto do selo
- o Conferir saldo da conta da segurança social, de FCT e FGCT
- o Conferir saldo da conta IVA a Pagar/ Recuperar/Reembolsos pedidos
- Verificar se foram submetidas e pagas todas as declarações fiscais (movimentos financeiros), incluindo as da segurança social
- Obtenção de certidão da inexistência de dívidas à AT e à SS
- Consulta do património predial e cruzamento com a contabilidade
- Consulta das viaturas e cruzamento com contabilidade
- Verificação do cadastro fiscal da empresa
- Verificar no Portal das Finanças as Relações Intersujeitos Passivos



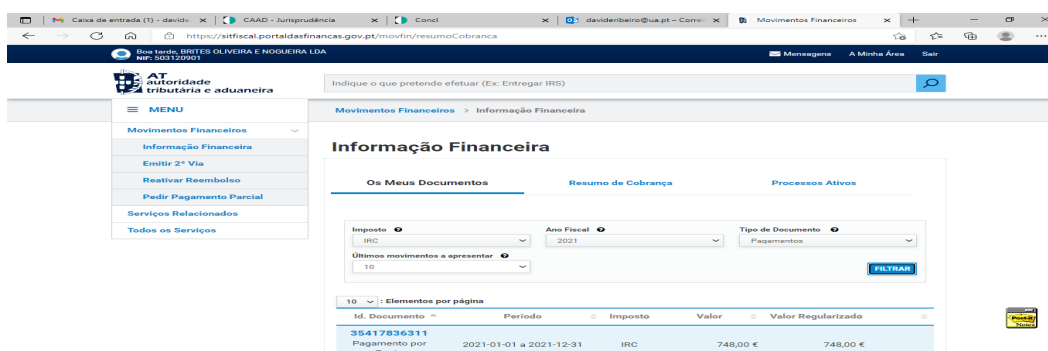
<https://sitfiscal.portaldasfinancas.gov.pt/integrada/presentation>

Pagamento por conta: artigo 104.º e 105.º CIRC

Modelo 22 e portal da AT: a consulta dos pagamentos por conta poderá ser efetuada no portal da AT em <https://sitfiscal.portaldasfinancas.gov.pt/movfin>

Os pagamentos por conta são deduzidos no campo 360 do Q10 da M22:

Pagamentos por conta (art.º 105.º)	360
------------------------------------	-----



Cálculo do pagamento por conta (artigo 105.º do Código do IRC)

A OCC disponibiliza simuladores do cálculo dos pagamentos por conta e pagamentos adicionais por conta (incluindo a simulação para o Continente e Região Autónoma da Madeira, bem como para a Região Autónoma dos Açores).

Estes simuladores estão disponíveis em <https://www.occ.pt/pt/noticias/simuladores-occ/>.

O quadro abaixo apresenta as fórmulas a utilizar.

Volume de Negócios ano anterior	Fórmula de Cálculo Cada prestação	Fonte dos elementos (Modelo 22 Ano anterior)
≤ 500.000,00 €	$80\% \times (\text{coleta} - \text{retenções na fonte}) / 3$	Campo 351 (Coleta); campo 359 (retenções na fonte); campo 411(volume de negócios)
> 500.000,00 €	$95\% \times (\text{coleta} - \text{retenções na fonte}) / 3$	Campo 351 (Coleta); campo 359 (retenções na fonte); campo 411(volume de negócios)



Quanto aos prazos de pagamento (artigo 104.º do Código do IRC)

julho (1.º PPC): obrigatório

setembro (2.º PPC): obrigatório

15 de dezembro (3.º PPC): Pode ser suspenso ou limitado

No que se refere à suspensão ou limitação do 3.º pagamento por conta, as regras estão definidas no artigo 107.º do Código do IRC, sob a epígrafe "Limitações dos pagamentos por conta". Tais regras são, genericamente, as seguintes:

Suspensão ou limitação

- unicamente possível relativamente à terceira entrega.
- Mas com condições:

Pelos elementos de que disponha:

- que o montante do pagamento por conta já efetuado é igual ao superior ao imposto que será devido: **Suspensão**, ou
- que o montante do pagamento por conta já efetuado acrescido da terceira entrega é superior ao imposto que será devido, pode limitar o pagamento a essa diferença. **Limitação**

Sendo um exercício de previsão dos resultados, impõe-se rigor para aferir se há lugar a suspensão ou limitação.

Quais as consequências da indevida suspensão ou limitação do 3.º pagamento por conta?

i) juros compensatórios (artigo 114.º do Código do IRC)

Verificando-se, face à declaração periódica de rendimentos do exercício a que respeita o imposto, que deixou de ser paga uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar a juros compensatórios.

ii) coimas (artigo 114.º do RGIT)

Prática de infração punível nos termos da alínea f) do n.º 5 do art.º 114.º do RGIT.

"f) A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta."

Valor resulta da conjugação do n.º 2 do art.º 114.º e do n.º 4 do art.º 26.º, ambos do RGIT (coima mínima é de 30% do imposto em falta, desconsiderando o eventual direito à redução)

Limitações extraordinária dos pagamentos por conta 2020 (artigo 12.º Lei n.º 27-A/2020)

Criado pelo OE Suplementar, vem dar a possibilidade de poderem ser limitados, em sede de IRC o 1.º e 2.º PPC (apenas aplicável a 2020), conforme quadro resumo abaixo:

	1.º PPC (31/08/2020)	2.º PPC (30/09/2020)	3.º PPC (15/12/2020)
Quebra de faturação ≥ 20%	Redução para 50%	Redução para 50%	Pode limitar
Quebra de faturação ≥ 40%	Não efetua	Não efetua	Pode limitar
Sujeitos passivos com atividade principal na CAE alojamento, restauração e similares ou cooperativas ou MPME	Não efetua	Não efetua	Pode limitar



O Despacho n.º 510/2020-XXII do Secretário de Estado Adjunto e dos Assuntos Fiscais (SEAAF), publicado a 17 de dezembro, vem estabelecer o não levantamento de auto de notícia quando tenha deixado de ser paga uma importância superior à prevista na regra de limitação dos pagamentos por conta (n.º 2 art. 107.º do Código do IRC), o que significa que não serão aplicadas coimas aos sujeitos passivos que não efetuem, total ou parcialmente, o terceiro pagamento por conta, nos termos desse limite.

O enquadramento na classificação de cooperativa, micro, pequena e média empresa, de atividade económica de alojamento, restauração e similares ou de quebra de volume de negócios deveria ter sido certificado por contabilista certificado no Portal das Finanças.

É de assinalar que, tendo-se verificado múltiplas omissões no cumprimento da referida certificação por contabilista certificado no Portal das Finanças, veio o Despacho 351/2021 – XXII, do SEAAF, de 10 de novembro, despenalizar este incumprimento sempre que a certificação não tenha sido efetuada ou não o tenha sido atempadamente.

Suspensão dos pagamentos por conta 2021 (Artigo 374.º – Lei n.º 75-B/2020 do OE 2021)

"1 – Em 2021, as entidades classificadas como cooperativas ou como micro, pequenas e médias empresas, pelos critérios definidos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, podem ser dispensadas dos pagamentos por conta, definidos pelo disposto nos artigos 105.º a 107.º do Código do IRC.

2 – As entidades abrangidas pela dispensa prevista no número anterior, que pretendam efetuar o pagamento por conta, podem realizar esse pagamento, nos termos e nos prazos definidos por lei."

- Os sujeitos passivos com volume de negócios até 50 milhões de euros ou às cooperativas, podem optar por não efetuar o primeiro e segundo pagamento por conta de IRC.

- Caso o sujeito passivo verifique, com base na informação de que dispõe, que o montante dos pagamentos por conta já efetuados é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do período de tributação, mantém-se a possibilidade, nos termos do artigo 107.º do Código do IRC, de deixar de efetuar o terceiro pagamento por conta e, em todo caso, nos termos do n.º 2 do artigo 374.º da Lei n.º 75.º-B/2020, de 31 dezembro, pode ainda proceder, sem-qualquer ónus ou encargos, à respetiva regularização do imposto até ao termo do prazo do terceiro pagamento por conta.

Pagamento especial por conta (PEC) Artigo 106.º CIRC

O PEC foi revogado a partir, inclusive, dos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2022.

Os PEC são deduzidos no campo 356 do Q10 da M22.

Os movimentos financeiros, poderão ser consultados no portal da AT.

Pagamento especial por conta (art.º 93.º)	356	.	.	,
---	-----	---	---	---



Indique o que pretende efetuar (Ex: Entregar IRS)

Movimentos Financeiros > Informação Financeira

Informação Financeira

Os Meus Documentos Resumo de Cobrança Processos Ativos

Imposto: IRC Ano Fiscal: 2021 Tipo de Documento: Pagamentos

Últimos movimentos a apresentar: 10

10 : Elementos por página

Id. Documento	Período	Imposto	Valor	Valor Regularizado
35417836311 Pagamento por Conta	2021-01-01 a 2021-12-31	IRC	748,00 €	748,00 €

Quanto a prazos de pagamento (n.º 1 do art. 106.º CIRC), o PEC é devido em março ou duas prestações em março e outubro (no caso de sujeitos passivos que adotem período de tributação diferente do ano civil, o pagamento é feito no 3.º mês e 10.º mês do período de tributação).

As regras de cálculo são as seguintes:

- O montante do pagamento especial por conta é igual a 1% do volume de negócios relativo ao período de tributação anterior,
- com o limite mínimo de € 850, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 70.000
- abatido dos pagamentos por conta efetuados no ano anterior (calculados de acordo com as regras do CIRC).

Também para o PEC, a OCC disponibiliza um simulador em:

<https://www.occ.pt/pt/noticias/simuladores-occ/>.

Não há pagamento especial por conta nos períodos de tributação de início de atividade e no seguinte (cfr. n.º 10 artigo 106.º CIRC).

Estão, ainda, dispensados de efetuar este pagamento os sujeitos passivos que, nos termos do n.º 11 do art. 106.º CIRC, se encontrem nas seguintes circunstâncias:

- Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC, ainda que a isenção não inclua rendimentos que sejam sujeitos a tributação por retenção na fonte com caráter definitivo, bem como os sujeitos passivos que apenas auferem rendimentos não sujeitos ou isentos;
- Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, a partir da data de instauração desse processo
- Os sujeitos passivos a que seja aplicado o regime simplificado de determinação da matéria coletável
- Os sujeitos passivos que tenham deixado de efetuar vendas ou prestações de serviços e tenham entregue a correspondente declaração de cessação de atividade a que se refere o artigo 33.º do Código do IVA – Cumprimento das condições do artigo 34 do CIVA, para cessar.



Importa chamar a atenção para o disposto no Ofício Circulado N.º: 20208 de 2019-03-18, a propósito das condições para dispensa do PEC para os sujeitos passivos em geral, que não estejam abrangidos por alguma das dispensas acima elencadas.

Assim, os sujeitos passivos que não efetuem o pagamento até ao final do terceiro mês do respetivo período de tributação, podem ficar dispensados de efetuar o PEC desde que as obrigações declarativas previstas nos artigos 120.º (Modelo 22) e 121.º (IES), relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas nos termos neles previstos.

Neste sentido, verifica-se dispensa de entrega do PEC em 2021 se se verificou a entrega atempada das declarações Modelo 22 e IES referentes aos períodos de tributação de 2020 e de 2019.

A dispensa é válida por cada período de tributação, verificando-se os requisitos, sendo que não carece de qualquer procedimento prévio.

Para efeitos da dispensa de PEC, é irrelevante a entrega de declarações de substituição.

Dedução à coleta: artigo 93.º CIRC

Os PEC efetuados são dedutíveis à coleta de IRC (Campo 356 do Quadro 10 da Modelo 22), mas têm limite temporal de dedução: Ano + 6 exercícios seguintes.

O quadro abaixo sintetiza os prazos limite de utilização do PEC.

PEC dedutíveis à coleta de 2021	Período de utilização (nº de anos)	Período de tributação limite para a dedução do PEC
PEC 2015	Ano + 6	2021
PEC 2016	Ano + 6	2022
PEC 2017	Ano + 6	2023
PEC 2018	Ano + 6	2024
PEC 2019	Ano + 6	2025
PEC 2020	Ano + 6	2026
PEC 2021	Ano + 6	2027

Importa chamar a atenção para o facto de o prazo de dedução do PEC de 2015 terminar em 2021, o que poderá implicar o desreconhecimento de PEC's anteriores a 2015, se existirem. Note-se que os PEC que vierem a ser desreconhecidos não são aceites como gastos para efeitos de IRC, devendo ser acrescidos no Q07 da M22.

Reembolso do PEC: artigo 93.º CIRC

a) Em caso de cessação da atividade

O PEC não deduzido pode ser reembolsado, mediante requerimento dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede a apresentar no prazo de 90 dias a contar da data da cessação.

b) O PEC não deduzido até ao final do período de reporte (6.º ano)

Pode ser reembolsado, mediante requerimento dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, a apresentar no prazo de 90 dias a contar do termo daquele período.

Este pedido de reembolso é aplicável ao PEC de 2015, caso não seja dedutível em 2021.



Segundo interpretação da Direção de Serviços do IRC, transmitida à OCC a respeito do reembolso do PEC de 2014, em relação ao termo do período de dedução em 2020, e que pode ser adaptada para o PEC de 2015, cujo termo do período de dedução ocorre em 2021:

Nos termos do n.º 3 do art.º 93.º do Código do IRC, " Os sujeitos passivos podem ainda, sem prejuízo do disposto no n.º 1, ser reembolsados da parte que não foi deduzida ao abrigo do mesmo preceito no final do período aí estabelecido, mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido ao chefe do serviço de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em que estiver centralizada a contabilidade, apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo daquele período." (sublinhado nosso).

Assim, relativamente aos PEC do período de 2014, o prazo para pedir o reembolso conta-se do termo do período de 2020.

Tal não prejudica a necessidade de verificação da condição legal, qual seja a de os PEC não serem deduzidos à coleta até ao 6.º período de tributação seguinte, incluindo, portanto, a coleta do período de 2020, ainda que não se tenha vencido o prazo de entrega da respetiva declaração de rendimentos.

Caso os sujeitos passivos tenham efetuado o pedido de reembolso antecipado até 31 de janeiro de 2021 dos PEC em saldo pagos entre 2014 e 2019, ao abrigo do art.º 3.º da Lei 29/2020, de 31 de julho, e do Despacho n.º 510/2020-XXII de SEAAF, de 17/12, o pedido de reembolso deve ser apreciado à luz daqueles normativos, ficando assim prejudicado o novo pedido efetuado nos termos do n.º 3 do artigo 93.º do CIRC relativamente aos de 2014.

Reembolso do PEC: Orçamento do Estado suplementar 2020

Em paralelo com o regime geral de reembolso do PEC, acima apresentado, as entidades classificadas como cooperativas ou como micro, pequenas e médias empresas, pelos critérios definidos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro podiam solicitar, em 2020, o reembolso integral da parte do Pagamento Especial por Conta que não foi deduzido, até ao ano de 2019, sem que seja considerado o prazo definido no n.º 3 do artigo 93.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC). Note-se que o pedido de reembolso tem subjacente controlo tributário no âmbito inspetivo.

O Despacho n.º 510/2020-XXII-SEAAF de 17/12/2020 estabeleceu os termos a que devia obedecer esse pedido de reembolso (pedido efetuado até 31/01/2021).

Quais as consequências do não cumprimento da obrigação de pagamento do PEC?

O não cumprimento atempado dos PEC's implica a posterior liquidação de:

- Juros compensatórios, à taxa de 4% (artigos 102.º CIRC e 35.º LGT)
- Coima nos termos do n.º 2 do art.º 114.º e do n.º 4 do art.º 26.º, ambos do RGIT. (coima mínima de 30% do imposto em falta, sem considerar o eventual direito à sua redução)

Conjugação de PEC, Prejuízos Fiscais e Benefícios Fiscais

Em termos de hierarquia de dedução, o artigo 90.º n.º 2 do Código do IRC estabelece a ordem das deduções nos seguintes termos (sem prejuízo das regras aplicáveis demais deduções à coleta previstas nessa norma, nomeadamente a respeito de dupla tributação internacional):



1.º prejuízos fiscais

2.º benefícios fiscais

3.º Pagamento especial por conta.

Derrama Municipal

Artigo 18.º da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, alterada pela Lei n.º 51/2018 de 16 de agosto)

Note-se algumas novidades que resultam das mudanças introduzidas pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, no artigo 18.º da LFL:

- A que se relaciona com a vigência das taxas de derrama;
- A inclusão dos benefícios por redução ou isenção de taxas de derrama no controlo para efeitos de regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de minimis;

Matéria Coletável da derrama * taxa = Valor a indicar no campo 364 da M22

Matéria Coletável (incide sobre): Lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC).

Quanto à taxa de derrama, os municípios podem deliberar lançar uma derrama, de duração anual e que vigora até nova deliberação

- A assembleia municipal pode, sob proposta da câmara municipal, nos termos dos n.º 2 e 3 do artigo 16.º, deliberar a criação de isenções ou de taxas reduzidas de derrama
- a assembleia municipal pode, sob proposta da câmara municipal, deliberar lançar uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse (euro) 150 000
- Taxas de 0 a 1,5 por cento, independentemente do volume de negócios

Os benefícios fiscais de isenção ou redução de taxas estão sujeitos às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios *de minimis*.

Em termos de incidência, esta depende do número de municípios onde o sujeito passivo possua estabelecimentos estáveis e do valor da matéria coletável (para efeitos de derrama), i.e., do lucro tributável, e tendo em conta o seguinte:

Sendo o número de municípios = 1 ou número de municípios > 1 e a matéria coletável da derrama inferior ou igual a 50 mil euros, a taxa aplicável é a fixada pelo município em que se situa a sede ou a direção efetiva do sujeito passivo. Neste caso, a matéria Coletável da derrama * taxa = Valor a indicar no campo 364 da M22

Sendo o número de municípios superior a 1 e a matéria coletável da derrama superior a 50 mil euros, há obrigatoriedade de apresentação do Anexo A; a derrama é apurada no Anexo A à Mod. 22 e o valor encontrado é transferido para o campo 364, sendo a taxa média calculada com base na massa salarial de cada município, a aplicar ao lucro tributável.



Derrama estadual (art. 87.º-A CIRC)

Sobre a parte do lucro tributável superior a 1.500.000 €, incidem as taxas adicionais à taxa geral de IRC:

Lucro Tributável (euros)	Taxa (%)	Valor da Derrama Estadual
> 1.500.000 até 7.500.000	3 %	$(LT - € 1.500.000) \times 3\%$
> 7.500.000 até 35.000.000	5%	$€ 6.000.000 \times 3\% + (LT - € 7.500.000) \times 5\%$
> 35.000.000	9%	$€ 6.000.000 \times 3\% + € 27.500.000 \times 5\% + (LT - € 35.000.000) \times 9\%$

Pagamento da derrama estadual (artigo 104.º-A CIRC)

- Em três pagamentos adicionais por conta (PAC), de acordo com as regras estabelecidas no alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º (pagamentos por conta)
- Até ao último dia do prazo fixado para o envio da declaração modelo 22, pela diferença que existir entre o valor total da derrama estadual aí calculado e as importâncias entregues por conta.
- Há lugar a reembolso, pela respetiva diferença, quando o valor da derrama estadual apurado na declaração for inferior ao valor dos PAC.

Regras de cálculo e pagamento

O valor dos pagamentos adicionais por conta devidos nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º-A é igual ao montante resultante da aplicação das taxas previstas na tabela seguinte relativo ao período de tributação anterior:

Lucro Tributável (euros)	Taxa PAC (%)	Taxa DE (%)	Valor da Derrama Estadual
> 1.500.000 até 7.500.000	2,5 %	3%	$(LT - € 1.500.000) \times 2,5\%$
> 7.500.000 até 35.000.000	4,5%	5%	$€ 6.000.000 \times 2,5\% + (LT - € 7.500.000) \times 4,5\%$
> 35.000.000	8,5%	9%	$€ 6.000.000 \times 2,5\% + € 27.500.000 \times 4,5\% + (LT - € 35.000.000) \times 8,5\%$

Notar que, à semelhança dos pagamentos por conta, os sujeitos passivos podem efetuar a suspensão do pagamento, em relação ao terceiro pagamento adicional por conta, nos termos e condições previstos no artigo 107.º do CIRC.

Tratamento contabilístico da estimativa de IRC

O procedimento consiste em estimar o gasto com IRC no fecho de contas.

Devem ser considerados os seguintes lançamentos relevantes:

- Lançamento da estimativa de IRC



- **D: 8121 – Imposto Sobre o Rendimento**
- **C: 2413 – Estimativa de Imposto sobre o Rendimento**
- Acerto Estimativa de IRC em comparação com o IRC Final
- Se a Estimativa de IRC < IRC Final – Insuficiência de Estimativa
 - **6885 – Insuficiência de Estimativa para impostos**
- Se a Estimativa de IRC > IRC Final – Excesso de Estimativa
 - **7882 – Excesso de Estimativa para impostos**

Tratamento contabilístico e fiscal do imposto sobre o rendimento art.º 23.º – A, n.º 1, alínea a)

O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros; não relevam fiscalmente.

- D – 8121 – Imposto Sobre o Rendimento: campo 724
- D – 6885 – Insuficiência de Estimativa para impostos: campo 724
- C- 7882 – Excesso de Estimativa para impostos: campo 765

Regras de pagamento

O valor a pagar ou a reembolsar é apurado na Modelo 22, que tem de ser entregue até ao último dia do 5.º mês posterior à data do termo do período de tributação.

- Se valor apurado < 25 €, não há lugar a pagamento nem ao reembolso.
- Pagamento, efetuado até à data de entrega da Modelo 22.
- Reembolso, o mesmo deve ser efetuado até ao fim do 3.º mês seguinte ao do seu envio.

Os contabilistas certificados são subsidiariamente e solidariamente responsáveis pelas coimas, quando não comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à administração tributária as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título (artigo 8.º n.º 3 RGIT).

A comunicação é efetuada através do seguinte link (após entrada na área reservada do Contabilista Certificado):

<https://sitfiscal.portaldasfinancas.gov.pt/comrepr/comunicacaorgit/entregar/nifCliente>

Artigo 23.º – A, n.º 1, alínea f) CIRC

Não são dedutíveis os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar:

- Acrescidos no campo 727 do Q.07 da M22
- Exemplos:
 - Imposto do selo de letras de clientes (cujo encargo pertence ao sacado)
 - IVA que tenha de ser repercutido nos clientes nos termos do Código do IVA



- Retenção na Fonte de IR (exemplo: pagamentos a não residentes)
- IMT suportado pelo vendedor

Outros impostos não dedutíveis

IVA suportado no estrangeiro, com direito a reembolso, que não tenha sido solicitado (cfr. entendimento da Circular n.º 14/2008, da DSIRC).

- Não concorre para a formação do Lucro Tributável
- Acrescer campo 752 (campo em branco da M22)

Pagamento Especial por Conta não deduzido

- O Pagamento Especial por Conta, não deduzido por insuficiência de coleta e não objeto de reembolso.
- Não aceite fiscalmente e acrescido no campo 724 Q07 da M22

Imposto adicional ao IMI (AIMI)

Regra: gasto fiscalmente aceite (não se faz nada na modelo 22)

Opção (dedução no Q10): no entanto, temos o Artigo 135.º-J do CIMI:

- Os sujeitos passivos podem optar por deduzir à coleta do IRC, até a sua concorrência, o montante do AIMI pago durante o exercício a que respeita o imposto, limitada à fração correspondente aos rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem.
- Se exercer opção, este AIMI deixa de ser gasto fiscalmente aceite (acréscimo no Q07)

A dedução é feita nos mesmos termos da dedução prevista os benefícios fiscais, não relevando para o resultado da liquidação (art. 92.º CIRC). A dedução não é aplicável a imóveis detidos por entidades domiciliadas nos designados "Paraísos Fiscais".

Multas, coimas, juros compensatórios (Art.º 23-Aº nº 1 e) CIRC)

As multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade, não são dedutíveis fiscalmente.

Eis alguns exemplos de gastos não dedutíveis (a acrescer campo 728 Q07):

- Juros compensatórios
- Juros de mora pelo atraso no pagamento de impostos
- Infrações fiscais, do Código da Estrada, laborais, económicas e ambientais
- Coimas pelo atraso da entrega de declarações fiscais
- Coimas da Autoridade da Concorrência e entidades reguladoras (CMVM, ANACOM, ERSE, etc.
- Penalizações pela prática de infrações desportivas (Circular 13/2011 DSIRC)



Prejuízos fiscais: Art.º 52º CIRC

Período de reporte atual (n.º 1)

O OE suplementar para 2020 veio introduzir alterações relevantes na questão da dedução dos prejuízos fiscais, nomeadamente:

- Criação de um regime especial de dedução de prejuízos fiscais que venham a ser apurados no período de tributação de 2020 e 2021, e relativamente aos prejuízos fiscais que se encontrem em reporte no primeiro dia do período de tributação de 2020. Prejuízos fiscais de 2020 e 2021: o prazo de reporte passa a ser de 12 anos (anteriormente, 5 anos). Para as PME, mantém-se o prazo de 12 anos.
- O limite de 70% para dedução ao lucro tributável é elevado para 80% do lucro tributável, sempre que essa diferença resulte da dedução de prejuízos fiscais apurados nos períodos de tributação de 2020 e 2021.
- Relativamente aos prejuízos fiscais em reporte no primeiro dia do período de tributação de 2020, a contagem do seu prazo de reporte fica suspensa durante os períodos de tributação de 2020 e 2021, traduzindo-se num aumento de 2 anos do prazo de reporte dos prejuízos fiscais apurados em 2014 e anos seguintes.

Os prejuízos fiscais apurados são deduzidos aos lucros tributáveis nos seguintes prazos e de acordo com a tabela seguinte (já com os efeitos OE Suplementar 2020):

Período de tributação em que o prejuízo é apurado	Período de dedução (nº de anos)	Período de tributação limite para a dedução do prejuízo
2014	12 + 2	2028
2015	12 + 2	2029
2016	12 + 2	2030
2017	(5* ou 12**) + 2	2024* ou 2031**
2018	(5* ou 12**) + 2	2025* ou 2032**
2019	(5* ou 12**) + 2	2026* ou 2033**
2020	12	2032
2021	12	2033

Legenda: * Se não PME; ** Se PME

Recorde-se que a regra relativa à imperatividade da ordem cronológica de dedução foi evogada pela Lei n.º 42/2016, de 28/12.

Limite à dedução de reporte – 70% do LT (nº2)

A dedução a efetuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável.

- Não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução.
- Aplicação a todos os prejuízos fiscais dedutíveis.

Note-se que o OE Suplementar de 2020 veio estabelecer que o limite de dedução é elevado para os 80% do lucro tributável, quando a diferença resulte da dedução de prejuízos fiscais apurados nos períodos



de tributação de 2020 e 2021 (cfr. art. 11.º Lei n.º 27-A/2020).

Da articulação do limite à dedução de reporte, 70% do LT (nº2), conjugado com OE Suplementar de 2020, apresentam-se dois exemplos práticos:

Exemplo 1:

Prejuízos fiscais

2017: 30.000€

2018: 30.000€

2019: 10.000

Descritivo	Campo	Valor	Limite
1. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	80.000,00 €	
2. Prejuízos fiscais dedutíveis	303	70.000,00 €	
3. Prejuízos fiscais deduzidos	309	56.000,00 €	(70% * 80.000)
4. MATÉRIA COLECTÁVEL (1-3)	311	24.000,00 €	

Nota: 14.000€ a reportar = (70.000€ - 56.000€)

Exemplo 2:

Prejuízos fiscais

2018: 30.000€

2019: 30.000€

2020 : 10.000 €

Descritivo	Campo	Valor	Limite
1. LUCRO TRIBUTÁVEL	302	80.000,00 €	
2. Prejuízos fiscais dedutíveis	303	70.000,00 €	
3. Prejuízos fiscais deduzidos	309	64.000,00 €	(70% * 80.000 + 80.000* 10%)
4. MATÉRIA COLECTÁVEL (1-3)	311	16.000,00 €	

Nota: 6.000€ a reportar = (70.000€ - 64.000€)

Relembra-se que o controlo dos prejuízos fiscais dever ser documentado no dossier fiscal (Portaria n.º 51/2018).

Norma Anti Abuso - N.º 8 do artigo 52.º CIRC

O objetivo desta norma é evitar a designada "comercialização dos prejuízos fiscais".

Prejuízos Fiscais Não Dedutíveis

"O previsto no n.º 1 (dedução dos prejuízos) deixa de ser aplicável quando se verificar, à data do termo do período de tributação em que é efetuada a dedução, que, em relação àquele a que respeitam os



prejuízos se verificou a alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto."

Sendo ainda de ter em conta as exceções contempladas no n.º 9 (que não são consideradas alterações para este efeito):

- Alteração da titularidade direta e indireta

Das quais resulte a passagem da titularidade do capital social ou dos direitos de voto de direta para indireta, de indireta para direta, bem como das quais resulte a transmissão daquela titularidade entre sociedades cuja maioria do capital social ou dos direitos de voto seja detida direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por uma mesma entidade;

- Fusões e Cisões

Decorrentes de operações efetuadas ao abrigo do regime especial previsto nos artigos 73.º e seguintes

- Decorrentes de sucessões por morte
- 20% do capital social

Quando o adquirente detenha ininterruptamente, direta ou indiretamente, mais de 20% do capital social ou da maioria dos direitos de voto da sociedade desde o início do período de tributação a que respeitam os prejuízos; ou

- Trabalhador e órgão social

Quando o adquirente seja trabalhador ou membro dos órgãos sociais da sociedade, pelo menos desde o início do período de tributação a que respeitam os prejuízos

- Ambas as situações (20% do capital social e Trabalhador e órgão social)

Necessitam de autorização de membro do Governo responsável pela área das finanças, nos termos do n.º 12 do artigo 52.º do CIRC, para os prejuízos fiscais do período e dos períodos anteriores, aos factos mencionados nas alíneas d) e e).

Não aplicação do n.º 8 do artigo 52.º CIRC: autorização AT

O membro do Governo responsável pela área das finanças pode autorizar, em casos de reconhecido interesse económico e mediante requerimento a apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira, que não seja aplicada a limitação prevista no n.º 8. do Artigo 52.º: conforme n.º 12 do Artigo 52.º do CIRC.

- O requerimento em causa deve ser efetuado em conformidade com a Portaria n.º 273/2014, de 24 de Dezembro.

Perda dos prejuízos – n.º 8 do artigo 52.º CIRC

Contudo, quando se verifique a perda do direito à transmissão dos prejuízos fiscais, o seu valor deve incluído no campo 385 do Quadro 09.



Conjugação de PEC, Prejuízos Fiscais e Benefícios Fiscais

Com referência à ordem já identificada, prevista no art. 90.º CIRC (prejuízos fiscais, benefícios fiscais, PEC), a mesma é imperativa. Assim, os contribuintes não podem escolher o exercício de dedução dos prejuízos, por forma a não inviabilizarem a dedução dos benefícios fiscais, o que significa que, antes de deduzirem benefícios fiscais, terão de deduzir prejuízos fiscais, por exemplo.

Prejuízos fiscais e impostos diferidos

Podem originar ativos por impostos diferidos, se for provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada.

Os registos contabilísticos associados são:

Reconhecimento

- Débito: 2741 – Ativo por imposto Diferido
- Crédito: 8122 – Imposto Diferido

Reversão / Utilização do prejuízo

- Crédito: 8122 – Imposto Diferido
- Débito: 2741 – Ativo por imposto Diferido

Não são aceites fiscalmente

- Débito: 8122 – acrescer no campo 725
- Crédito: 8122 – deduzir no campo 766

Note-se que as regras de reconhecimento de impostos diferidos de acordo com os normativos contabilísticos aplicáveis são as seguintes:

Aplicável, no regime geral SNC (adoção das NCRF)

Não aplicável, nos normativos NC – ME e NC – PE (neste último caso, exceto no que respeita a revalorizações).

Exemplo de aplicação

A sociedade XPTO, Lda., apurou no exercício de N:

- Prejuízo Fiscal no ano montante de 10.000€
- A empresa espera recuperar este prejuízo fiscal nos próximos 2 anos,
- A taxa de derrama é de 1,5%.
- A taxa de IRC é de 17%.
- A empresa tem de tributações autónomas 500€.

Pedido: Contabilize o imposto sobre o rendimento do exercício no ano N

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
8121 – Imposto estimado para o período	241 – Imposto sobre o rendimento	500
Acrescer Q07 da M22		



Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)
2741 -Ativo por imposto diferido	8122 - Imposto diferido	1.700€
Não aplicável no NC - ME e em princípio no NC - PE		

Quadro resumo das principais características dos regimes

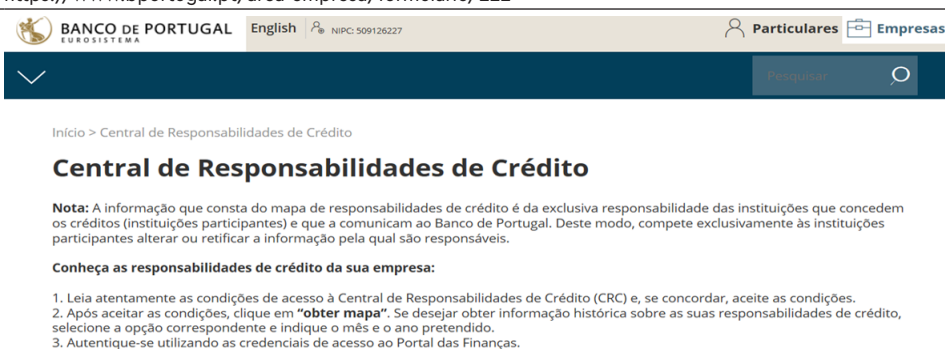
REGIME	Normativo
NCRF - RG	NCRF 25 reconhecimento e contabilização de impostos diferidos
NCRF - ME	Método do imposto a pagar (parágrafo 16) Não há reconhecimento de impostos diferidos
NCRF - PE	Método do imposto a pagar (parágrafo 16) Não há reconhecimento de impostos diferidos (*)
NCRF - ESNL	Método do imposto a pagar (parágrafo 16) Não há reconhecimento de impostos diferidos (*)

(*) Exceção PE e ESNL (existem impostos diferidos) - a utilização do método da revalorização em AFT implica que a entidade adote integralmente a NCRF 25 — Impostos Sobre o Rendimento

No método do imposto a pagar, o imposto sobre o lucro tributável, adicionado das tributações autónomas, corresponde à estimativa de imposto corrente (a reconhecer como gasto do período), por contrapartida de dívida ao Estado (passivo).

3.2.5 - Financiamentos obtidos

Procedimentos de conferência relevantes

	Conferência dos financiamentos obtidos e garantias prestadas (contabilidade versus mapa de responsabilidades do banco de Portugal)
	https://www.bportugal.pt/area-empresa/formulario/222
	
	Garantias reais e outras (aferir do preenchimento correto das notas no Anexo)
	Classificação Temporal (Correntes/Não correntes) Efetuar separação no plano de contas e transferir no final do ano Verificar a atribuição correta das taxonomias no plano de contas
	Juros a Especializar
	Empréstimos em moeda estrangeira (diferenças de câmbio)
	Conferência de suprimentos e outros mútuos dos sócios Contrato / Declaração
	Análise de Rácios: - Enc. Financeiros/V. Médio dos Empréstimos - Dívida (Bancária) Líquida / EBITDA - Passivo corrente / Passivo - Passivo / Capital próprio
	Mensuração custo ou custo amortizado
	Verificar os subsídios reembolsáveis e a conversão em fundo perdido Verificar a adequação da contabilização dos subsídios reembolsáveis
	Divulgar incumprimentos de financiamentos obtidos



Enquadramento nas normas contabilísticas

O tratamento contabilístico dos financiamentos obtidos está previsto na NCRF 27 – “Instrumentos financeiros” e nos capítulos 17 da NCRF-PE, NCRF-ESNL e NC-ME.

Estas normas prescrevem o tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e respetivos requisitos de apresentação, devendo ser aplicadas no reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros.

Definições

Passivo financeiro: é qualquer passivo que seja:

a) Uma obrigação contratual:

- i) De entregar dinheiro ou outro ativo financeiro a uma outra entidade; ou
- ii) De trocar ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou

b) Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade e que seja:

- i) Um não derivado para o qual a entidade esteja ou possa estar obrigada a entregar um número variável de instrumentos de capital próprio da própria entidade; ou
- ii) Um derivado que seja ou possa ser liquidado de forma diferente da troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro ativo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da própria entidade. Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da própria entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da própria entidade.

Reconhecimento

Uma entidade deve reconhecer um passivo financeiro apenas quando a entidade se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.

Mensuração

Mensuração inicial de passivos financeiros

Quando um passivo financeiro é inicialmente reconhecido, uma entidade deve mensurá-lo pelo seu justo valor. Os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à emissão do passivo financeiro devem ser incluídos no justo valor, no caso dos passivos financeiros cuja mensuração subsequente não seja ao justo valor.

Mensuração subsequente de passivos financeiros

Após o reconhecimento inicial, uma entidade deve mensurar, em cada data de relato, todos os passivos financeiros pelo custo amortizado usando o método do juro efetivo, exceto quanto a passivos financeiros classificados como detidos para negociação, os quais devem ser mensurados pelo justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas na demonstração de resultados.

Custo amortizado de um passivo financeiro: é a quantia pela qual o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa,



usando o método do juro efetivo, de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução quanto à imparidade ou incobrabilidade.

Mensuração contabilística: custo amortizado

Os financiamentos obtidos são mensurados, em cada data de relato ao custo ou ao custo amortizado.

Regime	Mensuração	Normativo
Regime Geral SNC	Custo amortizado	§16 NCRF 27
Pequenas Entidades	Custo	§17.6 NCRF - PE
Microentidades	Custo	§ 17.3 NC - ME
Setor não lucrativo	Custo	§ 17.3 NCRF - ESNL

Classificação Temporal: separação corrente / não corrente

- Financiamentos obtidos: corrente

Deva ser liquidado num período até doze meses após a data do balanço; ou a entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Exemplos: descobertos bancários, contas caucionadas

- Financiamentos obtidos: Não Corrente:

Todos os outros financiamentos devem ser classificados como não correntes.

Transformação corrente em não corrente

Financiamentos obtidos: acordos de refinanciamento e renegociação das dívidas

Se for feito um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamentos, numa base de longo prazo, se o mesmo for completado até a data do balanço, o financiamento é considerado como não corrente (parte que se vence a mais de 12 meses após a data de balanço (§21 NCRF 1). Se o mesmo for completado após a data do balanço e antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão o financiamento é considerado como corrente no balanço e efetuada divulgação no anexo (§24 NCRF 1).

Situações práticas:

Situação	Separação temporal N		
	TOTAL	Corrente	Não corrente
Financiamento PME a 5 anos, no valor de 500.000 € com amortizações trimestrais de 25.000€. Valor em dívida em 31/12/N 500.000€.	500.000€	100.000€	400.000€
Financiamento de 500.000 euros com vencimento integral em 20/01/N+1, mas em 15/01/N+1 (período subsequente) a empresa acorda com o banco o vencimento para 20/01/n+2	500.000€	500.000€	—
Financiamento de 500.000 euros com vencimento integral em 17/03/N+1, mas em 31/12/N a empresa acorda com o banco o vencimento integral para 20/01/N+2	500.000€	—	500.000€
Conta corrente caucionada no valor de 150.000 € com renovação anual em Junho de N+1, sendo que é intenção da administração proceder á renovação, assim como tem acontecido nos anos anteriores.	150.000€	150.000€	—
Empréstimos de partes relacionadas / Sócios: 100.000€. Repartição deverá ser de acordo com o estipulado no contrato. No entanto muitas vezes não existe contrato, pelo que a consideração como Não Corrente, só fará sentido, com uma declaração assinada pelo beneficiário	100.000€	Dependendo da declaração do beneficiário	



Diferenças de câmbio (moeda estrangeira)

Procedimentos contabilísticos:

Na data da operação, é efetuado o registo ao câmbio (de VENDA) em vigor ou registo ao câmbio fixado ou garantido.

À data do balanço, atualização com base no câmbio em vigor, exceto se o câmbio tiver sido fixado ou garantido.

Aquando do pagamento: registo de eventual diferença de câmbio, exceto se o câmbio tiver sido fixado ou garantido.

Registos:

Se favoráveis – Registar na conta 793 – Fiscalmente considerada (alínea c) n.º 1 do art.º 20º do CIRC);

Se desfavoráveis – Registar na Conta 6921 – Fiscalmente considerada (alínea c) do n.º 2 do art.º 23º do CIRC).

Desreconhecimento de passivos financeiros

Uma entidade deve desreconhecer um passivo financeiro (ou parte de um passivo financeiro) apenas quando este se extinguir, isto é, quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

Empréstimos de sócios / acionistas:

Suprimentos

Classificação: Sempre passivo (Passivo corrente ou Passivo não corrente)

Contrato:

Não é obrigatório que exista contrato reduzido a escrito.

No entanto recomenda-se a sua elaboração a escrito com referência ao montante, forma de reembolso e remuneração.

Objeto: pode ser em espécie ou pode ser em dinheiro.

Restituição:

- Conforme contrato, se o mesmo o estipular.
- Na ausência de prazo de reembolso, o credor tem o direito de exigir a todo o tempo
- Não havendo entendimento cabe ao Tribunal a fixação do mesmo.

Manifestações de fortuna: Artigo 89-º A LGT:





Rendimento padrão de 50% do valor anual (desproporção superior a 30% para menos)

As empresas fornecem esta informação à AT, através da IES, no quadro 063 do anexo A:

063 OUTRAS INFORMAÇÕES CONTABILÍSTICAS E FISCAIS			
Suprimentos (saldo credor)			A0672 . . . ;
Suprimentos e empréstimos efetuados pelos sócios ou qualquer elemento do seu agregado familiar	Número de Identificação Fiscal		Valor
	A0674	<input type="text"/>	. . . ;
	A0675	<input type="text"/>	. . . ;

Caso prático - Manifestações de fortuna:

O Sr. Manuel sócio da empresa efetuou 80.000 euros de suprimentos em fevereiro de 2021, tendo a empresa procedido ao reembolso dos suprimentos em agosto de 2021. O saldo de suprimentos é nulo no final de 2021.

Preenchimento da IES

063 OUTRAS INFORMAÇÕES CONTABILÍSTICAS E FISCAIS			
Suprimentos (saldo credor)			A0672 . . . 0,00
Suprimentos e empréstimos efetuados pelos sócios ou qualquer elemento do seu agregado familiar	Número de Identificação Fiscal		Valor
	A0674	<input type="text"/>	.80 000,00
	A0675	<input type="text"/>	. . . ;

Campo A 0672 - 0

Campo A 0674 - NIF do Sr. Manuel e 80.000 euros no valor

E as **Prestações Suplementares**? Acórdão do STA , processo n.º 0579/09, de 08/07/2009

"Não se confundindo "prestações suplementares" com "suprimentos e empréstimos", e aludindo-se no n.º 4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária apenas a estes, que não àquelas, não pode a Administração tributária incluir no valor daqueles, para efeitos de aplicação do artigo 89.º-A, os montantes registados na contabilidade da empresa como prestações suplementares, correspondentes a deliberações previamente suportadas em atas da sociedade."

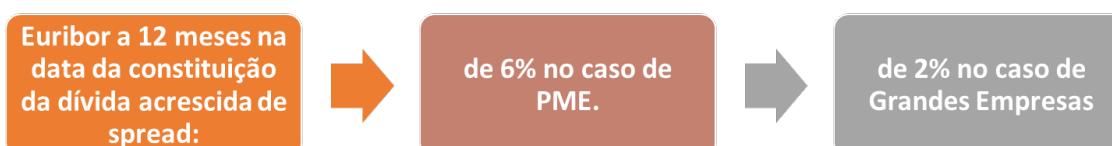
Assim, e tendo por base este acórdão, as prestações suplementares não têm a mesma natureza de suprimentos e empréstimos e por isso não devem ser indicadas no quadro 063 IES.

Juros de suprimentos (alínea m) do n.º 1 do artigo 23.º A)

Podem vencer juros ou não, consoante o que for convencionado.

Não são aceites como gastos fiscais, os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no artigo 63.º CIRC.

As taxas foram reguladas pela Portaria nº 279/2014 de 30/12:





Normalmente, a maioria destas operações enquadram-se no regime dos preços de transferência. Salvo regime estabelecido no artigo 63.º do CIRC – regime dos preços de transferência, prevalecendo nestes casos os termos e condições que seriam normalmente contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis, determinados nos termos deste regime.

Aplicação prática na Modelo 22:

Modelo 22: acréscimo no campo 734 Q07 da M22

Juros de suprimentos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. m)]	734	.	.	,
---	-----	---	---	---

Exemplo do n.º 4 art.º 63º CIRC:

Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações (...), designadamente, entre:

Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto".

Aplica-se o regime do artigo 63.º do CIRC: Sócio – detentor de 25% de capital de sociedade, não existindo mais nenhuma situação de enquadramento no n.º 4 do artigo 63.º do CIRC.

Aplica-se o regime da Portaria nº 279/2014: Sócio – detentor de 15% de capital de sociedade, não existindo mais nenhuma situação de enquadramento no n.º 4 do artigo 63.º do CIRC.

Suprimentos e situações de insolvência (Art.º 245 CSC)

Restituição em Caso de Insolvência:

- Decretada a falência ou dissolvida por qualquer causa a sociedade, os suprimentos só podem ser reembolsados aos seus credores depois de inteiramente satisfeitas as dívidas daquela para com terceiros; não é admissível compensação de créditos da sociedade com créditos de suprimentos.

O reembolso de suprimentos efetuado no ano anterior à sentença declaratória da falência é resolúvel nos termos dos artigos 1200.º, 1203.º e 1204.º do Código de Processo Civil.

Os credores por suprimentos não podem requerer, por esses créditos, a falência da sociedade.

Conversão de suprimentos em prestações suplementares

As prestações suplementares e as prestações acessórias, embora variações patrimoniais positivas, não concorrem para a determinação do lucro tributável em IRC (consideradas como entradas de capital previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC) de acordo com a Informação n.º 916/09, de 15.05, da DSIRC-

Mais foi esclarecido que, sempre que suprimentos sejam convertidos em prestações suplementares também se encontram abrangidos por este entendimento desde que: os suprimentos tenham natureza pecuniária originária e as contas da sociedade se encontrem sujeitas, por obrigação ou opção, a certificação legal de contas e desde que em ata de deliberação das prestações suplementares os sócios expressamente renunciem aos suprimentos.



Não cumprindo com esses critérios, o contribuinte corre o risco de serem consideradas variações patrimoniais positivas.

Artigo 67.º CIRC – Gastos de Financiamento Líquidos

Os gastos de financiamento que concorram para a formação do lucro tributável após a dedução, até à respetiva concorrência, do montante dos juros e outros rendimentos de idêntica natureza.

Dedutíveis até à concorrência do MAIOR dos seguintes limites: 1.000.000 euros e 30%* do EBIDTA

Passa para 25% se beneficiar do benefício fiscal da remuneração convencional do capital social.

Gastos de Financiamento Líquidos (alínea b) n.º 12 do art. 67 CIRC)

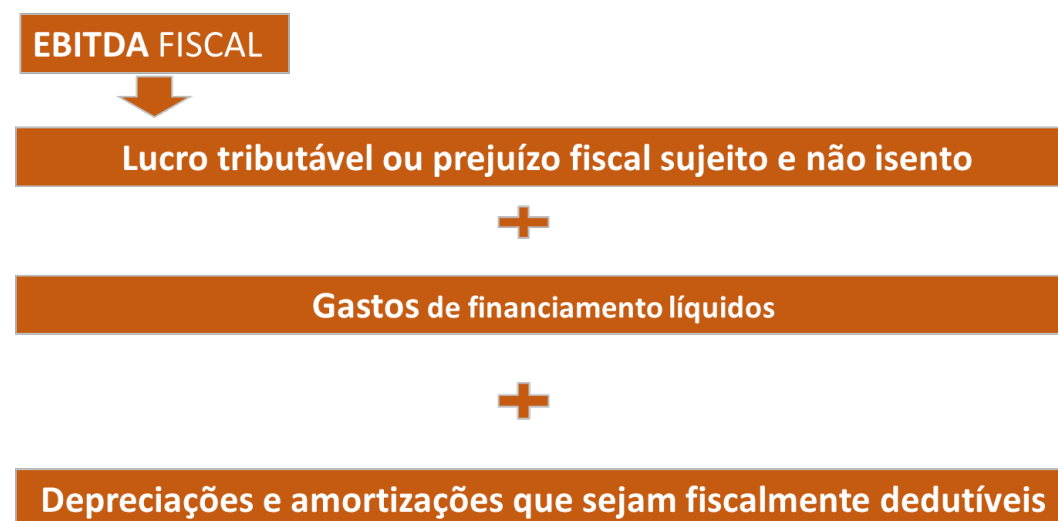
Os gastos de financiamento que concorram para a formação do lucro tributável após a dedução, até à respetiva concorrência, do montante dos juros e outros rendimentos de idêntica natureza, sujeitos e não isentos.

Gastos de financiamento Líquidos = Gastos Relevantes – Rendimento Relevantes

Gastos de financiamento (alínea a) n.º 12 do artigo 67.º CIRC):

- Os juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos a curto e longo prazos ou quaisquer importâncias devidas ou imputadas à remuneração de capitais alheios;
- Amortizações de descontos ou de prémios relacionados com empréstimos obtidos;
- Encargos financeiros relativos a locações financeiras;
- Depreciações ou amortizações de custos de empréstimos obtidos capitalizados no custo de aquisição de elementos do ativo;
- (...).

EBIDTA fiscal





Aplicação prática no preenchimento da modelo 22

O valor de gastos de financiamento líquidos superior ao maior dos limites, é acrescido no:

Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	748	.	.	,
---	-----	---	---	---

3 aspetos importantes:

- Reporte – Os GFL não deduzidos podem ser reportáveis para exercícios seguintes, existindo limites temporais.
- Folga – Sempre que os GFL sejam inferiores a 30% do EBITDA fiscal, a diferença acresce aos 30% do EBITDA Fiscal do período em causa, existindo limites temporais.
- Critério FIFO – Considera-se sempre o critério FIFO quer para o "consumo" do reporte quer para o "consumo" da folga.

Excesso de GFL "a reportar"

Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)	795	.	.	,
--	-----	---	---	---

Os gastos de financiamento líquidos que forem acrescidos, podem vir a ser gasto fiscal:

- De 1 ou mais dos 5 períodos de tributação posteriores, após os gastos de financiamento líquidos desse mesmo período, desde que não ultrapassem o maior dos limites indicados / Utilização de FIFO.

	ANO N	ANO N+1
GFL	1.200.000	850.000
EBITDA FISCAL	1.000.000	1.000.000
Limite EBITDA (30%)	300.000	300.000
Acrescer(+)/Deduzir (-)	+200.000	-150.000
Campo Q07 da M22	748	795

Constituição de Crédito ("Folga") e respetivo reporte

Sempre que os gastos de financiamento líquidos deduzidos < 30% EBITDA FISCAL, temos:

A "Folga" anterior é adicionada ao montante máximo dedutível, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 67.º do CIRC (limite do EBITDA Fiscal), em cada um dos cinco períodos de tributação posteriores, até à sua integral utilização (reporte da "folga") / utilização do FIFO.

Alteração da titularidade do capital em mais de 50%:

- Aplica-se regime idêntico à perda dos prejuízos fiscais, incluindo as exceções previstas;
- Perde-se o "Reporte da Folga" e o excesso dos GFL a reportar.

Caso prático – Limitação dos gastos de financiamento líquidos

Um dado sujeito passivo de IRC apresenta no período do ANO N:

EBITDA FISCAL = € 3.000.000

gastos de financiamento líquidos de € 500.000



Cálculo do reporte:

- 30% do EBITDA = €900.000

- Valor a reportar = € 900.000 - € 500.000 = € 400.000

Os 400.000 euros serão acrescidos aos 30% (Ano N+1) do EBITDA FISCAL

3.2.6 Acionistas e sócios

Procedimentos de conferência relevantes

✓	Verificar a existência de capital não realizado - É apresentado no Balanço como Ativo - "capital subscrito não realizado" existindo a contrapartida no saldo da conta 261 Acionistas c/ subscrição ou D - 262 Quotas não liberadas
✓	Analisar o princípio da não compensação de Saldos - Aferir se existirem saldos devedores, se estão cumpridos alguns requisitos legais e fiscais
✓	Aferir a existência de Juros a Especializar
✓	Conferência das transações e saldos com partes relacionadas
✓	Saldos de acionistas individuais - obter declaração de confirmação

Conta 263 - Adiantamento por conta de lucros

Retenção na fonte: Segue as regras da distribuição dos lucros.

Artigo 6.º CIRS Presunções relativas a rendimentos da categoria E

"4 - Os lançamentos a seu favor, em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros"

Para evitar tributação como adiantamento por conta de lucros: devida formalização e lançamento contabilístico correto dos mútuos é fundamental

A tributação pode ascender a 28%.

268 - Empréstimos concedidos

Aspetos contabilísticos e fiscais

Contabilização:

- Lançamento: 268/12 - subconta "empréstimos - nome do acionista";
- Tem sempre natureza devedora (empréstimos da sociedade);

Apresentação no balanço:

- Efetuar separação corrente / não corrente;

Questão preços de transferência:

- Fazer contrato, escritura pública ou documento particular autenticado;



- Debitar juros de mercado;
- Pagar imposto de selo (ver diapositivo seguinte);

Potenciais problemas fiscais:

- Falta de adequada formalização e registo: AT pode considerar adiantamento por conta de lucros;
- Falta de débito de juros à taxa de mercado: a AT pode imputar rendimentos pela falta de juros ou não aceitar como gasto fiscal os juros que foram suportados com o capital emprestado.

266 / 268 – Empréstimos concedidos

Imposto de selo

Crédito concedido:

- Capital – sujeição-verba 17.1 da TGIS
- Juros – não prevista sujeição a imposto de selo dos juros

Liquidação: empresa que concede o empréstimo

Encargo do imposto: utilizador do crédito.

Possibilidade de isenção de imposto de selo no capital: se crédito concedido prazo não superior a 1 ano para carência de tesouraria (Art.º 7º nº 1, g) do CIS):



Mensuração do saldo de sócios / acionistas

Saldos devedores ou adiantamentos em imparidade

Tratamento contabilístico:

- Constituição D – 6512 / C – 269
- Reversão D – 269 / C – 7612

Tratamento fiscal:

- Estas perdas por imparidade não são aceites fiscalmente (não resultam da atividade normal).
- Perda por imparidade – Acrescer campo 718 Q07 da M22:

Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	718	.	.	,
--	-----	---	---	---

- Reversão de perda por imparidade – Deduzir campo 762 Q07 da M22:

Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	762	.	.	,
---	-----	---	---	---



3.2.7 Provisões

Procedimentos de conferência relevantes

✓	Indagações à Gerência / Administração acerca da existência de processos e outras contingências com impacto no fecho de contas
✓	Circularização ao advogado: -Listagem de processos -valores envolvidos - e a sua opinião e expectativa para o desfecho dos processos).
✓	Mapa de responsabilidades do banco de Portugal
✓	Analisar a manutenção e atualização das provisões do ano anterior
✓	Analisar as situações de registo de novas provisões e divulgações
✓	Declaração de responsabilidade assinada pela administração para o CC: inserir ponto sobre esta temática: (Exemplo) "a empresa não tem nenhum litígio ou conflito esperado com qualquer entidade para além dos divulgados nas demonstrações financeiras e foram transmitidos todos os compromissos e todas as responsabilidades, reais ou contingentes que afetam a situação da empresa"

Enquadramento nas normas contabilísticas

O tratamento contabilístico das provisões, passivos contingentes e ativos contingentes está previsto na NCRF 21 – "Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes" e nos capítulos 13 da NCRF-PE, NCRF-ESNL e NCRF-ESNL.

Estas normas contabilísticas prescrevem os critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Definições

Ativo contingente: é um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Passivo contingente é:

a) Uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade;

ou

b) Uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados, mas que não é reconhecida porque:

i) Não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou

ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

A interpretação de "provável" nesta Norma, como "mais provável do que não", não se aplica necessariamente a outras Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.



Reconhecimento

Provisões

Uma provisão só deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

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

Obrigação presente

Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, for mais provável do que não que tal obrigação presente exista à data do balanço.

Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutível se certos eventos ocorreram, ou não, ou se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma entidade determina se existe uma obrigação presente à data do balanço tendo em conta toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência a considerar inclui qualquer prova adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.

Com base em tal evidência a entidade:

- a) Reconhece uma provisão, se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos, quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço; e
- b) Divulga um passivo contingente, quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota.

Exfluxo provável de recursos que incorporem benefícios económicos

Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação.

Para a finalidade desta Norma, um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer.

Estimativa fiável da obrigação

O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço.



Exceto em casos extremamente raros, uma entidade será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.

No caso extremamente raro em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente.

Passivos contingentes

Uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

Um passivo contingente é divulgado, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.

Quando uma entidade estiver conjunta e solidariamente comprometida com uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente.

A entidade reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, exceto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.

Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não esperada inicialmente. Por isso, são continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra, exceto na circunstância extremamente rara em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita.

Ativos contingentes

Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

Os ativos contingentes surgem normalmente de acontecimentos não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade.

Um exemplo é uma reivindicação que uma entidade esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.

Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras uma vez que isso poderia resultar no reconhecimento de rendimentos que poderiam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

Um ativo contingente é divulgado quando for provável um influxo de benefícios económicos, sem, contudo, dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.

Os ativos contingentes são avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras.



Mensuração

A melhor estimativa

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

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

Riscos e incertezas

Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.

Devem ser divulgadas as incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio.

Valor presente

Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.

Acontecimentos futuros

Os acontecimentos futuros que possam afetar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser refletidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

Alterações em provisões

As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

Quando forem utilizadas quantias descontadas, a quantia de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto financeiro.

Uso de provisões

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

Somente os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma. Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.



Aspetos de natureza fiscal

Ciclo de vida contabilístico da provisão:

- Reconhecimento inicial custo inicial
- Subsequentemente: aumento ou diminuição da estimativa
- Extinção: uso ou desreconhecimento

Apesar da reflexão contabilística das provisões evidenciada, poderão ser necessário efetuar ajustamentos fiscais nos termos do artigo 39.º do CIRC.

Aplicação prática na Modelo 22:

Provisões não aceites fiscalmente – acrescer campo 721

Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	.	.	,
---	-----	---	---	---

Reversão de Provisões não aceites fiscalmente – deduzir campo 764

Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	764	.	.	,
---	-----	---	---	---

Estas diferenças temporárias entre a base fiscal e contabilística dá origem ao reconhecimento de impostos diferidos, sempre que aplicável.

Tipos de provisões e dedutibilidade fiscal

Impostos	Fiscalmente não dedutíveis
Garantias a clientes	<u>Podem</u> ser fiscalmente dedutíveis
Processos judiciais em curso	<u>Podem</u> ser fiscalmente dedutíveis
Acidentes de trabalho e doenças profissionais	Fiscalmente não dedutíveis
Matérias ambientais	<u>Podem</u> ser fiscalmente dedutíveis
Contratos onerosos	Fiscalmente não dedutíveis
Reestruturação	Fiscalmente não dedutíveis
Outras provisões	Fiscalmente não dedutíveis

Processos judiciais em curso

Itinerário lógico:

- Fundamental circularização do advogado;
- Carta para os consultores jurídicos/advogados com que a empresa trabalha, solicitando lista de todas



as reclamações, ações e litígios que envolvem a empresa, valores envolvidos, parecer com a estimativa final de responsabilidades;

- Discutir com a Gerência cada processo;
- Solicitar a opinião do ROC, caso exista;
- Decidir em conformidade (provável, possível ou remota).

Provisões para processos judiciais em curso (alínea a) n.º1 do artigo 39º do CIRC:

Só são dedutíveis as que correspondem a factos que originem um gasto fiscalmente dedutível.

Atenção à periodização do lucro tributável ("Acórdão STA 164/12 de 04-09-2013 – Sob pena de violação do princípio da especialização dos exercícios, a justificar a desconsideração da provisão, impõe-se que esta seja constituída no (primeiro) exercício em que se verificou o risco determinante da sua constituição.").

Valor da provisão a constituir – Parecer n.º 115/95 do C.E.F.

Para cálculo dos custos estimados deverá levar-se em consideração as indemnizações e outros encargos, nomeadamente honorários a advogados, a pagar pela empresa a terceiros.

Documentos de suporte:

- Documento do tribunal comprovativo da existência do processo;
- Demonstração da decisão do desfecho (incluindo os pareceres);
- Cálculos da provisão.

Caso prático – provisões para processos judiciais em curso

Segundo a resposta do advogado à nossa circularização existe uma ação em tribunal colocada por um ex-administrador solicitando indemnização de 100.000 por ter sido despedido antes do fim do mandato e sem justa causa. Segundo o advogado é provável que a empresa tenha de pagar e estima que o valor total a suportar será os 100.000 euros.

Pedido:

Qual o tratamento contabilístico e fiscal?

Resolução:

Contabilidade: D – 673, C- 293 – 100.000

Fiscalidade: aceite fiscalmente, porque:

- Encontra-se prevista no art.º 39 do CIRC;
- Os montantes são razoáveis;
- Está devidamente documentada (parecer de advogado);
- Foi constituída no exercício em que se verificou o risco.



Caso prático – Provisões para processos judiciais em curso 2

A CMVM aplicou uma multa a uma empresa de 100.000 euros por falta de comunicação obrigatória, tendo a empresa contestado a mesma. Segundo o advogado é provável que a empresa tenha de pagar e estima que o valor total a suportar será os 100.000 euros.

Pedido:

Qual o tratamento contabilístico e fiscal em N

Resolução:

Ano N:

Contabilidade: D – 673, C- 293 – 100.000

Fiscalidade: Acresce os 100.000 no campo 721 do Q07

Ano N+1:

H1) Supondo que no ano seguinte a provisão é utilizada dado a empresa ter sido condenada

Contabilidade: D – 293, C- 12 – 100.000

Fiscalidade: Nada.

H2) Ou supondo que no ano seguinte a empresa ganhava o processo em tribunal.

Contabilidade: D – 293, C- 763 – 100.000

Fiscalidade: Dedução de 100.000 euros no campo 764 da M22.

Provisões para garantias a clientes (alínea b) n.º1 e n.º5)

São fiscalmente aceites nos termos da alínea b) n.º 1 e n.º 5 do art.º 39.º do CIRC e Circular 10/2011, as que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços:

- A obrigação de garantia constante de contrato escrito celebrado entre as partes;
- Obrigação legal de prestação de garantia;
- As situações em que o vendedor e ou prestador de serviços emite uma fatura de venda / prestação de serviços acompanhada de um certificado de garantia do produto comercializado e ou do serviço prestado.

O montante anual de reconhecimento de provisões está sujeito a limite, determinado com base numa percentagem sobre as vendas e prestações de serviços.

O montante anual da provisão é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas no período de tributação, de uma percentagem que não pode ser superior à que



resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efetivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efetuadas nos mesmos períodos.

Cálculo da provisão

<p>Vendas e P.S. do Exercício sujeitas a garantias a Clientes</p>		<p>Soma dos Encargos Suportados com Garantias nos últimos 3 Períodos</p> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> <p>Soma das Vendas e P.S. sujeitas a Garantias nos últimos 3 Períodos</p>
--	--	---

Nota: O montante anterior corresponde à dotação anual (dotação da provisão reconhecida como gasto) e não ao montante acumulado da provisão no fim de cada período de tributação.

Situações específicas:

- Últimos 3 Períodos de Tributação: Considerar os dados do período em que se está a constituir ou a reforçar a provisão (ano N) e dos dois períodos anteriores (anos N-1 e N-2).
- No período de tributação em que se inicia a atividade de venda ou P.S. sujeitas a garantias: A provisão aceite fiscalmente é a que corresponde aos encargos efetivamente suportados nesse período com as garantias a clientes.
- No período de tributação seguinte ao inicial: A provisão é calculada da mesma forma que a fórmula referida anteriormente, mas apenas com os dados deste período e do período anterior.

Caso prático – Provisões para garantias a clientes

Uma empresa que comercializa eletrodomésticos apurou em N-2, N-1 e N os seguintes montantes em termos de vendas e de custos de garantia:

Exercício	Vendas	Custos com garantias
N-2	110.000	5.000
N-1	170.000	8.500
N	120.000	12.000

Pedido:

Sabendo que em N as vendas ascenderam a €120.000 e que efetuou uma provisão para garantias de clientes de € 12.000, existe alguma correção para efeitos de determinação do lucro tributável?

Resolução:

Exercício	Vendas	Custos com garantias	% Aceite	Provisão aceite	Provisão constituída	Valor a acrescer
N-2	110.000	5.000				
N-1	170.000	8.500				
N	120.000	12.000		7650	12.000	4.350
Totais	400.000	25.500	6,375%			



Provisão fiscalmente aceite em N:

- Provisão constituída = 12.000
- Provisão fiscalmente aceite em N: $120.000 * 6,375\% = 7.650$
- Acresce 4.350 (12.000-7.650), no campo 728 do Q. 07 da M 22

Reversão da provisão

A parte da provisão que não deva subsistir por não ter sido acionada a garantia deve ser revertida conforme normativos contabilísticos e fiscais, sendo considerada rendimento do respetivo período de tributação.

Quando a reversão da provisão incluir uma parte que foi tributada (por ter sido acrescida no Q07 em anos anteriores), deve, em primeiro lugar, ser considerada a provisão que anteriormente foi tributada, dando lugar à dedução deste montante no campo 764 do Q.07 da declaração modelo 22.

Documentação suporte

- Histórico das vendas e prestações de serviço sujeitas a garantia ao longo dos anos.
- Histórico dos encargos com garantias suportados ao longo dos anos.

Regime microentidades

Quadro resumo das principais características do regime

Provisões	Tratamento contabilístico na NC-ME
Tratamento das provisões	Definido na NC-ME
Conceito de ativos contingente e passivo contingente	Não tratado na NC-ME
Cálculo tendo em consideração o valor temporal do dinheiro	Não previsto
Provisões para despesas de desmantelamento e restauro	Não previsto

3.3 Inventários

O tratamento contabilístico dos Inventários está previsto nos seguintes normativos:

- Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) n.º 18
- § 11 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)
- § 11 da Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME)
- § 11 da Norma Contabilística e de relato Financeiro para as Entidades do Setor não Lucrativo (NCRF-ESNL)

Um aspeto primordial na contabilização dos inventários é a quantia do custo a ser reconhecida como um ativo e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos.

Estas Normas proporcionam orientação prática na determinação do custo e no seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo qualquer ajustamento para o valor realizável líquido. Também pro-



porcionam orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.

3.3.1 Conceito de Inventários

De acordo com o **§ 6 da NCRF 18** Inventários (existências):

são ativos:

- (a) Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial;
- (b) No processo de produção para tal venda; ou
- (c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Apesar de possuírem características semelhantes, não são inventários (**§ 2 da NCRF 18**):

- a) Produção proveniente de contratos de construção, cujo tratamento contabilístico encontra-se definido na NCRF 19 – Contratos de Construção
- b) Instrumentos financeiros; e
- c) Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola, dado que o seu tratamento é efetuado na NCRF 17 – Agricultura.

Nota: no caso das microentidades, os Ativos biológicos consumíveis e os produtos agrícolas são reconhecidos como inventários

3.3.2 Procedimentos de conferência relevantes

Independentemente do regime normativo adotado, para efeito de encerramento de contas, é importante ter em atenção os seguintes procedimentos de conferência:

- Contagens físicas de inventários

Acompanhamento e aferição dos procedimentos de contagem;

Analisar procedimentos de paragem da atividade para contagem, anotação de contagens e data efetiva da contagem (importante em sistema de inventário intermitente ser efetuada nos últimos dias do ano / início do ano seguinte)

- **Valorização dos inventários** (*custo médio, FIFO, possibilidade de utilização do critério fiscal, inclusão das despesas adicionais de compra, etc.*)

- Conciliação do **valor do inventário final com a conta de inventários da contabilidade** (*rever as fórmulas do ficheiro de inventário*)

Valor de **realização dos inventários** (*analisar saídas no ano N+1 ver preços e inclusão dos artigos nos inventários de N*)

- Verificar a suficiência da **cobertura de seguros** para inventários

- Verificar situações de **bens à consignação** (*situações em que a empresa é o comitente e também em que é o consignatário*)



- **Percentagem de acabamento** (*verificação da aplicabilidade nomeadamente no setor da construção, fabricação de moldes, etc.*)

- Verificar o tratamento adequado do corte de operações (compras e vendas)

Analisar vendas e compras mais relevantes no final do ano e no princípio do ano seguinte, aferindo se a documentação de transporte e as condições comerciais

- Analisar a **variação da margem bruta** das vendas (verificar separação mercadorias e produtos acabados)

- Aferir a obrigatoriedade de implementação de **sistema de inventário permanente**

3.3.3 Sistemas de contabilização de inventários

A movimentação das existências deve ter em atenção dois objetivos:

(a) Apuramento dos custos dos produtos vendidos e consumidos;

(b) Conhecimento em qualquer momento da quantidade e valor dos stocks

Tais objetivos são apurados de duas formas: Sistema de Inventário Permanente ou Sistema de Inventário Intermitente ou Periódico.

a) Sistema de Inventário Permanente (SP)

- Efetua-se a contabilização sistemática das entradas e das saídas de armazém (quantidades e valores),

- de forma permanente a conta de inventário reflita o valor das existências em armazém

- e, seja apurado, no decorrer do ano, o custo dos bens vendidos e consumidos e a variação de produção

b) Sistema de Inventário Intermitente ou Periódico (SII)

- O valor dos inventários finais é determinado por inventariação física, no final de cada período contabilístico, e

- O custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas é apurado com base na fórmula
($CMVMC = EI + C +- REG - EF$)

De acordo com o artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009 (redação dada pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho):

- Entidades obrigadas a adotar o Sistema de Inventário Permanente (n.º 1)

As entidades a que seja aplicável o SNC geral ou pequenas entidades ou as normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE ficam obrigadas a adotar o sistema de inventário permanente.

- Dispensas de adotar o Sistema de Inventário Permanente – (n.ºs 2 a 5):

Microentidades (entidades previstas no n.º 1 do artigo 9.º), ou seja, entidades que à data de balanço não ultrapassem dois dos três limites seguintes:



- Total do balanço: € 350.000
- Volume de negócios líquido: € 700.000

Número médio de empregados durante o período: 10

- Entidades que se dedicam às seguintes atividades (n.º4)

- a) Agricultura, produção animal, apicultura e caça;
- b) Silvicultura e exploração florestal;
- c) Indústria piscatória e aquicultura;
- d) Pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a € 300.000 nem a 10% das vendas globais da respetiva entidade

- Entidades que se dedicam às seguintes atividades (n.º5)

- Entidades cuja atividade predominante consista na prestação de serviços, considerando-se como tais, as que apresentem, no período de um exercício:
 - o um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda € 300.000 nem 20% dos respetivos custos operacionais.

Conceito de inventário permanente (n.º 1):

Obrigatoriedade de adotar o sistema de inventário permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos:

- a) Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;
- b) Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos

Conclusões:

1) Independentemente do sistema de inventário que seja utilizado (Intermitente ou Permanente), as entidades são obrigadas a efetuar contagens físicas dos bens que possui em algum momento de tempo.

- No caso do sistema de inventário intermitente, terá de o fazer pelo menos uma vez no final do período
- no caso do sistema de inventário permanente poderá optar pela contagem no final do período ou por contagens periódicas dentro do período, na condição de cada bem seja contado pelo menos uma vez
- Para as empresas que sejam obrigadas a utilizar o Sistema de Inventário Permanente, a segunda opção requer um maior nível de atenção e rastreabilidade do bem, sob pena de um bem entrar e sair da empresa sem ser contado.

2) No Sistema de Inventário Permanente, deverá ser possível efetuar uma correspondência entre as contagens e os registos contabilísticos.



Dúvidas:

Aplicação do Sistema de Inventário Permanente, nomeadamente quanto à possibilidade de aplicar a alínea a) cumulativamente com a b).

Na alínea a) do art 12º é referido que para poder aplicar o Sistema de Inventário Permanente a entidade pode optar apenas por uma contagem no final do período.

Na alínea b) aparece a palavra "contagens" e a necessidade de existir uma correspondência a todo o momento entre as contagens e os registos.

Como é que uma empresa, se optar apenas por uma contagem no final do período, conseguirá efetuar uma correspondência a todo o momento entre o valor do *stock* real e a contabilidade?

Estas dúvidas estão esclarecidas no **Ofício n.º 052/15, de 2015.11.12, da Comissão de Normalização Contabilística (parecer emitido à AT)**, do qual transcrevemos o seguinte:

- a) Resulta do ponto 1.3 do Anexo I ao Decreto-lei n.º 158/2009 de 13 de julho, que o sistema de inventário permanente não é um instrumento contabilístico que integre o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), constituindo antes, nos termos previstos no Artigo 12.º desse diploma uma obrigação das entidades a quem seja aplicável o SNC ou as normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE.
- b) O facto de uma entidade não adotar o sistema de inventário permanente quando a tal estiver obrigada, não permite concluir, por si só, que não foi adotado o SNC e não impede que as suas demonstrações financeiras apresentem de uma forma verdadeira e apropriada a sua posição financeira, desempenho financeiro e alterações na posição financeira.
- c) Tendo em vista o cumprimento do artigo 12.º do Decreto-lei n.º 158/2009 de 13 de julho, a aplicação do sistema de inventário permanente na escrituração comercial digráfica, pode basear-se em registos extra contabilísticos, os quais deverão identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, suscetíveis de permitirem o controlo da correspondência entre os valores constantes nos registos contabilísticos e os valores apurados com base nas contagens físicas dos inventários.
- d) A periodicidade do registo contabilístico em sistema de inventário permanente não está legalmente estabelecida devendo, na nossa opinião, atender-se à natureza das atividades desenvolvidas pela entidade e a uma análise da relação custo.
- e) A formulação adotada pelo n.º 1 do artigo 12.º do Decreto-lei n.º 158/2009, não define de forma adequada o conceito de inventário permanente, sugerindo uma interpretação bastante mais restritiva daquela que é tecnicamente reconhecida.

Conclusões:

O parecer introduz na definição de Sistema de Inventário Permanente, a possibilidade do mesmo se basear em registos extra contabilísticos que identifiquem a natureza, quantidade, custos unitários e totais dos bens, por exemplo, *software* de gestão de *stocks*, fichas de armazém em papel ou folha de cálculo.

Esse registo extra contabilístico deverá permitir o controlo entre as contagens físicas e os registos na contabilidade e apurar, se existirem, eventuais diferenças.



A periodicidade do registo contabilístico "não está legalmente estabelecida", logo cada empresa pode escolher quando efetuar esse registo na contabilidade, mas deve atender à natureza das suas atividades e à relação custo benefício

Problemas fiscais decorrentes da falta de inventário permanente

Em resposta ao ofício publicado pela CNC a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) emitiu o Ofício-Circulado n.º 20193/2016, de 23 de junho, do qual se conclui:

6. Assim, o facto de uma entidade não adotar o sistema de inventário permanente, estando a tal obrigada, não é só por si razão para se concluir que não foi adotado o SNC e que a contabilidade não se encontra regularmente organizada.

7. Todavia, a inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade que impossibilitem o controlo dos inventários e consequentemente confirmar que as demonstrações financeiras apresentam de forma apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e as alterações na posição financeira devem levar à aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável, nos termos do artigo 57.º do Código do IRC e dos artigos 87.º e 88.º da Lei Geral Tributária (LGT).

8. Nestes casos em que há impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação do lucro tributável não se deve considerar que a contabilidade está regularmente organizada devendo retirar-se as necessárias consequências, nomeadamente a aplicação de métodos indiretos e a impossibilidade dos sujeitos passivos usufruírem de benefícios fiscais, quando dos respetivos diplomas conste, como condição de acesso, que a contabilidade deve estar regularmente organizada de acordo com a normalização contabilística ou que não sejam aplicáveis métodos indiretos.

9. A periodicidade do registo contabilístico em SIP não está legalmente estabelecida, devendo a mesma atender à natureza das atividades desenvolvidas pela entidade e à relação entre o custo a suportar com a obtenção da informação e o benefício dela resultante.

10. Assim, é aceitável, também para efeitos fiscais, que o registo contabilístico em SIP possa ser efetuado, pelo menos, no final de cada mês.

Conclusões:

Os registos contabilísticos em Sistema de Inventário Permanente, devem ser efetuados pelo menos no final de cada mês, baseando-se em contagens ou em registos extra contabilísticos (ou nos dois) de inventários devidamente valorizados.

A falta de elementos que suportem os lançamentos, como por exemplo contagens ou registos extra contabilísticos (que podem ser examinados pelos funcionários da AT), podem levar à aplicação de métodos indiretos por parte da AT, consequentemente a perda de reporte de prejuízos fiscais e também a não consideração dos benefícios fiscais, por não observância da normalização contabilística (embora em alguns processos já conhecidos a decisão final depois do recurso hierárquico tenha sido favorável ao contribuinte)



3.3.4 Mensuração dos Inventários (§ 9)

Os inventários devem ser mensurados pelo **custo** (de compra ou de produção) ou **valor realizável líquido**, dos dois o mais baixo

A) Valor de Custo

Custo de aquisição:

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

Custo de Produção

O **custo dos bens produzidos** inclui, o custo dos **materiais consumidos** na produção dos bens e os **custos de transformação** destes.

Os custos de transformação incluem:

- os custos diretamente relacionados com as unidades de produção, tais como mão-de-obra direta.
- Também incluem uma imputação sistemática de gastos gerais de produção fixos (custos indiretos de produção que permaneçam relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábricas e os custos de gestão e administração da fábrica) e gastos gerais de produção variáveis (os custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção tais como materiais indiretos) que sejam incorridos ao converter matérias em bens acabados.

Matérias Consumidas + MOD + GGF

Dispêndios excluídos dos inventários

O custo dos inventários **não engloba** quantias anormais de materiais e custos de transformação desperdiçados ou os custos de administração, os custos de distribuição e, geralmente, também não engloba os custos de armazenagem e de financiamento.

Custos de juros obtidos

Obrigatoriedade de capitalização § 8 da NCRF 10 / Capítulo 10 da NCRF- PE e NCRF-ESNL

Uma entidade deve capitalizar os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo que se qualifica como parte do custo desse ativo

- **Capitalização dos custos de empréstimos obtidos** - significa que os custos de um financiamento são **acrescidos ao custo dos ativos**, enquanto os mesmos estiverem **em construção (em curso)**
- **Ativo que se qualifica**: é um ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou para venda



A partir de 2016, os custos de empréstimos obtidos na NCRF (28 normas), NCRF-PE e NCRF-ESNL são obrigatoriamente capitalizados

Na NC-ME são sempre considerados como gasto do exercício

Financiamentos a considerar:

Financiamentos globais: Fundos pedidos de uma forma geral e usados com o fim de obter um ativo elegível: aplicação da taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse ativo.

Financiamentos específicos: Custos reais dos empréstimos obtidos incorridos nesse empréstimo durante o período – rendimentos desses empréstimos

B) Valor realizável Líquido

Corresponde ao preço esperado de venda realizada no decurso ordinário da atividade empresarial deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e de venda.

A prática de reduzir o custo dos inventários (**write down**) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que **os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores** àquelas que previsivelmente **resultariam da sua venda ou uso**.

As estimativas do valor realizável líquido *são baseadas nas provas* mais fiáveis disponíveis no momento (*análise dos valores do período subsequente*).

Se VRL < Custo → Perda por imparidade

Situações mais comuns em que o custo poderá ser superior ao valor realizável líquido:

- Produtos com defeito de fabrico
- Produtos com danos no transporte
- Produtos em saldo (por exemplo no setor têxtil)
- Descontinuidade de produtos
- Produtos com prazo de validade (alimentares e medicamentos)

3.3.5 Técnicas e Fórmulas de custeio para mensuração dos inventários

A norma permite a utilização do método do custo padrão ou o método do retalho desde que, os resultados apurados se aproximarem do custo.

Método do Custo Padrão

- Tem em consideração os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva.
- Estes devem ser regularmente revistos e, se necessário, devem sê-lo à luz das condições correntes."



Método do Retalho

- O custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta

Fórmulas de custeio

Custo específico

- Conceptualmente o método mais correto
- Identifica cada bem vendido e cada bem que consta dos inventários
- Mas só é praticável desde que seja possível identificar fisicamente os bens adquiridos em cada compra, tendo uma aplicação limitada
- O fluxo contabilístico é igual ao fluxo real e físico

FIFO

- o CMVMC é mensurado aos custos mais antigos;
- Os inventários finais são mensurados aos custos mais recentes, ou seja, muito próximos dos de mercado
- FIFO aproxima o fluxo físico dos bens com o fluxo contabilístico

Custo Médio

- O custo de cada elemento é determinado a partir de uma média ponderada do custo dos elementos existentes
- Tanto o custo das saídas como o dos inventários finais são mensurados a custos médios

Custo médio =	Custo total inventários existentes + Custo total novas entradas
	Quantidades existentes + Novas quantidades entradas

3.3.6 Enquadramento fiscal dos inventários

Critérios de mensuração fiscal – Artigo 26.º CIRC (Inventários)

"Para efeitos da determinação do lucro tributável, os rendimentos e gastos dos inventários são os que resultam da aplicação dos critérios de mensuração previstos na normalização contabilística em vigor que utilizem: "

- Custos de aquisição** ou de **produção**;
- Custos padrões** apurados de acordo com técnicas contabilísticas adequadas (AT pode corrigir no caso de desvios significativos)
- Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro**;
- Preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos** no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda;



Notas:

- Critérios diferentes exigem autorização da AT (artigo 26.º CIRC)
- Deverão ser seguidos de forma uniforme (artigo 27.º CIRC)

Valorização poderá ser feito através do método "**Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro**" (Forma de ultrapassar a inexistência de contabilidade analítica)

No entanto, o método referido só é aceite:

- Nos sectores de atividade em que o *cálculo do custo de aquisição ou de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor,*
- Podendo a *margem normal de lucro*, nos casos de não ser facilmente determinável, *ser substituída por uma dedução não superior a 20% do preço de venda*

Tratamento fiscal dos custos de empréstimos obtidos

- O n.º 2 do art.º 26 do CIRC, refere que "podem ser incluídos no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos, bem como outros gastos que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável"

Perdas por imparidade em inventários

No artigo 28º do CIRC é adotado um conceito semelhante de imparidades de inventários àquele que se verifica no normativo contabilístico, ou seja, a diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o seu valor realizável líquido se este for inferior, podendo deduzi-las ao lucro tributável.

As reversões das imparidades, por sua vez também concorrem para a formação do lucro tributável (art. 28º. N.º 3, CIRC).

De referir que o art 28º n.º 2 refere que o valor realizável líquido deverá ser o determinado de acordo com o art. 26º n.º 4, ou seja, "consideram-se preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco."

Este conceito fiscal é um pouco diferente do conceito contabilístico, ou seja, para efeitos do § 30 da NCRF 18, o VRL baseia-se em provas mais fiáveis disponíveis no momento em que sejam feitas estimativas quanto à quantia que se espera que os inventários venham a realizar, nomeadamente em variações em preços ou custos que sejam relacionados com acontecimentos que se esperam que ocorram após o fim do período contabilístico em que se está a relevar a imparidade, na medida em que tais acontecimentos confirmem condições existentes no fim desse período.

Para efeitos do art. 26º n.º 4 do CIRC, os preços de venda para efeitos do cálculo do VRL dizem respeito aos últimos praticados pela entidade ou os que no final do período forem os correntes de mercado desde que sejam idóneos ou de controlo inequívoco. Ou seja, o CIRC é mais específico na determinação do preço que pode ser utilizado: os últimos praticados ou os de mercado na data de encerramento do período económico.



Assim, para efeitos fiscais consideram-se preços de venda:

- os **constantes de elementos oficiais** ou
- os **últimos** que em condições normais tenham sido **praticados pelo sujeito passivo**
- ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem **correntes no mercado** desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Sobre esta matéria pode ser consultada a Informação Vinculativa Processo n.º 2019 000479, Despacho de 2019-02-19

Regularizações de inventários

Relativamente a **bens que tenham sido inutilizados ou destruídos** (em virtude de defeitos ou obsolescência)

- *Não existe obrigação legal* de proceder a qualquer prévia diligência ou *participação à AT*
- No entanto, *é de toda a conveniência proceder à prévia comunicação desses factos à AT*, devendo elaborar e conservar um auto de destruição ou inutilização dos bens objeto de abate, testemunhado pelas pessoas estranhas ou não à empresa que presenciaram aquele ato
- Forma mais segura de *elidir a presunção prevista no artigo 86º do CIVA*

De notar que, relativamente às perdas por imparidade e à problemática da consideração fiscal, tem sido posição da AT em recentes fiscalizações, que o reconhecimento fiscal da perda por imparidade no caso de destruição de bens só é considerada fiscalmente pela AT no ano da destruição.

Assim, supondo que em N é reconhecida contabilisticamente uma perda por imparidade em inventários que são destruídos em N+1. Em N deverá ser acrescido o valor, sendo que em N+1 (ano da destruição) deduzido esse montante no Q07.

Sobre a destruição de bens inutilizados sugerimos a leitura do *Ofício-Circulado 35264, de 24/10/1986 disponível em:*

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_35264_de_24-10-1986_direccao_de_servicos_do_iva.pdf

Dossier fiscal

No que respeita ao dossier fiscal, referimos que, a Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro (alterada pela Portaria n.º 94/2013, de 4 de março) apresenta um conjunto de documentos que devem integrar o dossier fiscal. Para o caso concreto dos inventários, destacamos o Mapa Medelo 30 – Mapa de provisões, perdas por imparidades em créditos e ajustamentos em inventários.

Comunicação dos inventários à AT

A comunicação de inventários, está prevista no artigo 3.º-A do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, sendo obrigatória desde janeiro de 2015

Este regime foi instituído pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano de 2015, introduziu alterações ao Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto



Através da Portaria n.º 2/2015 de 6 de janeiro, foi aprovada a estrutura e características do ficheiro para comunicação dos inventários

No entanto, o Decreto-Lei n.º 28/2019 de 15 de fevereiro, no seu artigo 41.º, procedeu a uma nova alteração do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, nomeadamente na redação do artigo 3.º-A, que passa a prever duas alterações relevantes:

- A **comunicação do inventário valorizado**, ou seja, deixam de ser comunicadas apenas as quantidades; (Entrada em vigor previsível em 2022 relativa ao inventário de 2021)
- A **alteração das dispensas de comunicação** (Entrou em vigor em 2020 relativa ao inventário de 2019)

Novas condições de dispensa e nova estrutura de ficheiro

- A dispensa de comunicação dos inventários passa a abranger "apenas" os sujeitos passivos no regime simplificado de IRS e de IRC, deixando de ser relevante o volume de negócios de 100.000 euros.
- Portaria n.º 126/2019, de 2 de maio altera os artigos 2.º, 5.º e 6.º da Portaria n.º 2/2015) – nova estrutura de ficheiro com o campo "valor"

Inventários de 2021 a entregar em 2022

Obrigatoriedade de comunicação de inventários valorizados em 2022: Despacho SEAF 437/2020 9-11-2020

"c) Relativamente a inventários:

*i) A estrutura do ficheiro através do qual deve ser efetuada à Autoridade Tributária e Aduaneira a comunicação dos inventários, aprovada pela Portaria n.º 126/2019, de 02 de maio, entre apena sem vigor para as comunicações de inventários relativas a 2021 a efetuar até 31 de janeiro **de 2022**"*

Pelo Despacho 351/2021-XXII, do SEAAF de 10 de novembro, a comunicação dos inventários de 2021 a efetuar em 2022 continua sem ser com valorização.

3.3.7 Aplicação prática

Resumo das principais contabilizações

Mercadorias

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Aquisição de Inventários	31...	22... / 12... / 11...	Pelo Valor de Aquisição
Entrada em Stock	32... / 33... (*)	31...	Pelo Valor de Aquisição
Venda de Mercadorias	21... / 12... / 11...	71...	Pelo Valor da Venda
Saída do Stock	611...	32... (*)	Pelo Custo das Mercadorias

(*) no sistema de inventário periódico estes movimentos são efetuados no final do período



Custo de Produção de Produto Acabado e dos Produtos em Via de Fabrico

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Consumo de materiais na produção	612...	331...	Pelo Custo das MP (utilizando a fórmula de custeio)
Produção acabada	34...	731...	Pelo custo dos Produtos Acabados (CIPA)
Produção em curso no final do ano N	36...	733...	Pelo valor dos custos incorporados (CIPVF) em N
Anulação da Produção em curso no início do ano N+1	733...	36...	Pelo valor dos custos incorporados (CIPVF) em N

No sistema de inventário periódico estes registos são efetuados no final do período

Venda de produtos Acabados

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Venda	21... / 12... / 11...	71...	Pelo Valor da Venda
Saída do stock	731...	34... (*)	Pelo Custo dos PA (CIPV)

(*) no sistema de inventário periódico estes movimentos são efetuados no final do período

Regularizações de Inventários

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Quebras Anormais	6841 / 6842 / 6848	38...	Pelo Valor de Custo do inventário
Oferta de inventários	6882	38...	Pelo Valor de Custo do Inventário
Saída do Stock	38...	32 / 33 / 34	Pelo Valor de Custo do Inventário

Perdas por imparidade

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Reconhecimento de Imparidades	652...	329 / 339 / 349	Preço de custo - Valor Realizável Líquido
Reversão de Imparidades	329 / 339 / 349	7622	

Caso prático: Quebras

Determinada pastelaria no final do dia apresenta bolos que não poderão ser comercializados (secos ou partidos).

O que fazer às quantidades/valor que não são vendidos?

Resolução

Perante quebras em inventários, é necessário antes mais, aferir se estamos perante quebras consideradas normais ou anormais.

Quebras normais - são aquelas verificadas com alguma regularidade e resultantes do exercício da atividade, porque inerentes ao processo produtivo e ou ao manuseamento de certos bens.

Estas não são alvo de relevação contabilística individualizada ficando refletidas posteriormente no apuramento do CMVMC - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (conta 61).



Quebras anormais - são aquelas de verificação imprevisível, eventual, e resultantes de factos alheios ao exercício da atividade, como por exemplo acidentes, roubos, incêndios, entre outros.

Independentemente do valor das quebras, para regularizar o inventário, deve ser elaborado um documento que identifique a quantidade e o valor (preço de custo, sem IVA) das quebras, servindo este documento de suporte ao movimento contabilístico.

Estas perdas derivadas de quebras podem ser relevadas na contabilidade periodicamente, socorrendo-se de um registo extra contabilístico onde se enumerem e quantifiquem estas situações que se pretendam relevar o qual suportará, documentalmente o lançamento contabilístico.

Contabilisticamente as quebras normais são relevadas no apuramento do CMVMC (conta 61), as outras quebras não sendo consideradas normais terão o seguinte reflexo:

Débito: 6842 - Quebras

Crédito: 38x - Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos

Em termos fiscais, este gasto será aceite dado que as perdas de inventários resultantes de quebras fazem parte do exercício da atividade.

No caso de não se conseguir demonstrar que os inventários sofreram efetivamente uma quebra e os produtos não foram efetivamente vendidos deve proceder-se à liquidação do IVA creditando 24342x - IVA - Regularizações - Mensais (ou trimestrais) a favor do Estado.

Caso prático - Imparidades

Uma empresa fabrica produtos específicos para um cliente, a maior parte dos quais sujeitos a termos de confidencialidade.

Caso esta empresa detenha em stock produtos que já estão parados há mais de um ano e que a probabilidade de venda é praticamente nula, pode criar imparidades da totalidade?

Resolução

O procedimento contabilístico previsto no § 28 e seguintes da NCRF 18 estabelece que quando algum item de inventários, ou itens semelhantes, sofram alguma desvalorização, o seu custo (de aquisição ou de produção) deve ser reduzido para o respetivo valor recuperável, que é o valor realizável líquido.

O valor realizável líquido é o valor que se estima obter pela venda dos equipamentos produzidos no momento futuro em que se efetue essa venda.

O valor realizável líquido pode ser obtido pelo valor obtido de venda para a sucata deduzido dos encargos a suportar diretamente para realizar essa venda.

No caso dos itens de inventários terem uma perda total, não podendo ser objeto de utilização ou de venda futura na atividade da empresa, decorrente de não existir um mercado para esses bens, deve proceder-se ao respetivo desreconhecimento do item do inventário, contabilizando-se o custo do inventário abatido como gasto do período, nos termos do parágrafo 34 da NCRF 18 - "Inventários".

Neste caso, a entidade tem contratualmente estabelecido com o cliente o fornecimento exclusivo des-



ses bens. Assim, deverá aferir se existe a previsão de ainda se puder vender os bens no futuro e a que preço (situação que poderá implicar o reconhecimento de uma imparidade) ou então, aferir que não mais poderá vender os bens (situação que poderá desreconhecer).

Registo contabilístico da imparidade:

- Débito da conta 652 – “Perdas por imparidade – Em inventários”
- Crédito da conta 329 / 339 / 349

Pela diferença negativa entre o custo de aquisição e o valor realizável líquido.

Abate de inventários:

- Débito da conta 38 – “Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos”
- Crédito da conta 32 / 33 / 34

Pelo custo do inventário (custo de produção específico ou pela fórmula de custeio);

Pelo reconhecimento da perda de inventários:

- Débito da conta 684x – “Perdas em inventários – Abate”
- Crédito da conta 38 – “Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos”,

Pelo custo do inventário (custo de produção específico ou pela fórmula de custeio).

Em termos de IRC, o artigo 28.º do Código desse imposto prevê um tratamento semelhante ao estabelecido na NCRF 18. No entanto, esta norma fiscal estabelece uma definição específica de valor realizável líquido, que pode não ser exatamente idêntico ao estabelecido em termos contabilísticos.

Essa regra fiscal determina que o valor realizável líquido deve ser determinado pelos preços de venda constantes de elementos oficiais ou os últimos que em condições normais tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda os que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que sejam considerados idóneos ou de controlo inequívoco.

Atendendo a estas regras fiscais, para suportar a perda de inventários resultante da situação de perda de imparidade, a entidade deve obter toda a documentação ou outro tipo de informação disponível, que comprove a quebra ou redução de preços, a obsolescência, os danos ou qualquer outro motivo, que terá levado ao reconhecimento da perda nos inventários.

Com essa documentação, comprovando-se de forma idónea e inequívoca a quebra ou redução de valor desses inventários, a respetiva perda por imparidade é aceite como gasto fiscal.

Para suportar estes registos contabilísticos de perda por imparidade dos inventários deve utilizar a comprovação da redução de preços do item, nomeadamente por deterioração do estado físico dos bens ou de qualquer outra razão de reconhecimento da perda por imparidade.

Essa comprovação pode ser efetuada mediante documentos internos de análise técnica dos itens do inventário, como por exemplo, um relatório do responsável técnico pela produção, ou por constatação de preços utilizados para efetuar vendas recentes desses inventários.



Pressupondo que a perda por imparidade dos inventários respeita as condições do artigo 28.º do CIRC, tal gasto é dedutível em termos fiscais no período da sua contabilização.

Em termos de IRC, existindo um desreconhecimento de inventários devido ao abate, o problema da aceitação fiscal do gasto está na verificação dos impactos fiscais desse prejuízo resultante do sinistro.

Face ao disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC (CIRC), a questão que se coloca é a comprovação de que essas perdas relativas ao abate dos inventários garantem a obtenção de rendimentos sujeitos IRC.

Em termos de IVA, há que atender ao artigo 86.º do Código do IVA.

Para ultrapassar a presunção de transmissibilidade presente neste artigo em caso de abate de inventários é necessário fazer prova junto da AT que, de facto, não houve transmissão de bens.

A comunicação do abate dos inventários pode ser efetuada de acordo com procedimentos similares previstos no n.º 3 do artigo 31.º-B do CIRC, para os ativos não correntes.

3.4 Investimentos

3.4.1. Investimentos financeiros

Procedimentos de conferência relevantes:

✓	Avaliar a obrigatoriedade de aplicação do MEP nas: participações em associadas e subsidiárias no regime geral do SNC (só em casos excecionais se aplica o custo)
✓	Não esquecer a obtenção das demonstrações financeiras das participadas mesmo não aplicando o MEP obtenção também da Certificação Legal das Contas se sujeitas a revisão
✓	Necessidade de validar a propriedade e a % da participação financeira certidões registo comercial e atas das participadas (lista de presenças)
✓	Analisar recuperabilidade do investimento bem como dos empréstimos de financiamento se necessário constituir perdas por imparidade

Enquadramento nas normas contabilísticas:

O tratamento contabilístico dos investimentos financeiros está previsto na NCRF 13, 14, 15 e 27, estabelecendo-se os procedimentos para os interesses em empreendimentos conjuntos, independentemente da forma jurídica que possam revestir (como, por exemplo: agrupamentos complementares de empresas, consórcios, agrupamentos europeus de interesse económico e associações em participação), para os investimentos em associadas, para os investimentos em subsidiárias, e para outros investimentos financeiros.

Estas normas proporcionam orientação prática para o reconhecimento e mensuração dos interesses em empreendimentos conjuntos, e dos investimentos em associadas, para os investimentos em subsidiárias e para outros investimentos financeiros. Também proporciona orientação no que concerne às formas que podem assumir os empreendimentos conjuntos e à determinação da existência de influência significativa, controlo e controlo conjunto.



Conceitos gerais:

Subsidiária (presunção de controlo):

- Participação >50%, ou;
- Outros fatores que indicam presunção de controlo (poder para gerir as políticas financeiras e operacionais da outra entidade ou um acordo ou poder para nomear ou demitir a maioria dos membros do órgão de gestão).

Associada (presunção de influência significativa):

- Participação $\geq 20\%$ e $\leq 50\%$, ou
- Outros fatores que poderão indiciar influência significativa, (representação no órgão de direção ou órgão de gestão ou participação em processos de decisão de políticas)

Entidades conjuntamente controladas

- Entidades onde existe partilha de controlo de uma atividade económica, acordada contratualmente, entre os empreendedores.

Normas contabilísticas aplicáveis:

REGIME	Investimentos em partes de capital de outras entidades (normativos)
NCRF	NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas NCRF 14 – Concentrações de atividades empresariais NCRF 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação
NCRF – PE	Parágrafo 17.7
NC – ME	Parágrafo 17.3
NCRF – ESNL	Parágrafo 17.4

Mensuração

Regime geral do SNC (NCRF 13, 14 e 15)

REGIME	Investimentos em partes de capital de outras entidades (Mensuração)	
NCRF	Em subsidiárias	Por regra método da equivalência patrimonial
	Em associadas	Por regra método da equivalência patrimonial
	ECC	MEP ou consolidação proporcional
	Noutras entidades (inferior a 20%)	Método do custo Método do justo valor

NCRF-PE (parágrafo 17.7)

REGIME	Investimentos em partes de capital de outras entidades (Mensuração)	
NCRF – PE	Não cotadas	Custo menos perdas por imparidades acumuladas;
	Cotadas	Justo valor com alterações em resultados, caso sejam negociados em mercado líquido e regulamentado (e não sejam classificados como subsidiárias, associadas ou controlo conjunto);
	Opção	Método da equivalência patrimonial Tal como previsto na NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e investimentos em Associadas Se a empresa optar pelo MEP, esta opção tem de ser aplicada a todos os investimentos da mesma natureza



NCRF-ESNL (Entidades setor não lucrativo) – Parágrafo 17.4

REGIME	Investimentos em partes de capital de outras entidades (Mensuração)	
NCRF – ESNL	Não cotadas	Custo menos perdas por imparidade
	Cotadas	Justo valor através dos resultados

NC-ME (Microentidades) – Parágrafo 17.3

REGIME	Investimentos em partes de capital de outras entidades (Mensuração)	
NC-ME	Regra	Custo menos perdas por imparidade

Participações em subsidiárias e associadas

Reconhecimento e mensuração inicial

O investimento numa entidade é inicialmente reconhecido pelo custo (sendo o goodwill respetivo apresentado separadamente).

Um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que a entidade participada se torne uma associada ou subsidiária.

Nesta data, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a NCRF 14 – Concentrações de Atividades Empresariais, tendo em atenção o seguinte:

- O goodwill relacionado com uma associada é apresentado separadamente da quantia escriturada do investimento. Esse goodwill deve ser amortizado, nos mesmos termos do referido no parágrafo 46 da NCRF 14;
- Qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada acima do custo do investimento é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada, nos termos do referido no parágrafo 48 da NCRF 14.

Mensuração do goodwill:

Goodwill positivo: Valor pago > % do JV dos ativos e passivos adquiridos identificáveis

Registo na conta 441 – Ativos intangíveis – Goodwill

Amortizado num prazo máximo de 10 anos

Goodwill negativo: Valor pago < % do JV dos ativos e passivos adquiridos identificáveis

Rendimento de acordo com o §48 da NCRF 14 ou de acordo com a FAQ_33 da CNC ser realizado na medida em que os ativos e passivos da empresa adquirida sejam usados.



Mensuração subsequente – Método de equivalência patrimonial

Resultados obtidos pela participada

A quantia escriturada do investimento numa associada ou subsidiária é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida depois da data da aquisição.

A parte do investidor nos resultados da investida é reconhecida nos resultados do investidor.

Distribuição de lucros pela participada

As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento.

Outras alterações nos capitais próprios da participada

Podem também ser necessários ajustamentos na quantia escriturada, para alterações no interesse proporcional do investidor na investida resultantes de alterações no capital próprio da investida que não tenham sido reconhecidas nos resultados da investida.

Tais alterações incluem as resultantes da revalorização de ativos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida diretamente no seu capital próprio.

Percentagem de interesse na participada

A parte do investidor nos resultados da investida e nas alterações no capital próprio da investida é determinada na base dos interesses de propriedade então existentes e não reflete o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

Ajustamentos nas demonstrações financeiras da participada para a aplicação do MEP

Data diferente das demonstrações financeiras:

As demonstrações financeiras disponíveis mais recentes da investida são usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial. Quando as datas de relato do investidor e da investida forem diferentes, esta prepara, para uso do investidor, demonstrações financeiras na mesma data das demonstrações financeiras do investidor a não ser que isso se torne impraticável.

Quando as demonstrações financeiras de uma investida usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial forem preparadas a partir de uma data de relato diferente da data de relato do investidor, devem ser feitos ajustamentos para os efeitos de transações ou acontecimentos significativos que ocorreram entre essa data e a data das demonstrações financeiras do investidor.

Em qualquer caso, a diferença entre a data de relato da investida e a do investidor não deve exceder os três meses. A extensão dos períodos de relato e qualquer diferença nas datas de relato devem ser as mesmas de período para período.

Políticas contabilísticas uniformes

As demonstrações financeiras do investidor devem ser preparadas usando políticas contabilísticas uniformes para transações e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes.



Se uma investida usar políticas contabilísticas diferentes das do investidor para transações e acontecimentos idênticos em circunstâncias semelhantes, devem ser feitos ajustamentos para conformar as políticas contabilísticas da investida às do investidor quando as demonstrações financeiras da investida forem usadas pelo investidor na aplicação do método da equivalência patrimonial.

Transações ascendentes e descendentes entre um investidor e a participada

Os resultados provenientes de transações «ascendentes» e «descendentes» entre um investidor (incluindo as suas subsidiárias consolidadas) e uma associada são reconhecidos nas demonstrações financeiras do investidor somente na medida em que correspondam aos interesses de outros investidores na associada, não relacionados com o investidor.

- Transações «ascendentes» são, por exemplo, vendas de ativos de uma associada ao investidor.
- Transações «descendentes» são, por exemplo, vendas de ativos do investidor a uma associada.

Assim, a parte do investidor nos resultados da associada resultante destas transações é eliminada.

Ajustamentos à aplicação do justo valor na percentagem de interesse adquirida nos ativos e passivos da participada e impostos diferidos

Serão feitos ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada, após a aquisição, para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos ativos depreciables baseada nos seus justos valores à data da aquisição. De forma semelhante, serão feitos ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada, após a aquisição, para ter em conta perdas por imparidade reconhecidas pela associada em itens tais como o goodwill ou ativos fixos tangíveis.

Descontinuação da aplicação do MEP

Se a parte de um investidor nas perdas de uma associada igualar ou exceder o seu interesse na associada, o investidor descontinua o reconhecimento da sua parte de perdas adicionais.

O interesse numa associada é a quantia escriturada do investimento na associada de acordo com o método da equivalência patrimonial juntamente com quaisquer interesses de longo prazo que, em substância, façam parte do investimento líquido do investidor na associada.

Por exemplo, um item cuja liquidação não esteja planeada nem seja provável que ocorra no futuro previsível é, em substância, uma extensão do investimento da entidade nessa associada. Tais itens podem incluir ações preferenciais e contas a receber ou empréstimos a longo prazo, mas não incluem contas a receber comerciais, contas a pagar comerciais ou quaisquer contas a receber de longo prazo para as quais existam garantias adequadas.

As perdas reconhecidas segundo o método da equivalência patrimonial que excedam o investimento do investidor em ações ordinárias são aplicadas a outros componentes do interesse do investidor numa associada pela ordem inversa da sua antiguidade (i.e. prioridade na liquidação).

Depois de o interesse do investidor ser reduzido a zero, as perdas adicionais são tidas em conta mediante o reconhecimento de um passivo, só na medida em que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou construtivas ou tenha feito pagamentos a favor da associada.




Se posteriormente a associada relatar lucros, o investidor retoma o reconhecimento da sua parte nesses lucros somente após a sua parte nos lucros igualar a parte das perdas não reconhecidas.

Lucros não distribuídos (aditamento do n.º3 ao artigo 32.º do CSC)

Quando não há distribuição o valor que está em resultados transitados deverá ser transferido para a conta 5712 – Lucros não atribuídos.

Os rendimentos e outras variações patrimoniais positivas reconhecidos em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial, nos termos das normas contabilísticas e de relato financeiro, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios, nos termos a que se refere o n.º 1 do artigo 32.º, quando sejam realizados (ou seja apenas quando existe distribuição de resultados por parte da participada).

<p>Ano N Lucro participada 100.000€ % participação 50% Débito 41 / Crédito 78 50.000€ Dedução campo 758 Q07</p>		<p>H1) Ano N+1 não existindo distribuição Débito 56 / Crédito 5712 50.000€ Nada a fazer fiscalmente</p>	<p>H2) Ano N+1 existindo distribuição Débito 12 / Crédito 41 50.000€ Acréscimo campo 712 Q07 Dedução campo 771 Q07 se cumpridas condições p. exemption</p>
--	---	--	---

Interrupção da aplicação / obrigatoriedade de utilização

A aplicação do MEP só não é efetuada, ou só é interrompida, se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora, caso em que deve ser usado o Método do Custo (§42 NCRF 13 e §8 NCRF 15) (no entanto, as normas exigem explicação no ANEXO).

Na prática, empresas terão de esperar pelas contas das participada. O artigo 65.º n.º5 CSC prevê que as empresas que apliquem o MEP possam aprovar contas até 31/05/n+1.

Perdas por imparidade

Tendo aplicado o método da equivalência patrimonial e reconhecido as perdas da associada, o investidor deve determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao conjunto de interesses na associada.

A totalidade da quantia escriturada do investimento numa associada deve ser testada quanto a imparidade segundo a NCRF 12 — Imparidade de Ativos como se de um único ativo se tratasse, comparando a sua quantia recuperável (o mais elevado entre valor de uso e justo valor menos os custos de vender) com a sua quantia escriturada.

Uma perda por imparidade reconhecida nessas circunstâncias deve ser imputada primeiramente ao goodwill. Deste modo, qualquer reversão dessa perda por imparidade é reconhecida em conformidade com a NCRF 12, na medida em que a quantia recuperável do investimento aumente subsequentemente.

Uma perda por imparidade reconhecida para o goodwill não deve ser revertida num período posterior.

A totalidade da quantia escriturada do investimento (que inclui o Goodwill, se existir, contabilizado como intangível) é testada quanto a imparidade segundo a NCRF12 — Imparidade de ativos, o que consiste em comparar a sua quantia escriturada com a sua quantia recuperável, que é o maior entre valor de uso e o justo valor menos custos para vender.



Ao determinar o valor de uso do investimento, uma entidade estima:

- a) A sua parte no valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que venham a ser gerados pela associada, incluindo os fluxos de caixa das operações da associada e os proventos da alienação final do investimento; ou
- b) O valor presente dos futuros fluxos de caixa estimados que se espera que surjam de dividendos a serem recebidos do investimento e da sua alienação final.

Participações no capital próprio de outras empresas

Mensuração (NCRF 27, NCRF-PE e NCRF-ESNL):

Ao justo valor através dos resultados, se o mesmo puder ser determinado com fiabilidade (por exemplo, se existirem cotações divulgadas publicamente).

O ativo é mensurado ao Justo valor com as variações a serem imputadas a resultados do período em que ocorram.

Ou ao custo menos perdas por imparidade.

Mensuração (NC-ME - microentidades)

No âmbito da NC-ME (§ 17.3), os investimentos financeiros em capital próprio de outras entidades são mensurado ao custo deduzidos de perdas por imparidade (não está previsto o justo valor).

Estes investimentos são contabilizados na conta 41 na NC-ME (se tiverem natureza de longo prazo) ou na conta 14 (se tiverem natureza de curto prazo).

Estes investimentos são contabilizados na conta 41 na NC-ME (se tiverem natureza de longo prazo) ou na conta 14 (se tiverem natureza de curto prazo).

Perdas por imparidade na NC-ME

§ 17.7 — A evidência objetiva de que um ativo financeiro pode estar em imparidade é usualmente mostrada, por exemplo, pelas dificuldades financeiras ou quebra contratual do devedor ou do emitente, ou por cotação oficial inferior ao custo de aquisição.

Do ponto de vista fiscal a perda por imparidade não concorre para a determinação do lucro tributável em IRC.

Registo contabilístico da perda por imparidade (653/419).

Impacto Fiscal da aplicação do justo valor

Nos termos do artigo 18.º nº 9, como regra, as variações de justo valor não relevam para efeitos fiscais (i.e., acresce ou deduz Q 07). A exceção, ou seja, relevam para efeitos fiscais quando, as partes de capital não representem direta ou indiretamente uma participação igual ou superior a 5% do capital social das sociedades detidas e os títulos sejam cotados.



Procedimentos práticos no preenchimento da Modelo 22:

Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	.	.	,
Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.	,

Impacto fiscal da utilização do MEP

Nos termos do artigo 18.º n.º 8 e artigo 51.º CIRC, os rendimentos e gastos relevados em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável.

Procedimentos práticos no preenchimento da Modelo 22:

Ganhos (conta 785) – Deduzir Q 07 Campo 758:

Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	758	.	.	,
---	-----	---	---	---

Perdas (conta 685) – Acrescer Q07 Campo 712:

Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	712	.	.	,
---	-----	---	---	---

Variações patrimoniais (conta 571) – neutra fiscalmente.

Dividendos recebidos

Os dividendos recebidos no caso de utilização do MEP não afetam os resultados do período (12/41).

Procedimentos práticos no preenchimento da Modelo 22:

Acrescer Q 07 no ano do recebimento

Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	712	.	.	,
---	-----	---	---	---

Possibilidade de dedução Q07 da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (desde que verificadas condições do artigo 51.º. CIRC)

Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)	771	.	.	,
--	-----	---	---	---

Condições previstas no artigo 51º do CIRC:

- Participação, direta ou indireta, não inferior a 10% no capital social ou dos direitos de voto;
- Detenção ininterrupta nos 12 meses anteriores (ou mantida até completar esse tempo);
- Participada sujeita e não isenta de IRC, ou uma taxa similar não inferior a 60% da taxa de IRC.

Impacto fiscal no recebimento de dividendos quando não existe aplicação do MEP

Dividendos recebidos – Lançamento contabilístico: D 12 / C 792

Possibilidade de dedução Q07 da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos (desde que verificadas condições do artigo 51.º. CIRC)

Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)	771	.	.	,
--	-----	---	---	---



Impacto fiscal da alienação de investimentos financeiros (mais e menos valias fiscais)

Mais-valias:

Os registos contabilísticos podem ser: D 12/ C 7862 e D 7862/ C 41.

Nos termos do artigo 46º do CIRC, as mais-valias contabilísticas não concorrem para a determinação do lucro tributável (dedução campo 767 do Q. 07 da declaração MOD 22)

Mais-valias contabilísticas	767	.	.	,
-----------------------------	-----	---	---	---

As mais-valias fiscais concorrem para a determinação do lucro tributável (acrescer campo 767 do Q. 07 da declaração MOD 22).

Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	.	.	,
---	-----	---	---	---

No entanto, não se acresce a mais-valia fiscal, quando reunidas as condições previstas no n.º 1 do art.º 51.º-C do CIRC (participation exemption), determinando-se uma exclusão de tributação.

Menos-valias:

Os registos contabilísticos podem ser: D 12/ C 6862 e D 6862/ C 41.

Menos-valia contabilística não concorre para a determinação do lucro tributável (acréscimo campo 736 do Q. 07 da declaração MOD 22)

Menos-valias contabilísticas	736	.	.	,
------------------------------	-----	---	---	---

Menos-valia fiscal concorre para a determinação do lucro tributável (deduzir no campo 767 do Q. 07 da declaração MOD 22)

Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	.	.	,
--	-----	---	---	---

No entanto não se deduz a menos-valia fiscal, quando reunidas as condições previstas no n.º 1 do art.º 51.º-C do CIRC (participation exemption), não concorrendo para a determinação do lucro tributável.

Caso prático – Alienação de investimento em participada

A sociedade por quotas A detém uma participação social de 70% na Sociedade B.

A quota encontra-se registada pelo custo de aquisição (% do capital social) – subsidiária MEP – no valor de 20.000 Eur.

Em cada data de balanço foi reconhecida a perda financeira (6852|41) – prejuízo fiscal da Sociedade R, num total de 40.000 Eur.

Existem ainda múltiplos empréstimos concedidos por I a R, registados na conta 41 pelo montante de 80.000 Eur. Do valor de 80.000 Eur, faz parte o montante de 52.000 Eur a título de prestações suplementares.

A sociedade A vende a sua quota à sociedade T pelo custo de aquisição.



Pedido:

Em cada data de balanço foi reconhecida a perda financeira (6852|41) – prejuízo fiscal da Sociedade R, num total 40.000 Eur.

Como tratar contabilística e fiscalmente estas operação nas contas das Sociedades A e B?

Resolução:

O investimento financeiro detido pela sociedade em causa em instrumentos de capital próprio da outra empresa deve ser desreconhecido, pela venda dessa participação aos novos sócios.

O investimento financeiro detido pela sociedade em causa em instrumentos de capital próprio da outra empresa pode estar classificado como um investimento numa subsidiária, associada, empreendimento conjunto ou numa outra entidade, dependendo da percentagem de controlo, exercida pela sociedade na outra empresa, face aos respetivos direitos de voto detidos pela sociedade.

O tratamento contabilístico do investimento financeiro em instrumentos de capital próprio de outras entidades está previsto na Norma Contabilística e Relato Financeiro (NCRF) nº 13 – “Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas”, na NCRF 15 – “Investimentos em Subsidiárias e Consolidação” e NCRF 27 – “Instrumentos financeiros”.

Estas NCRF determinam que, na ótica da investidora (sociedade), nas suas demonstrações financeiras individuais, se o investimento financeiro for classificado como investimento em subsidiárias, investimento em associada ou investimento em empreendimento conjunto deve ser reconhecido e mensurado pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), com ajustamento dessa participação financeira, na data de relato, em relação às variações dos capitais próprios da participada.

Se o investimento financeiro for classificado como uma participação financeira no capital de outra entidade, que não seja uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto, deve ser reconhecido e mensurado pelo custo menos perdas por imparidade, nos termos da NCRF 27 (ou pelo justo valor, se a participada tiver os respetivos instrumentos de capital próprio cotados em mercado regulamentado).

A alienação de investimentos financeiros em instrumentos de capital próprio da outra empresa, classificados como investimentos em subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos, e mensurados pelo Método de Equivalência Patrimonial (MEP), devem implicar a determinação de um ganho ou uma perda (mais ou menos valia) em função da diferença entre o montante da contraprestação obtida e a quantia escriturada do investimento financeiro, estando influenciado pela aplicação do MEP.

Caso esteja mensurado pelo custo menos perdas por imparidade, a alienação do investimento financeiro também irá originar a determinação de um ganho ou uma perda (mais ou menos valia) em função da diferença entre o montante da contraprestação obtida e a quantia escriturada do investimento financeiro, estando mensurado ao custo menos perdas por imparidade.

Os registos contabilísticos a efetuar podem ser:

Caso o investimento financeiro nos instrumentos de capital da outra empresa esteja mensurado ao MEP ou custo menos perdas por imparidade:



Pela alienação da participação:

- Débito da conta 12 – “Depósitos à ordem” (ou conta 278 – “Outros devedores e credores), pelo valor recebido ou a receber (valor de realização);
- Débito da conta 6853 – “Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos – Alienações” (ou conta 6862, caso esteja mensurado pelo custo) (no caso de existir perda), pela diferença negativa entre o valor de realização e a quantia escriturada do investimento financeiro;

Por contrapartida a:

- Crédito da conta 41x1 – “Participações de capital – método da equivalência patrimonial” (ou conta 414x, se mensurado pelo custo), pela quantia escriturada do investimento financeiro (incluindo a mensuração pelo MEP);
- Crédito da conta 41x3 – “Empréstimos concedidos”, pelo montante dos empréstimos concedidos (que fazem parte do investimento financeiro);
- Crédito da conta 7852 – “Gastos e perdas em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos – Alienações” (ou conta 7862, caso esteja mensurado pelo custo) (no caso de existir perda), pela diferença positiva entre o valor de realização e a quantia escriturada do investimento financeiro;

Pela realização do ajustamento em ativos financeiros (se existirem):

- Débito da conta 571x – “Ajustamentos em ativos financeiros – Relacionados com o método da equivalência patrimonial” por contrapartida a crédito da conta 56 – “Resultados transitados”, pelo montante realizado pela alienação parcial da participação financeira.

Com a alienação de parte do investimento financeiro, com goodwill incluído, há que proceder ao desconhecimento da respetiva parte proporcional da quantia escriturada do goodwill reconhecido inicialmente (custo inicial e amortizações acumuladas).

Há que a referir que se, pela alienação das partes de capital, relativas ao investimento na participada, mensuração pelo MEP, a entidade investidora deixar de deter controlo ou influência significativa nas políticas de gestão da participada, deve descontinuar a aplicação dos procedimentos do MEP, conforme decorre do parágrafo 47 da NCRF 13.

A parte do investimento financeiro retido na participada deve ser contabilizado de acordo com a NCRF 27 a partir dessa data, com mensuração ao custo ou justo valor.

A mensuração ao justo valor nos termos da NCRF 27 determina que a entidade investidora deve reconhecer nos resultados, no momento da alienação, qualquer diferença entre:

- O justo valor de qualquer investimento retido e quaisquer proventos resultantes da alienação da parte de interesse na associada ou subsidiária; e
- A quantia escriturada do investimento (incluindo a quantia escriturada do goodwill respetivo) à data em que ocorreu a perda de influência significativa ou controlo.

Em termos fiscais, no âmbito do artigo 46º do CIRC, devem ser determinadas as respetivas mais ou



menos valias decorrentes da alienação da parte da participação social.

De acordo com o artigo 2º do artigo 46º do CIRC, as mais ou menos valias fiscais, derivadas da alienação da parte social, devem ser determinadas pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade aceites fiscalmente.

O valor de aquisição é o valor referente ao custo (histórico) de aquisição da participação, eventualmente líquido de perdas por imparidade, não sendo influenciado pela mensuração pelo MEP. Este valor de aquisição deve incluir o valor dos instrumentos de capital próprio (ações ou quotas), bem como de outros instrumentos de capital próprio.

O valor de aquisição representa o valor despendido para a aquisição dos instrumentos de capital próprio da outra entidade (incluindo o valor nominal do capital e qualquer valor atribuído ao património da sociedade adquirida).

No caso das ações, quando estas sejam do mesmo tipo e detenham o mesmo tipo de direitos, sendo considerados como ativos fungíveis, o critério de custeio utilizado é o FIFO, conforme decorre do nº 11 do artigo 46º do CIRC.

O nº 12 do artigo 46º do CIRC estabelece que a entidade pode ainda optar pela aplicação do custo médio ponderado na determinação do custo de aquisição de partes de capital da mesma natureza e que confirmam idênticos direitos, caso em que:

- Não é aplicável a correção monetária prevista no artigo 47º do CIRC;
- A opção deve ser aplicada a todas as partes de capital que pertençam à mesma carteira e ser mantida por um período mínimo de três anos.

Em termos de critérios de mensuração, o Código do IRC (CIRC) estabelece que as participações no capital de outras empresas apenas poderão ser valorizadas pelo respetivo valor de aquisição, tendo de ser mantida essa valorização até à data da venda. Ora, isto significará que não será aceite o uso do método de equivalência patrimonial, nem o método do justo valor, para a valorização desses ativos.

Se a alienação da parte de capital se referir a uma participação adquirida há mais de 2 anos, deve ser aplicado o respetivo coeficiente de desvalorização monetária, nos termos do artigo 47º do CIRC. Esse coeficiente apenas pode ser aplicado à parte de capital (e não aos outros instrumentos de capital próprio).

De acordo com o nº 1 do artigo 51º-C do CIRC, a mais ou menos valia fiscal não é relevante fiscalmente caso estejam cumpridos requisitos previstos no artigo 51º do CIRC (participação qualificada), nomeadamente detenha participação não inferior a 10%, por um período ininterrupto de 12 meses, e a participada esteja sujeita a um imposto referido no artigo 2º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC e a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC prevista no nº 1 do artigo 87º do CIRC.

Esta regra aplica-se de igual modo às partes sociais (ações) e a outros instrumentos de capital próprio, incluindo as prestações suplementares, tal como disposto no nº 2 do artigo 51º-C do CIRC.

Se não forem cumpridas estas condições do artigo 51º-C do CIRC, a referida mais ou menos valia fiscal



pela alienação da participação social pode ser relevante na determinação do lucro tributável de IRC da sociedade alienante, sem prejuízo do nº 1 do artigo 23º do CIRC.

No preenchimento da Declaração de Rendimentos Modelo 22, a entidade alienante deve proceder ao acréscimo da menos-valia contabilística (perda contabilizada na conta 6853 ou 686), decorrente da quantia escriturada do investimento financeiro, incluindo outros instrumentos de capital próprio no campo 736 do Quadro 07 da Modelo 22. As mais-valias contabilísticas devem ser deduzidas no campo 767 do Quadro 07 da Modelo 22

A menos-valia fiscal deve ser deduzida no campo 769 do quadro 07 da Modelo 22. A mais-valia fiscal deve ser acrescida no campo 739 do Quadro 07 da Modelo 22.

Não sendo o ganho ou perda (mais ou menos valia fiscal) aceite fiscalmente na determinação do lucro tributável nos termos do artigo 51º-C do CIRC, a entidade não deve proceder ao acréscimo na linha 739 nem a dedução no campo 769 ambos do quadro 07 da Modelo 22.

A alienação do investimento financeiro no capital de outra empresa deve implicar o preenchimento do Mapa de Mais-Valias e Menos-Valias – Modelo 31.

Na ótica da entidade emitente das partes de capital, a alienação das suas partes de capital entre entidades sócias não determina qualquer registo contabilístico (para além da alteração das subcontas da conta 51, se estiverem nomeadas, bem com da conta 53).

Nota: adaptado de parecer emitido pelo Departamento de Consultoria da OCC

3.4.2. Propriedades de investimento

Procedimentos de conferência relevantes:

✓	Analisar qual o critério de mensuração contabilístico mais "conveniente" para a empresa: custo ao justo valor - No caso de opção pelo justo valor, avaliar impactos nos resultados, exposição às flutuações do mercado, avaliações anuais, etc.
✓	Aferir se o regime contabilístico prevê a contabilização de propriedades de investimento
✓	Necessidade de testar a propriedade dos imóveis (certidão predial / portal das finanças)

Enquadramento nas normas contabilísticas:

O tratamento contabilístico das propriedades de investimento está previsto na NCRF 11 – "Propriedades de investimento".

Na aplicação da NCRF-PE, NCRF-ESNL e NC-ME, as propriedades de investimento são reconhecidas como itens do ativo fixo tangível.

Definição e âmbito

Propriedades de investimentos são terrenos ou edifícios, ou partes de edifícios, ou ambos) detidas (pelo proprietário ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades, e não para:



a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas (ativos fixos tangíveis); ou

b) Venda no decurso ordinário do negócio (inventários).

Mensuração

No reconhecimento inicial

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

Após o reconhecimento inicial

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

Modelo do custo na mensuração subsequente

Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento de acordo com os requisitos da NCRF 7 para esse modelo exceto aquelas que satisfaçam os critérios de classificação como detidas para venda (ou que estejam incluídas num grupo para alienação que esteja classificado como detido para venda) de acordo com a NCRF 8.

De notar que mesmo neste caso o modelo do Anexo obriga à divulgação do justo valor (ponto 13.6 alínea d) do modelo de anexo regime geral do SNC).

Modelo do justo valor na mensuração subsequente

Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do justo valor deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo justo valor, exceto nos casos descritos no parágrafo 54 da Norma.

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

Incapacidade de determinar fiavelmente o justo valor

Há uma presunção refutável de que uma entidade pode fiavelmente determinar o justo valor de uma propriedade de investimento numa base continuada. Porém, em casos excecionais, há clara evidência quando uma entidade adquire pela primeira vez uma propriedade de investimento (ou quando uma propriedade existente se torne pela primeira vez propriedade de investimento na sequência de uma alteração de uso) de que o justo valor da propriedade de investimento não é determinável com fiabilidade numa base continuada. Isto ocorre quando, e apenas quando, são pouco frequentes transações de mercado comparáveis e quando não estão disponíveis estimativas alternativas fiáveis de justo valor.

Requisitos da mensuração subsequente:

- Aplicação consistente a todas as Propriedades de Investimento (apenas excecionalmente posso ter uma PI ao custo e outra ao JV);



- Todas as entidades têm que determinar o JV das PI para fins de mensuração (se usar o modelo do JV) ou de divulgação (se usar o modelo do custo);
- Avaliação pode ser efetuada por um avaliador independente que tenha uma qualificação profissional relevante e reconhecida (mas tal não é obrigatório);
- O justo valor da propriedade de investimento deve refletir as condições de mercado à data do balanço (avaliações anuais).

Comparação dos regimes contabilísticos:

REGIME	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO (tratamento contabilístico)
NCRF	Propriedades de Investimento (NCRF 11)
NCRF – PE	Não aplicável (Tratadas como Ativos Fixos Tangíveis parágrafo 7.5)
NC – ME	Não aplicável (Tratadas como Ativos Fixos Tangíveis parágrafo 7.2)
NCRF – ESNL	Não aplicável (Tratadas como Ativos Fixos Tangíveis parágrafo 7.5)

Tratamento fiscal

Modelo do custo

Depreciações (Artigo 29.º CIRC e Artigo 1.º DR 25/2009):

- São aceites como gastos as depreciações das propriedades de investimento que forem contabilizadas ao custo de aquisição.

Perdas por imparidade (Artigo 31.º-B CIRC):

- Aceites fiscalmente se consideradas desvalorizações excecionais;
- No caso de não serem aceites fiscalmente, são aceites como gasto em partes iguais durante o período de vida útil remanescente.

Modelo do justo valor

Ganhos ou perdas decorrentes da aplicação do justo valor

Por regra o justo valor é desconsiderado, mantendo-se a prevalência do custo de aquisição ou de produção. Assim as variações de justo valor não relevam para efeitos fiscais (artigo 18.º n.º 9 CIRC).

Procedimentos práticos na Modelo 22:

Acrescer no campo 713 Q07 variações negativas do JV (conta 663)

Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	.	.	.
---	-----	---	---	---

Deduzir campo 759 Q07 variações positivas do JV (conta 773)

Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	.	.	.
--	-----	---	---	---



Conforme decorre do n.º 9 do artigo 18.º – Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, exceto quando:

a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social;

b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.

No entanto, o artigo 45.º-A do CIRC n.º 2 (introduzido pela reforma do IRC) considerada uma depreciação fiscal, aplicando-se a todas as PI mesmo adquiridas antes de 2014.

Apesar do método do justo valor não ser aceite na mensuração subsequente das propriedades de investimento prevê-se a possibilidade de reconhecer como custo fiscal uma "amortização" correspondente à quota mínima de depreciação (dedução no campo 792 Q07).

Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º45.º-A)	792				
--	-----	--	--	--	--

Este controlo é efetuado no dossier fiscal (conteúdo conveniente).

Mais e menos valias (Art. 46.º n. 1 a) e art. 48.º CIRC)

As vendas de propriedades de investimento originam, uma mais ou menos valia fiscal, sujeita ao regime das mais e menos valias fiscais (art.º 46.º, n.º 1).

No cálculo da mais-valia fiscal, deverão ser tidos em conta os gastos considerados fiscalmente nos termos do art.º 45-A do CIRC.

Regime de reinvestimento – artigo 48.º CIRC

Não pode ser aproveitado o regime do reinvestimento, sendo tributada 100% da mais-valia fiscal, ainda que as propriedades de investimento estejam reconhecidas na contabilidade como ativo fixo tangível.

Conceito de volume de negócios e rendas de propriedades de investimento

Artigo 143.º Volume de negócios CIRC:

O volume de negócios corresponde ao valor das vendas e dos serviços prestados. No entanto, incluem-se, ainda, no volume de negócios as rendas relativas a propriedades de investimento tal como se encontram definidas na normalização contabilística especificamente aplicável, ainda que estejam reconhecidas como ativos fixos tangíveis, quando obtidas no âmbito de uma atividade que integre o objeto social do sujeito passivo.

Contabilização das rendas

Relativamente às rendas obtidas no âmbito do arrendamento de propriedades de investimento, independentemente de se estar a aplicar a NC-ME, a NCRF-PE ou as NCRF completas, há que considerar duas situações.



Se as rendas forem obtidas no âmbito de uma atividade acessória à atividade principal, estas devem ser registadas na conta 7873 – Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimento.

No entanto, quando a entidade proprietária do imóvel, arrenda esse imóvel no âmbito do decurso ordinário da atividade, sendo essa atividade o arrendamento, essas rendas obtidas devem ser classificadas na conta 72 – Prestação de serviços, pois esta conta está relacionada com o conceito de rédito previsto na NCRF 20.

Caso prático – Sublocações

A empresa A é proprietária de um imóvel, tendo um arrendamento à empresa B.

A empresa B irá realizar grandes obras no imóvel. Após estarem concluídas, irá efetuar uma sublocação a outra empresa (C).

Pedidos:

A primeira questão que se coloca é se considerar-se o imóvel objeto da sublocação como propriedade de investimento?

Outra questão, é se as obras que vão ser realizadas no imóvel devem ser reconhecidas como ativo, capitalizando-as como obras em propriedade de investimento alheias?

Resolução:

A entidade B em causa está a utilizar um imóvel alheio na sua atividade mediante um contrato de arrendamento celebrado com a empresa A, proprietária do imóvel.

O objetivo da entidade B é utilizar esse imóvel locado à empresa A para efetuar uma sublocação a uma terceira entidade (empresa C), mediante a celebração de um novo contrato de locação, após a realização de obras.

Em termos contabilísticos, através do arrendamento celebrado com a empresa A, a sociedade passa a poder explorar esse imóvel, pelo que se está perante uma locação.

De seguida, a sociedade efetua a sublocação desse imóvel, mediante a celebração do novo contrato de sublocação a uma terceira entidade, estando, neste momento, em causa o tratamento contabilístico a dar a esta operação de locação e sublocação efetuada simultaneamente pela sociedade.

A contabilização das sublocações é um tema que não tem um tratamento claro nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) do SNC, nem sequer ainda no normativo internacional (IAS/IFRS).

Neste momento, o tratamento contabilístico das sublocações deve seguir o tratamento genérico previsto para as locações, que está disposto na NCRF 9 – "Locações".

O problema das sublocações surge quando uma entidade que utiliza um ativo (p.e. um imóvel) em locação, propriedade de uma terceira entidade, efetua uma nova locação desse imóvel, em regime de sublocação, a uma outra entidade.

Esta entidade passa a agir como locatário (em relação à locação principal) e como locador (em relação à sublocação).



Desde logo, há que distinguir se a locação principal (primeiro contrato de cedência com o proprietário do imóvel) pode ser classificada como uma locação financeira ou como uma locação operacional, nos termos dos parágrafos 7 a 18 da NCRF 9.

Normalmente, um arrendamento habitacional do imóvel é classificado como uma locação operacional, pois não existe a transferência de todos os riscos e vantagens do proprietário-locador para o locatário.

No entanto, o parágrafo 18 da NCRF 9 estabelece que se a entidade (locatária da locação principal) optar por reconhecer esse direito de uso do imóvel, que é uma locação operacional, como uma propriedade de investimento, no âmbito da NCRF 11 – “Propriedades de investimento”, essa entidade passa a contabilizar essa locação como uma locação financeira.

Independentemente da classificação da locação principal, a sublocação do imóvel é sempre classificada como uma locação operacional, exceto se nessa sublocação existir a transferência de todos os riscos e vantagens pelo direito de uso do imóvel para o sublocatário (que não seja uma parte relacionada).

A opção de classificar a locação operacional de um imóvel (locação principal) como propriedade de investimento pela entidade em causa apenas pode ser efetuada se esse imóvel cumprir a definição como propriedade de investimento prevista na NCRF 11.

Se optar por classificar a locação operacional do imóvel (locação principal) como propriedade de investimento, essa entidade tem obrigatoriamente que aplicar o modelo do justo valor previsto nos parágrafos 34 a 58 da NCRF 11, para mensurar esse ativo.

Se não existir essa opção de classificação da locação principal como propriedade de investimento, o tratamento contabilístico não é muito claro, mas em princípio devem aplicar-se as regras de reconhecimento das locações operacionais previstas na NCRF 9.

Assim, nas demonstrações financeiras do locador, numa locação operacional, este deve apresentar o ativo sujeito a locação no Balanço de acordo com a natureza desse ativo, conforme disposto no parágrafo 42 da NCRF 9.

Neste caso, como se opta por não classificar o ativo sujeito a uma sublocação operacional como uma propriedade de investimento, esse ativo corresponde ao direito de uso do imóvel, com a estimativa de vir a gerar benefícios económicos futuros pela obtenção de rendimentos pela cedência de exploração (rendas), devendo ser reconhecido como um ativo intangível no âmbito da NCRF 6.

Na ótica da entidade (intermediária) que é locadora e locatária ao mesmo tempo, existem, então, duas possibilidades de classificação das sublocações, que a seguir se explicam nos seguintes registos contabilísticos:

1. Se a locação principal (direito de uso mediante o contrato de cedência de exploração) se qualificar como uma propriedade de investimento:

1.1. Entidade enquanto locatária da locação principal:

Pelo reconhecimento da locação principal (direito de uso) como propriedade de investimento, passando a ser tratada como uma locação financeira:



- Débito da conta 42 – "Propriedades de investimento" por contrapartida a crédito da conta 271 – "Fornecedores de investimentos", pelo justo valor do imóvel locado ou pelo valor presente do somatório das rendas a pagar no contrato de locação (dos dois o menor), parágrafo 20 da NCRF 9.

Pelo pagamento das rendas ao proprietário do imóvel, no âmbito do contrato de cedência de exploração:

- Débito da conta 271 – "Fornecedores de investimentos", pelo valor da renda;

- Débito da conta 691 – "Juros suportados", pelo gasto de juros associado à atualização do valor presente das rendas;

Por contrapartida a:

- Crédito da conta 12 – "Depósitos à ordem", pelo valor pago.

Pelos ganhos por aumentos de justo valor da propriedade de investimento:

- Débito da conta 42 – "Propriedades de investimento" por contrapartida a crédito da conta 773 – "Ganhos por aumentos de justo valor – Em propriedades de investimento", pelo aumento do justo valor;

Ou pelas perdas por reduções de justo valor da propriedade de investimento:

- Débito da conta 663 – "Perdas por reduções de justo valor – Em propriedades de investimento", pela diminuição do justo valor.

1.2. Entidade enquanto locadora da sublocação:

Pelas rendas da sublocação:

- Débito da conta 12 – "Depósitos à ordem" ou 278 – "Outros devedores e credores" por contrapartida da conta 7873 – "Rendas e outros rendimentos em propriedades de investimento", pela renda recebida ou a receber.

De referir que há que atender ao pressuposto do acréscimo para reconhecer este rendimento, devido ao possível recebimento de rendas em antecipação face ao período a que diz respeito.

2. Se a locação principal (direito de uso) não se qualificar como uma propriedade de investimento:

2.1. Entidade enquanto locatária da locação principal:

Pelo reconhecimento da locação principal (direito de uso) como ativo intangível:

- Débito da conta 445 – "Ativos intangíveis – Direito de uso de imóvel" por contrapartida a crédito da conta 271 – "Fornecedores de investimentos", pelo custo do ativo intangível, que pode ser o valor presente do somatório das rendas a pagar no contrato de locação principal (proprietário do imóvel).

Pelo pagamento das rendas ao proprietário do imóvel:

- Débito da conta 271 – "Fornecedores de investimentos", pelo valor da renda;

- Débito da conta 691 – "Juros suportados", pelo gasto de juros associado à atualização do valor presente das rendas;



Por contrapartida a:

- Crédito da conta 12 – “Depósitos à ordem”, pelo valor pago.

Pela amortização do direito de uso do imóvel, atendendo à vida útil, que pode ser o prazo da locação principal:

- Débito da conta 643 – “Amortização – Ativos intangíveis” por contrapartida a crédito da conta 448 – “Amortizações acumuladas”, pelo valor da amortização;

2.2. Entidade enquanto locadora da sublocação:

Pelas rendas da sublocação:

- Débito da conta 12 – “Depósitos à ordem” ou 278 – “Outros devedores e credores” por contrapartida da conta 781 – “Rendimentos suplementares”, pela renda recebida ou a receber.

De referir que há que atender ao pressuposto do acréscimo para reconhecer este rendimento, devido ao possível recebimento de rendas em antecipação face ao período a que diz respeito.

No caso em concreto, atendendo a que a entidade irá sublocar a totalidade do imóvel, sendo este o objetivo da operação, parece que a primeira locação se possa classificar como propriedade de investimento, pois o objetivo da locação é a obtenção de rendas desse imóvel, mediante a celebração do contrato de sublocação com a terceira entidade.

Assim, sugere-se que se opte pela primeira alternativa, classificando a locação principal como uma propriedade de investimento, pelo direito de uso desse imóvel, que irá gerar rendas pela sublocação.

Em relação às obras a realizar nesse imóvel utilizado através do contrato de locação pela entidade, em termos contabilísticos, a estrutura conceptual do SNC, no parágrafo 51, refere que para se definir elementos do ativo é necessário dar atenção à subjacente substância e realidade económica e não meramente à sua forma legal.

Desta forma, a substância e realidade económica das obras em edifícios alheios reconhecidas como ativos (neste caso, como um componente de uma propriedade investimento, conforme explicado em cima) é a possibilidade da entidade usufruir de benefícios económicos pelo uso desse ativo para a maior parte da sua vida útil na sua atividade operacional, ainda que o imóvel não seja de sua propriedade, conseguindo dessa forma recuperar o capital investido nessas obras.

Por vezes, os contratos de locação estipulam que os imóveis têm de ser entregues, no final desse contrato, tal como se encontravam no início da sua celebração, o que significa que devem ser retirados ou destruídos todos os bens ou obras, amovíveis, ou não, de adaptação necessários ao funcionamento da entidade. Noutros casos, fica estabelecido que quaisquer benfeitorias ou melhoramentos transitam para o proprietário no momento da resolução do contrato.

Esta realidade legal decorrente das imposições dos contratos de locação não deve ter influência no tratamento contabilístico destas operações, pois o princípio contabilístico da substância sobre a forma refere que se deve atender sempre à substância e à realidade financeira das operações, e não à sua forma legal.

Na realidade, estas operações consubstanciam-se em ativos (propriedades de investimento), pois são encargos em bens imóveis a utilizar na atividade operacional da empresa, com carácter de permanência,



que não se destinam a ser vendidos nem transformados, independentemente de reverterem para o proprietário ou de serem destruídos no final do contrato de arrendamento.

O custo de aquisição desses encargos (obras), reconhecido como um componente de uma propriedade de investimento, é imputado como gasto no período de acordo com o respetivo uso (depreciação), pressupondo a utilização do modelo do custo previsto na NCRF 11, por ser impraticável a estimativa fiável de um justo valor para as obras realizadas.

Esse gasto da depreciação estabelece uma repartição uniforme do custo de aquisição das obras pela vida útil esperada desse ativo, neste caso, essa vida útil pode ser o período do contrato de locação, incluindo as respetivas renovações automáticas, sem encargos substanciais para essa renovação.

Estes dispêndios com as obras devem ser classificados separadamente do direito de uso relativo à locação principal, classificado como propriedade de investimento (conforme explicado em cima), fazendo-se também a distinção pelos itens que fazem parte integrante do edifício, como paredes, tetos e outros semelhantes, dos itens que são bens amovíveis, tais como divisórias, mobiliário, etc..

Os primeiros devem ser classificados em conjunto como um item próprio, sujeito às depreciações em função da respetiva vida útil, os itens amovíveis também devem ser classificados separadamente, como itens separados face à respetiva natureza (divisórias, mobiliário, etc.), com a depreciação face à vida útil estimada para cada item.

Em termos fiscais, em relação ao direito de uso do imóvel, classificado como propriedade de investimento mensurado pelo modelo do justo valor, os ganhos e perdas por variações de justo valor não são relevantes fiscalmente, devendo ser deduzidos e acrescidos, respetivamente, na determinação do lucro tributável de IRC da sociedade (no quadro 07 da Modelo 22).

Ainda que não existam depreciações contabilizadas, a sociedade pode efetuar uma dedução fiscal, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso essa propriedade de investimento permanecesse mensurado pelo modelo do custo, conforme previsto no nº 2 do artigo 45º-A do Código do IRC.

As depreciações contabilizadas das obras efetuadas referentes às grandes reparações e beneficiações ou às benfeitorias da propriedade de investimento, classificadas como tal, podem ser deduzidas fiscalmente, conforme previsto no nº 2 do artigo 5º do Decreto-Regulamentar nº 25/2009.

As rendas obtidas pela sublocação efetuada a terceiros, reconhecidas como rendimentos do período de uma locação operacional, nos termos da NCRF 9, são rendimentos tributáveis em sede de IRC, conforme previsto na alínea b) do nº 1 do artigo 20º do CIRCI.

Caso prático – Propriedade de investimento mensurada ao justo valor

A empresa A adquiriu em janeiro de N um imóvel industrial por um valor de 500.000 €. A finalidade deste imóvel é o arrendamento sendo reconhecido no ativo da empresa como propriedades de investimento mensuradas pelo justo valor.

O justo valor deste imóvel, em dezembro de N, conforme resultado do relatório de avaliação elaborado por um perito independente, ascendia a 620.000 €.



Pedido:

O tratamento contabilístico e fiscal das operações no exercício de N, considerando uma taxa de imposto de 21%.

Resolução:

Tendo a empresa optado pelo modelo de mensuração do justo valor, deve reconhecer as alterações de justo valor nos resultados do período em que ocorra, (NCRF 11 § 36).

No caso em concreto o aumento do justo valor do imóvel deve ser reconhecido como um rendimento.

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
422 - Propriedades de investimento - Edifícios	773 - Ganhos por aumento de justo valor	120.000	Reconhecimento do ganho de justo valor

Do ponto de vista fiscal, os ganhos e perdas de justo valor de propriedades de investimento não concorrem para a formação do lucro tributável, de acordo com o disposto no n.º 9 do art.º 18 do CIRC, pelo que terá de ser deduzido no campo 759 o valor de 120.000 €.

No entanto, o n.º 2 do art.º 45.º-A do CIRC permite que seja considerado como gasto para efeitos fiscais o custo de aquisição das propriedades de investimento, que sejam subsequentemente mensuradas ao justo valor, em partes iguais, durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação, que seria fiscalmente aceite caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.

No caso em apreço seria possível deduzir no campo 792 do quadro 07 da declaração modelo 22, um valor de 9.375 € ($500.000 * 75\%(a) * 2,5\%(b)$).

a) Sendo um imóvel adquirido sem menção expressa do valor terreno considera-se que o terreno representa 25% do valor, sendo depreciado 75%;

b) Trata de um imóvel industrial integrado na tabela II do decreto-regulamentar 25/2009 com uma quota máxima de 5% e uma quota mínima de 2,5%.

Verifica-se que, nesta situação o valor do bem tem uma base contabilística distinta da base fiscal, pelo que terão de ser calculados impostos diferidos:

Base contabilística: 620.000,00 €

Base fiscal: 490.625,00 € ($500.000 € - 9.375 €$)

Conta a débito	Conta a crédito	Valor (€)	Descrição
8122 - Imposto diferido	2742 - Passivos por impostos diferidos	27.168,75	Reconhecimento do passivo por impostos diferidos



3.4.3. Ativos fixos tangíveis

Procedimentos de conferência relevantes

✓	Comparação entre os imóveis e veículos constantes no portal da AT e os constantes da contabilidade e cadastro de imobilizado
✓	Obtenção de certidões de registo predial verificando se todos os imóveis constantes do portal das finanças estão registados na conservatória
✓	Análise dos documentos únicos das viaturas da empresa (<i>importância para a tributação autónoma aferindo o tipo de viatura</i>)
✓	Conciliação do cadastro de bens do ativo não corrente com os valores da contabilidade e respetiva comparação com a existência física (<i>aferindo da existência de bens "inexistentes" ou fora de uso</i>)
✓	Rever cobertura de seguros
✓	Investimentos em curso (<i>validar antiguidade e necessidade de transferência para ativo "firme"</i>)
✓	Analisar hipotecas sobre os imóveis (divulgação)

Enquadramento nas normas contabilísticas

O tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis está previsto na NCRF 7 – "Ativos fixos tangíveis" (e capítulo 7 da NCRF-PE, NCRF-ESNL e NC-ME).

Estas normas prescrevem o tratamento contabilístico para ativos fixos tangíveis, para que os utentes das demonstrações financeiras possam perceber a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus ativos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento.

Os principais aspetos a considerar na contabilização dos ativos fixos tangíveis são o seu reconhecimento e mensuração.

Definição

São itens tangíveis que são usados na produção ou fornecimento de bens e serviços, e que se espera que sejam usados por mais de um período.

Mensuração no reconhecimento

Um item do ativo fixo tangível que satisfaça as condições de reconhecimento como um ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

O custo do ativo fixo tangível é composto por:

- Preço de compra;
- Custos de instalação, montagem, transportes, preparação do local;
- Estimativa inicial dos custos de desmantelamento (não têm relevância fiscal);
- Custos financeiros capitalizáveis (têm relevância fiscal).

Mensuração após o reconhecimento

Uma entidade deve escolher o modelo de custo ou o modelo de revalorização como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos fixos tangíveis.



- Modelo do custo:

Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

- Modelo de revalorização:

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

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

Justo valor

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

Se não houver provas, com base no mercado, do justo valor devido à natureza especializada do item do ativo fixo tangível ou se o item for raramente vendido, exceto como parte de um negócio em continuação, uma entidade não pode utilizar o método de revalorização.

A frequência das revalorizações depende das alterações nos justos valores dos ativos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados. Quando o justo valor de um ativo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do ativo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual.

Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do ativo fixo tangível apenas com alterações insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos.

Procedimentos contabilísticos do modelo da revalorização:

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

a) Reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do ativo a fim de que a quantia escriturada do ativo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um ativo for revalorizado por meio da aplicação de um índice para determinar o seu custo de reposição depreciado.

b) Eliminada contra a quantia escriturada bruta do ativo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do ativo. Este método é muitas vezes usado para edifícios.

Se um item do ativo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do ativo fixo tangível à qual pertença esse ativo deve ser revalorizada.



Uma classe do ativo fixo tangível é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. O que se segue são exemplos de classes separadas:

- a) Terrenos;
- b) Terrenos e edifícios;
- c) Maquinaria;
- d) Navios;
- e) Aviões;
- f) Veículos a motor;
- g) Mobiliário e suportes fixos; e
- h) Equipamento de escritório.

O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um item do ativo fixo tangível deve ser transferido diretamente para resultados transitados quando o ativo for desreconhecido. Isto pode implicar a transferência da totalidade do excedente quando o ativo for retirado de uso ou alienado. Uma parte do excedente deve ser transferida quando o ativo for usado por uma entidade. Nesse caso, a quantia do excedente transferida será a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do ativo e a depreciação baseada no custo original do ativo. As transferências do excedente de revalorização para resultados transitados não são feitas por via de resultados.

Os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do ativo fixo tangível são reconhecidos de acordo com a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento.

Modelo de revalorização

Comparação dos regimes contabilísticos

REGIME	REVALORIZAÇÃO
NCRF	Admitida a revalorização
NCRF – PE NCRF – ESNL	Admitida a revalorização (neste caso embora nestes regimes o método seja o do imposto a pagar, deverá ser adotada integralmente a NCRF 25 – Impostos Sobre o Rendimento, existindo logicamente impostos diferidos no caso destas entidades adotarem o modelo de revalorização)
NC – ME	Apenas modelo do Custo

Depreciação

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

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

A quantia depreciável de um ativo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo é muitas vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável.



A depreciação de um ativo começa quando este esteja disponível para uso, isto é, quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida.

A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade.

Os terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente.

Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis.

Método de depreciação

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

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

Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um ativo numa base sistemática durante a sua vida útil.

Estes métodos incluem:

- O método da linha reta;
- O método do saldo decrescente; e
- O método das unidades de produção.

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

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

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

A entidade seleciona o método que reflita mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no ativo.

Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.

Enquadramento fiscal das depreciações e do valor residual

O n.º 2 do art.º 31.º do Código do IRC (CIRC) e n.º 5 do art.º 2.º do Decreto Regulamentar (DR) n.º 25/2009 estabelecem, que, para efeitos da determinação do valor depreciável ou amortizável, se deduz o valor residual. No caso de depreciação de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas respetivo custo de aquisição for superior ao que consta da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho.



O valor residual a deduzir ao custo de aquisição fiscalmente depreciável é o que corresponder à proporção entre o valor residual estimado pelo sujeito passivo e o custo de aquisição da viatura, nos termos do Ofício Circulado n.º: 20.203 de 2019-01-25.

O método da Linha Reta, quotas constantes é regra em IRC. O método das quotas decrescentes é opcional opção, exceto bens em estado de uso, para edifícios, viaturas ligeiras de passageiros ou mistas e mobiliário. Outros métodos (se resultarem quotas de depreciação superiores às máximas necessitam de autorização da AT (Art.º 4.º DR 25/2009 e 30.º CIRC).

É obrigatória uma aplicação consistente na utilização dos métodos de depreciação nos termos dos artigos 8.º DR 25/2009 e Artigo 31-ºA do CIRC.

A depreciação fiscal poderá ser efetuada em quotas anuais ou por duodécimos (artigo 7.º DR 25/2009 e nº7 do artigo 31.º CIRC).

Depreciações não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 34.º CIRC)

- Elementos do ativo não sujeitos a deperecimento;
- Depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos;
- Depreciações e amortizações que excedam os limites legais (acima das taxas máximas);
- Depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil (abaixo das taxas mínimas);
- Parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado de viaturas ligeiras de passageiros e mistas, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo que excede montante definido por portaria.

Depreciações de imóveis (nº1 alínea b) artigo 34.º CIRC)

No caso de imóveis, para efeitos de cálculo das depreciações é excluído o valor do terreno, devendo este, na falta de indicação expressa do respetivo valor, ser fixado em 25% do valor global (artigo 10.º do DR n.º 25/2009).

De acordo com o artigo 10.º do DR 25/2009 não existe a obrigação de separar contabilisticamente o valor do terreno do valor da construção passando esta informação a dever constar do processo de documentação fiscal – “dossier fiscal” (artigo 130º do CIRC).

Depreciações excessivas (nº1 alínea c) artigo 34.º CIRC)

No caso de depreciações e amortizações que excedam as importâncias máximas admitidas (acima das taxas máximas), as mesmas não são aceites fiscalmente, podendo ser deduzidas em períodos futuros ao longo da vida útil fiscal.

Ano	Depreciação Contabilística (2 anos)	Depreciação aceite fiscalmente (4 anos)	Acréscimo Q07 (DC-DA) Campo 719	Dedução Q07 Campo 763
N	50.000€ x 50% = 25.000€	50.000€ x 25% = 12.500€	12.500€	
N+1	50.000€ x 50% = 25.000€	50.000€ x 25% = 12.500€	12.500€	
N+2		50.000€ x 25% = 12.500€		12.500€
N+3		50.000€ x 25% = 12.500€		12.500€
	50.000€	50.000€	25.000€	25.000€



Quando se trate da adoção de métodos de depreciações distintos dos previstos no DR 25/2009, que determinem depreciações acima das máximas, a aceitação fiscal (nº 3 do artigo 30º do CIRC):

- Depende de autorização da AT;

- A qual deve ser solicitada até ao termo do período de tributação, através de requerimento em que se indiquem os métodos a adotar e as razões que os justificam.

Depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil (nº1 alínea d) artigo 34.º CIRC)

De acordo com o Artigo 31.º-A n.º 5 e o Artigo 18.º do DR n.º 25/2009 a utilização de quotas inferiores às mínimas depende de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Essa comunicação deverá ser efetuada até ao termo do primeiro período de tributação em que o sujeito passivo pretenda iniciar a aplicação de tais quotas.

Neste caso, "apenas" se obriga a comunicar à AT para não existirem quotas perdidas. No pedido deverão ser indicadas as quotas a praticar e as razões que justificam a respetiva utilização.

Depreciações viaturas (nº1 alínea e) artigo 34.º CIRC)

As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante definido pela portaria 467/2010, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo.

Tipo de viatura LP	Períodos de tributação iniciados				
	Antes de 2010-01-01	A partir de 2010-01-01	A partir de 2011-01-01	A partir de 2012-01-01	A partir de 2015-01-01
Convencionais	29 927,87	40 000,00	30 000,00	25 000,00	25 000,00
Movidos exclusivamente a energia elétrica	29 927,87	40 000,00	45 000,00	50 000,00	62 500,00
Veículos Híbridos Plug-in	29 927,87	40 000,00	30 000,00	25 000,00	50 000,00
Veículos movidos a GPL ou a GNV	29 927,87	40 000,00	30 000,00	25 000,00	37 500,00

A depreciação não aceite está sujeita a tributação autónoma.

Para a determinação da depreciação não aceite é necessário entrar em linha de conta com o ano de aquisição da viatura.

Acréscimo das depreciações não aceites no campo 719 do Q07

Viaturas	Ano aquisição	Taxa de depreciação	Valor de aquisição	Valor limite	Depreciação sobre valor aquisição	Depreciação sobre limite	Valor a crescer campo 719
Viatura LP A (convencional)	2020	25%	40.000€	25.000€	40.000€ x 25% = 10.000€	25.000€ x 25% = 6.250€	3.750€
Viatura LP C (elétrica)	2019	25%	60.000€	60.000€	60.000€ x 25% = 15.000€	60.000€ x 25% = 15.000€	—€
					25.000€	21.250€	3.750€

Elementos de reduzido valor

Artigo 19.º do DR 25/2009 e Artigo 33.º do CIRC



Contabilisticamente deverão ser ponderadas duas situações: a vida útil (>< 1 ano e se > 1 ano atender à materialidade dos bens). No entanto existe a possibilidade de aceitação fiscal num único exercício da depreciação a 100% dos elementos com valor < 1.000€.

Imparidade

Para determinar se um item do ativo fixo tangível está, ou não, com imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12.

Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus ativos, como determina a quantia recuperável de um ativo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

Um ativo está em Imparidade quando a Quantia Escriturada é superior à Quantia Recuperável.

A quantia recuperável é a quantia mais alta entre o justo valor menos custos de alienação de um ativo e o seu valor de uso.

Procedimentos práticos na Modelo 22:

Campo 719 (a acrescentar):

Perdas por imparidade de ativos não correntes (artº31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º34.º, n.º1), não aceites como gastos	719	.	.	,
---	-----	---	---	---

Campo 781 (a deduzir):

Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28, 28.º-A, n.º1 e 31.º-B, n.º7)	781	.	.	,
--	-----	---	---	---

Conforme referido no n.º 1 do artigo 31º-B podem ser aceites como gastos fiscais as perdas por imparidade em ativos não correntes provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

Abates e Desvalorizações excecionais (artigo 31.º-B)

Na comunicação à AT, do abate de bens do ativo fixo tangível, não existe na legislação fiscal norma que obrigue à comunicação do abate de bens obsoletos.

Não é obrigatória para efeitos de IVA, embora seja recomendável (quando os bens existam), para dar maior credibilidade à operação de abate e evitar a presunção de venda constante do art.º 86.º do Código.

Mas existe obrigatoriedade de comunicar à AT, quando os bens não se encontrem totalmente depreciados, tendo em vista a consideração como gasto fiscal da perda excecional (art.º 31.º-B do CIRC), ou, caso os elementos em causa tenham valor económico, dada a preocupação de evitar a presunção prevista no art.º 86.º do CIVA.

A dedutibilidade das perdas por imparidade em ativos não correntes é aplicável em situações provenientes de causas anormais comprovadas, designadamente: desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excecionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal. Exemplo: abandono de instalações arrendadas, sendo perdidas a favor do proprietário as benfeitorias efetuadas).



Nos termos do nº 7 do artigo 31º do CIRC, as perdas por imparidade em ativos tangíveis amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais, são consideradas dedutíveis, em partes iguais, durante o período de vida útil remanescente desse ativo ou até ao período anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

Comunicação à AT:

Quando os factos que determinaram a desvalorização excecional ocorrem no mesmo período de tributação em que ocorre o abate físico, desmantelamento o abandono ou a inutilização:

O gasto é dedutível desde que

- Seja comprovado o abate – auto testemunhado e identificado e comprovados os factos;
- O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos bens;
- Seja comunicado ao serviço de finanças com antecedência mínima de 15 dias;
- Esteja devidamente suportado no dossier fiscal.

Quando os factos que determinaram a desvalorização excecional **não** ocorrem no mesmo período de tributação em que ocorre o abate físico, desmantelamento o abandono ou a inutilização:

O gasto é dedutível desde que:

- Se obtida aceitação da AT (requerimento a efetuar);
- Decisão do órgão competente de gestão que confirme os factos;
- E seja indicado o destino a dar aos bens

Este procedimento deve ser realizado até ao fim do 1º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos.

No período em que se efetuar o abate efetivo dos bens, devem ser realizados os mesmos procedimentos referidos acima:

- Seja comprovado o abate – auto testemunhado e identificado;
- O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos bens;
- Seja comunicado ao serviço de finanças com antecedência mínima de 15 dias;
- Esteja devidamente suportado no dossier fiscal.

Mais valias e reinvestimento (artigo 48.º do CIRC)

O conceito de mais-valias e menos-valias realizadas está disposto no artigo 46º do Código de IRC (CIRC), considerando-se como tal os ganhos obtidos ou as perdas sofridas na transmissão onerosa ou decorrentes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, nomeadamente por expropriação, de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos de produção, incluindo ainda as participações financeiras não mensuradas ao justo valor.



A diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias resultantes dessas operações sobre ativos não correntes, quando obtidas por sujeitos passivos de IRC, concorrem para a formação do lucro tributável na sua totalidade, conforme a alínea h) do nº 1 do artigo 20º do CIRC.

A mais ou menos valia fiscal é determinada pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, conforme previsto no nº 2 do artigo 46º do CIRC.

O valor de realização é dado pelo valor da contraprestação recebida ou receber do adquirente.

O valor de aquisição deduzido de perdas por imparidade e depreciações acumuladas aceites fiscalmente é determinado pelo custo de aquisição do imóvel, incluindo as despesas diretamente relacionados com a aquisição (p.e. despesas de conservatória), deduzido das depreciações aceites fiscalmente determinadas nos termos do DR 25/2009 e perdas por imparidade aceites fiscalmente nos termos do artigo 31-Bº do CIRC e deduções previstas no artigo 45º-A do CIRC.

O valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, para determinação da mais ou menos valia fiscal, deve ser atualizado pelo coeficiente de desvalorização monetária, se tiverem decorrido pelo menos dois anos da data de aquisição até à data da alienação, conforme previsto no artigo 47º do CIRC.

Os coeficientes de desvalorização da moeda são os previstos na Portaria a publicar anualmente pelo Ministro das Finanças. Para as alienações do período de 2022, deve verificar-se a Portaria n.º 253/2022, de 20/10.

No entanto, no caso de existir intenção de reinvestir o valor de realização da alienação ou em resultado de indemnizações por expropriação ocorridos de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos de produção, na aquisição, produção ou construção de outro ativo não corrente (não incluindo propriedades de investimento e investimentos financeiros), afetos à exploração, essa diferença positiva entre as mais-valias e as menos valias pode ser considerada apenas em metade do seu valor para a determinação do lucro tributável, conforme previsto no nº 1 do artigo 48º do CIRC.

Para se aplicar o referido regime de reinvestimento previsto no nº 1 do artigo 48º do CIRC há que cumprir determinados requisitos.

Esses requisitos são:

- O valor de realização obtido correspondente à totalidade das transmissões onerosas ou das indemnizações por expropriação dos ativos não correntes alienados deve ser aplicado na aquisição, produção ou construção de outros ativos não correntes (não incluindo propriedades de investimento e investimentos financeiros), tendo que estar afetos à exploração da atividade do sujeito passivo;
- O reinvestimento dos valores de realização resultantes das transmissões onerosas ou das indemnizações de sinistros dos ativos não correntes (não incluindo propriedades de investimento e investimentos financeiros) pode ser efetuado no próprio de tributação em que se verificaram essas operações, no período anterior, ou até ao final dos dois períodos seguintes;
- Sejam detidos por um período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização;



- Essa aplicação do valor da realização pode ser efetuada em bens adquiridos em estado de uso, para se poder beneficiar no regime de reinvestimento.

No entanto, quando se tratar da aquisição de ativos não correntes em estado de uso, não se pode aplicar o referido regime de reinvestimento se o vendedor desses bens for um sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais, conforme conceito estabelecido no nº 4 do artigo 63º do CIRC.

Para se beneficiar do regime de reinvestimento previsto no artigo 48º do CIRC, a entidade deve aplicar o valor de realização obtido com a alienação dos ativos não correntes (não incluindo propriedades de investimento e investimentos financeiros), na aquisição, fabricação ou construção de elementos de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis ou de ativos biológicos que não sejam consumíveis, afetos à exploração, que quando sejam bens em estado de usado, não podem ser vendidos por entidades com as quais existam relações especiais.

Para as mais-valias obtidas pela alienação de itens do ativo fixo tangível obtidas no período de 2022, podem ser considerados reinvestimentos as aquisições ou produções realizadas no período de 2021, 2022, 2023 e 2024.

O controlo do reinvestimento é efetuado no quadro 09 do Anexo A da IES.

09 MAIS-VALIAS: REINVESTIMENTO DOS VALORES DE REALIZAÇÃO			
Valor de realização obtido no período:		Reinvestimento em:	Saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias:
Ativos fixos tangíveis	Ano N	Ativos fixos tangíveis	Ativos fixos tangíveis
A0901 . . . ,		A0913 . . . ,	A0907 . . . ,
Ativos intangíveis		Ativos intangíveis	Ativos intangíveis
A0925 . . . ,		A0926 . . . ,	A0928 . . . ,
Ativos biológicos não consumíveis		Ativos biológicos não consumíveis	Ativos biológicos não consumíveis
A0909 . . . ,		A0914 . . . ,	A0921 . . . ,
Propriedades de investimento afetas à exploração		Propriedades de investimento afetas à exploração	Propriedades de investimento afetas à exploração
A0910 . . . ,		A0915 . . . ,	A0922 . . . ,
Partes de capital		Partes de capital	Partes de capital
A0911 . . . ,		A0916 . . . ,	A0923 . . . ,
TOTAL	Ano N - 1	Ativos fixos tangíveis	Ativos fixos tangíveis
A0912 . . . ,		A0917 . . . ,	A0924 . . . ,
		Ativos intangíveis	Ativos intangíveis
		A0927 . . . ,	
		Ativos biológicos não consumíveis	Ativos biológicos não consumíveis
		A0918 . . . ,	
		Propriedades de investimento afetas à exploração	Propriedades de investimento afetas à exploração
		A0919 . . . ,	
	Partes de capital	Partes de capital	
	A0920 . . . ,		

Procedimentos práticos da Modelo22:

Campo 736 (a acrescentar):

Menos-valias contabilísticas	736	. . . ,
------------------------------	-----	---------

O conceito de mais-valias e menos-valias realizadas encontra-se descrito no artigo 46.º do CIRC, devendo ser acrescentadas as menos-valias contabilísticas apuradas.

Campo 739 (a acrescentar):

Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	. . . ,
---	-----	---------

Conforme referido no artigo 46º consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, e bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade.



de exercida respeitantes a ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis, propriedades de investimento e instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º CIRC.

Campo 740 (a acrescentar):

50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	740	.	.	.	,
--	-----	---	---	---	---

Aplicando-se a opção de reinvestimento do artigo 48º do CIRC, a mais-valia fiscal a acrescentar será apenas de 50% com a respetiva indicação no campo 740.

Campo 767 (a deduzir):

Mais-valias contabilísticas	767	.	.	.	,
-----------------------------	-----	---	---	---	---

O conceito de mais-valias e menos-valias encontra-se descrito no artigo 46.º do CIRC, devendo ser deduzidas as mais-valias contabilísticas apuradas.

No caso da alienação de imóveis, há ainda que atender ao artigo 64º do CIRC.

De acordo com este artigo, se o Valor Patrimonial Tributário (VPT) definitivo determinado à data da venda for superior ao valor de realização (do contrato de venda), deve ser esse VPT a ser considerado na determinação do resultado fiscal.

Se o VPT for efetivamente superior ao valor de realização pela venda do imóvel, essa diferença positiva deve ser acrescida no campo 745 do Quadro 07 da Mod. 22.

O Valor Patrimonial Tributário definitivo a considerar para efeitos de aplicação do artigo 64º do CIRC é aquele determinado à data da alienação do imóvel.

Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	.	.	.	,
---	-----	---	---	---	---

Se o imóvel em causa foi adquirido antes de 1 de janeiro de 2004, para efeitos do artigo 64º do CIRC, não existindo a determinação do valor patrimonial tributário para efeitos de IMI no momento da sua aquisição, o valor de aquisição para efeitos fiscais na determinação do resultado tributável em IRC por uma venda futura deve ser o valor da escritura de aquisição do imóvel (que serviu de base para cálculo de SISA), acrescido dos respetivos encargos, incluindo impostos não reembolsáveis (SISA, imposto do selo).

Se o imóvel tiver sido adquirido após 1 de janeiro de 2004, deve ser considerado o VPT definitivo determinado à data da aquisição, quando este seja superior ao custo de aquisição do imóvel, determinado nos termos da NCRF 7.

Se o VPT determinado à data da aquisição for efetivamente superior ao valor de aquisição do imóvel, essa diferença positiva deve ser deduzida no campo 772 do Quadro 07 da Mod. 22.

Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º3, al. b)]	772	.	.	.	,
---	-----	---	---	---	---

Se o custo de aquisição for superior ao VPT determinado à data de aquisição do imóvel, não há que efetuar qualquer correção no quadro 07 da Modelo 22 referente a esse custo de aquisição.



Face a este enquadramento, a determinação do resultado tributável para venda do imóvel pode ser:

Resultado Tributável (RT) (artº 64º do CIRC):

Valor de realização ou VPT se superior: se o VPT for superior – acrescer a respetiva diferença positiva entre o valor de realização e o VPT da data de venda no campo 745 (se inferior não há nada a corrigir).

Valor de aquisição ou VPT se superior (apenas para imóveis adquiridos após 1/1/2004): se o VPT for superior ao custo de aquisição – deduzir a respetiva diferença positiva entre o VPT da data da compra e o custo de aquisição no campo 772 (se inferior não há nada a corrigir).

Caso prático – mais-valias, VPT e reinvestimento

Uma empresa efetua a venda de um imóvel, classificado como item do ativo fixo tangível, por 200.000 euros em dezembro de N. O VPT à data da venda é de 210.000 euros.

O imóvel foi adquirido por 150.000 euros em janeiro de N-4, tendo sido objeto de depreciações de N-4 a N no montante de 28.125 euros. O VPT à data da aquisição foi de 200.000 euros.

A empresa pretende efetuar o reinvestimento da totalidade do valor de realização obtido na aquisição de outro imóvel, a classificar como item do ativo fixo tangível.

Pedido:

Efetuar o tratamento contabilístico e fiscal da operação de alienação do imóvel.

Resolução:

Em termos contabilísticos, a alienação de um imóvel, classificado como um item do ativo fixo tangível, implica o reconhecimento do lucro ou prejuízo nos termos dos parágrafos 66 a 71 da NCRF 7 – “Ativos fixos tangíveis”.

De acordo com o parágrafo 70 da NCRF 7, o ganho ou perda decorrente do desconhecimento de um item do ativo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.

Os proventos líquidos da alienação correspondem ao valor do rédito pela alienação do imóvel, líquido dos respetivos encargos diretamente relacionados para efetuar essa venda.

A quantia escriturada do item do ativo fixo tangível corresponde ao respetivo custo menos depreciações acumuladas (se existirem) e perdas por imparidade acumuladas.

No âmbito do custo do item do ativo fixo tangível, devem ser incluídos os custos com a aquisição dos edifícios, incluindo as benfeitorias realizadas, e reconhecidas como item separado do ativo fixo tangível.

No caso em concreto, tratando-se da venda de um imóvel, classificado como ativo fixo tangível, os cálculos podem ser:

Mais-valia ou menos-valia Contabilística (MVC/mvc) = Valor de realização – (custo de aquisição – depreciações acumuladas – perdas por imparidade acumuladas)

Este cálculo extracontabilístico permite determinar desde logo se a alienação irá determinar uma mais ou menos valia (lucro ou prejuízo).



Os registos contabilísticos da alienação do imóvel podem ser:

Pela anulação das depreciações acumuladas e/ou perdas por imparidade acumuladas:

- Débito da conta 438/9 – "Depreciações acumuladas/perdas por imparidade acumuladas" por contrapartida a crédito da conta 432 – "Edifícios e outras construções", pelo montante das depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas.

Pelo desreconhecimento do imóvel:

- Débito da conta 278x – "Outros devedores e credores", pelo valor a receber de contraprestação pela alienação;

Por contrapartida a:

- Débito da conta 6871 – "Gastos e perdas em investimentos não financeiros – Alienações", pela diferença negativa (menos-valia) entre o valor de realização e a quantia escriturada do imóvel (se for o caso);

- Crédito da conta 431 – "Terrenos e recursos naturais", pela quantia escriturada do terreno;

- Crédito da conta 432 – "Edifícios e outras construções", pela quantia escriturada do imóvel (incluindo as obras);

- Crédito da conta 7871 – "Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros – Alienações", pela diferença positiva (mais-valia) entre o valor de realização e a quantia escriturada do imóvel (se for o caso).

Em termos de IRC, há que determinar a mais ou menos valia fiscal nos termos do art. 46.º e seguintes do CIRC.

Mais-valia Fiscal (MVf) = Valor de realização – (Custo de aquisição – Depreciações aceites fiscalmente – Perdas por imparidade aceites fiscalmente) x Coeficiente desvalorização monetária

O artigo 47.º do CIRC estabelece que nas situações de apuramento das mais ou menos valias em que a aquisição do bem já tenha acontecido há mais de dois anos, o valor líquido contabilístico deve ser corrigido pelo coeficiente de desvalorização da moeda (publicado em Portaria do Ministro das Finanças).

No caso em concreto, para efeitos da determinação do coeficiente de desvalorização monetário, deve ter-se em consideração o ano de aquisição do imóvel (N-4). Como o imóvel irá ser alienado no período de N, os coeficientes de desvalorização da moeda são os previstos na portaria publicada para esse ano da alienação em concreto.

Correções fiscais no Quadro 07 da Modelo 22:

- Deduzir mais-valia contabilística no campo 767; ou acrescer menos-valia contabilística no campo 736;

- Acrescer mais-valia fiscal no campo 739 (se não existir intenção de reinvestimento); (ou campo 740 se existir intenção de reinvestimento – 50% do valor de realização); ou deduzir menos-valia fiscal no campo 769.

Como esta mais-valia se refere a um imóvel, há ainda que ter em atenção o disposto no artigo 64.º do CIRC.

De acordo com este artigo, se o Valor Patrimonial Tributário (VPT) definitivo determinado à data da venda for superior ao valor de realização (do contrato de venda), deve ser esse VPT a ser considerado na determinação do resultado fiscal.



Se o VPT for efetivamente superior ao valor de realização pela venda do imóvel, essa diferença positiva deve ser acrescida no campo 745 do Quadro 07 da Mod. 22.

O Valor Patrimonial Tributário definitivo a considerar para efeitos de aplicação do artigo 64º do CIRC é aquele determinado à data da alienação do imóvel. Não deve ser considerada qualquer alteração posterior ao VPT em função de uma avaliação realizada após essa data de venda, efetuada nomeadamente em resultado da alteração do tipo de utilização do imóvel.

No caso em concreto, deve-se ter em atenção ao VPT definitivo que existia à data da realização da venda do imóvel. Se a modificação do tipo de utilização do imóvel implicou uma alteração do VPT definitivo que foi determinado antes da realização da venda, deve ser considerado este novo VPT para efeitos da aplicação do artigo 64º do CIRC. Se essa modificação implicou que o VPT definitivo do imóvel tenha sido alterado apenas após a data da venda, deve ter-se em consideração o VPT anterior (que existia à data da venda).

Se o imóvel em causa foi adquirido antes de 1 de janeiro de 2004, não existindo a determinação do valor patrimonial tributário para efeitos de IMI no momento da sua aquisição, o valor de aquisição para efeitos fiscais na determinação do resultado tributável em IRC por uma venda futura deve ser o valor da escritura de aquisição do imóvel (que serviu de base para cálculo de SISA), acrescido dos respetivos encargos, incluindo impostos não reembolsáveis (SISA, imposto do selo).

Se o imóvel tiver sido adquirido após 1 de janeiro de 2004, deve ser considerado o VPT definitivo determinado à data da aquisição, quando este seja superior ao custo de aquisição do imóvel, determinado nos termos da NCRF 7.

Se o custo de aquisição for superior ao VPT determinado à data de aquisição do imóvel, não há que efetuar qualquer correção no quadro 07 da Modelo 22 referente a esse custo de aquisição.

Face a este enquadramento, a determinação do resultado tributável para venda do imóvel pode ser:

Resultado Tributável (RT) (artº 64º do CIRC):

Valor de realização ou VPT se superior: se o VPT for superior – acrescer a respetiva diferença positiva entre o valor de realização e o VPT da data de venda no campo 745 (se inferior não há nada a corrigir).

Valor de aquisição ou VPT se superior (apenas para imóveis adquiridos após 1/1/2004): se o VPT for superior ao custo de aquisição – deduzir a respetiva diferença positiva entre o VPT da data da compra e o custo de aquisição no campo 772 (se inferior não há nada a corrigir).

Caso prático – Modelo da revalorização

A entidade adquiriu, em janeiro de N-8, um equipamento para instalar a sua sede social, pelo montante de 200.000 €, tendo considerado que o terreno afeto ao imóvel representa 25% do custo total e atribuiu uma vida útil de 50 anos ao imóvel.

No final do período de N-1, a entidade revalorizou o imóvel com base no justo valor determinado por um avaliador independente, para o montante de 250.000€.



No período de N decidiu deslocalizar a sua atividade e vendeu o imóvel por 210.000€, não tendo intenção de reinvestir o valor obtido.

Sabe-se, ainda, que em N o coeficiente de atualização monetária aplicável nas alienações de bens adquiridos em N-8 é de 1,03.

O VPT do imóvel à data da aquisição foi inferior ao custo de aquisição, sendo também o VPT à data a venda inferior ao valor do contrato de venda.

Pedido:

O tratamento contabilístico e fiscal das operações nos exercícios de N-1 e N, considerando uma taxa de IRC de 21%.

Resolução

1 – Após o reconhecimento como ativo, uma entidade deve escolher o modelo do custo ou o modelo de revalorização como política contabilística, (NCRF 7 § 29). No caso em apreço, a empresa optou, aquando da compra, pelo modelo do custo.

A empresa procedeu à depreciação do valor da construção no montante de 150.000 € = (200.000 € * 75%), numa base sistemática, pelo método da linha reta, tendo-lhe atribuído uma vida útil de 50 anos, obtendo um valor anual de depreciação de 3.000 € = (150.000 ÷ 50).

Débito	Crédito	Valor	Descrição
6422	4382	3.000	Depreciação de N-1

2 – No final do período de N-1, a empresa procedeu à revalorização do imóvel, de acordo com o previsto na alínea b) do parágrafo 35 da NCRF 7. Assim, anulou as depreciações acumuladas reexpressando a quantia líquida para a quantia revalorizada do ativo.

As depreciações acumuladas ascendiam em N-1 a 24.000 €, correspondendo ao somatório das depreciações dos períodos de N-8 a N-1, (3.000 € * 8 = 24.000 €), sendo a quantia escriturada da componente da construção de 126.000 €, (150.000 € - 24.000 €), enquanto que a componente terreno mantém o valor inicial de 50.000 €, já que não é depreciada.

A quantia revalorizada, no montante de 250.000 € será repartida pelas componentes terreno e construção na mesma proporção utilizada no momento da aquisição, 25% terreno e 75% de construção, originando a seguinte repartição:

Terreno 162.500 € (250.000 * 25%)

Construção 187.500 € (250.000 * 75%)

Com base nas quantias escrituradas até ao final de N-1, o excedente de revalorização é obtido da seguinte forma:

Terreno 12.500 € (62.500 € - 50.000 €)

Construção 61.500 € (187.500 € - 126.000 €)



Débito	Crédito	Valor	Descrição
4382	432	26.000	Anulação das depreciações acumuladas
431		12.500	Reconhecimento da revalorização do ativo fixo tangível
432		61.500	
	5891	74.000	

3 – Em termos fiscais, a revalorização do ativo, não é considerada como variação patrimonial positiva, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 21.º do CIRC, o que pressupõe que a base contabilística difere da base fiscal. A diferença positiva entre a quantia escriturada de um ativo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo por impostos diferidos, mesmo se a entidade não pretender alienar o ativo, sendo a quantia escriturada revalorizada do ativo recuperada pelo uso, originando um rendimento tributável que excede a depreciação fiscal.

No caso do valor da construção a diferença entre a base contabilística e a base fiscal ascende a 61.500 ascendendo o imposto a 12.915 €, (61.500 € * 21%).

No que concerne ao terreno, a quantia revalorizada do ativo não pode ser considerada recuperada pelo uso, já que não é sujeita a depreciação, mas sim a ótica de alienação, pelo que a base fiscal do bem é o seu valor de aquisição corrigido pelo seu coeficiente de desvalorização da moeda para o exercício da revalorização.

Considerando um coeficiente de desvalorização da moeda de 1,03 a base fiscal do terreno é de 51.500 €, (50.000 € * 1,03), apurando-se assim uma diferença entre a base contabilística e fiscal de 11.000 € (62.500 € – 51.500 €), o que perfaz um passivo por impostos diferidos de 2.310 € (11.000 € * 0,21).

Débito	Crédito	Valor	Descrição
5892	2742	15.225	Reconhecimento de passivo por impostos diferidos

15.225 € = 12.915 € + 2.310 €

4 – No ano de 2021, a venda do bem origina o seu desreconhecimento do balanço como ativo (NCRF 7, §§ 66 a 70), com a consequente transferência do excedente de revalorização para resultados transitados (NCRF 7, §41).

Débito	Crédito	Valor	Descrição
12/278	6871	210.000	Recebimento ou valor a receber pela alienação
6871		250.000	Desreconhecimento da quantia escriturada (revalorizada)
	431	62.500	
	432	187.500	
5891	56	74.000	Transferência do excedente de revalorização para resultados transitados
56	5892	15.225	Transferência do imposto diferido do excedente de revalorização para resultados transitados
2742	8122	15.225	Reversão do passivo por impostos diferidos

5 – A venda do imóvel originou o reconhecimento de uma menos-valia contabilística no montante de 40.000€ (210.000 – 250.000). Em termos fiscais, o valor apurado pela contabilidade não é considerado na formação do lucro tributável, sendo acrescido no campo 736 o valor apurado da menos valia contabilística.

O valor considerado para efeitos fiscais deste movimento traduz-se numa mais-valia no montante de 37.080 €, calculada nos termos do art.º 46.º do CIRC, a crescer no campo 739 da declaração modelo 22, calculada como se segue:



Valor da venda – [(Valor de aquisição-Depreciações fiscais) x Coeficiente de atualização]

210.000 – [(200.000 – 26.000) x 1,03] = 37.080€

Regime microentidades

Quadro resumo das principais características do regime

Ativos fixos tangíveis	Tratamento contabilístico na NC-ME
Mensuração inicial	Custo
Mensuração subsequente	Custo
Revalorização	Não é permitida
Capitalização de encargos de financiamento	Não é permitida
Ativos Biológicos de produção	Tratados como AFT
Propriedades de investimento	Tratados como AFT (apenas permitido modelo do custo sem reconhecimento de perdas por imparidade)
Depreciações	Apenas o método da linha reta
Perdas por imparidade	Não está previsto o seu reconhecimento nem análise casuística

Tributação autónoma – Artigo 88.º CIRC

Sujeição a tributação autónoma, dos encargos efetuados ou suportados com (e não apenas os encargos dedutíveis), sendo aplicado, nomeadamente a viaturas ligeiras de passageiros, a viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre veículos, a motos ou motociclos.

No caso das viaturas acima referidas serem movidas exclusivamente a energia elétrica, não existe qualquer tributação autónoma.

No caso de viaturas das viaturas acima referidas serem híbridas plug-in, e viaturas movidas a GNV, existe uma redução nas taxas.

Taxas de tributação autónoma viaturas ligeiras: n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC

Custo de aquisição (valores em €)	“Normais”	Híbridas plug-in	Movidas a GNV	Elétricas
Inferior a 27 500	10%	5%	7,5%	0%
Igual ou superior a 27 500 e inferior a 35 000	27,5%	10%	15%	0%
Igual ou superior a 35 000	35%	17,5%	27,5%	0%

Prejuízo fiscal

Todas as taxas de tributação autónoma são agravadas em 10 pontos percentuais para sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.

De acordo com a Lei do OE para 2021 (artigo 375º):

Não aplicação deste agravamento quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo em 2020 e 2021 se cumpridas determinadas condições:



- Este agravamento de 10 pp não é aplicável, nos períodos de tributação de 2020 e 2021, quando o sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores e a Modelo 22 e IES, relativas aos dois períodos de tributação anteriores, tenham sido cumpridas dentro do prazo legal (apenas se aplica à primeira declaração e não a eventuais declarações de substituição).

- Este agravamento também não é igualmente aplicável, nos períodos de tributação de 2020 e 2021, quando estes correspondam ao período de tributação de início de atividade ou a um dos dois períodos seguintes.

- Este não agravamento apenas é aplicável às cooperativas e às micro, pequenas e médias empresas, de acordo com os critérios definidos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro.

Decorrente do OE 2020, temos:

Quanto às viaturas ligeiras de passageiros e ligeiras de mercadorias (tipo N1) em termos genéricos, existe um alargamento do universo de viaturas ao qual se aplica a taxa mais baixa (10 por cento), passando o limite máximo de valor de aquisição máximo dessa taxa de 10 por cento de 25 000 para 27 500 euros.

A taxa de tributação autónoma intermédia (27,5 por cento) passa a ser aplicada a viaturas com custo de aquisição entre um montante igual ou superior a 27 500 euros e inferior a 35 000 euros.

A taxa mais agravada mantém os limites inalterados.

Decorrente do OE 2021, temos alteração no Artigo 88.º n.º 18 do CIRC tributações autónomas

Aplicável apenas às viaturas híbridas plug-in.

As taxas reduzidas de tributação autónoma de 5%, 10% e 17,5%, passam a aplicar-se apenas a (mesmo sendo viaturas adquiridas antes de 2021) a viaturas ligeiras de passageiros híbridas plugin, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima, no modo elétrico, de 50km e emissões oficiais inferiores a 50gCO₂/km.

Esta informação consta do documento único automóvel.

Informação vinculativa Processo: Proc. n.º 497/21 PIV n.º 19 670 Despacho de 2021-02-15

As taxas de tributação autónoma a aplicar aos encargos com viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, no período de tributação de 2021, independentemente de as viaturas terem sido adquiridas ou objeto de contrato de *renting* até 31 de dezembro de 2020, são as taxas em vigor constantes no n.º 18 do art.º 88.º do CIRC, em conjugação com as alíneas do n.º 3 daquela mesma norma.

Assim, no caso das viaturas ligeiras de passageiros híbridas plug-in, cuja bateria possa ser carregada através de ligação à rede elétrica e que tenham uma autonomia mínima no modo elétrico, de 50Km e emissões inferiores a 50g CO (índice²)/km, as taxas referidas nas alíneas a) b) e c) do n.º 3 são respetivamente de 5%, 10% e 17,5%, de acordo com a redação da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (Lei do OE 2021, em vigor em 1 de janeiro de 2021), uma vez que, apesar de as viaturas terem sido adquiridas ou alugadas em períodos anteriores, os encargos são respeitantes ao período de 2021, aos quais se aplicam as taxas em vigor nesse período.



Utilização pessoal pelo trabalhador de viatura automóvel – Artigo 2º CIRS

De acordo com o n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS consideram-se rendimentos de trabalho dependente, os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador, de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito, sobre a imputação da referida viatura automóvel.

Na esfera do trabalhador:

- É Rendimento em espécie;
- Rendimento englobado e tributado às taxas marginais de IRS;
- Sujeito a segurança social (mas apenas que cumpridas todas as condições previstas no artigo 46º-A do Código contributivo).

Na esfera do empregador:

- O afastamento total das tributações autónomas que incidem sobre viaturas ligeiras de passageiros;
- Não sujeito a retenção na fonte (no entanto releva para cálculo das taxas);
- Sujeito a segurança social (mas apenas que cumpridas todas as condições previstas no artigo 46º-A do Código contributivo).

Rendimento a tributar para efeitos de IRS – Artigo 24º CIRS

= 0,75% x **valor de mercado da viatura** x n.º meses de utilização

Valor de mercado = valor de aquisição x Coeficiente de desvalorização acumulado da Portaria nº 383/2003 de 14 de maio (determina que o valor de mercado é o resultante da diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização acumulada correspondente ao número de anos do veículo)

Rendimento a tributar para efeitos de segurança social – Artigo 46º-A CC

= 0,75% x **valor de aquisição** da viatura x n.º meses de utilização

A base de cálculo em sede de IRS e em sede de segurança social é diferente.

Caso prático

Em 1 de Janeiro de N, a empresa A, celebrou com um trabalhador, um acordo escrito de utilização a título pessoal de uma viatura ligeira de passageiros, adquirida em janeiro de N-2 por 50.000€. Para efeitos do processamento mensal de remunerações, teríamos:

Rendimento a tributar em 31 de janeiro de N em IRS:

[0,75% x valor de mercado da viatura x 1 mês], em que,

Valor de mercado viatura = valor de aquisição - (valor de aquisição x Coeficiente de desvalorização acumulado da portaria n.º 383/2003)



= 50.000 – (50.000€ x 0,35) idade da viatura é 2 ano

= 50.000€ – 17.500€ = 32.500€ assim 0,75% x 32.500€ = 243,75€

Rendimento a tributar em 31 de janeiro de N em segurança social:

Base 0,75% x Valor aquisição da viatura = 50.000 x 0,75% = 375€

Da responsabilidade do trabalhador:

$375€ \times 11\% = 41,25€$

Da responsabilidade da entidade empregadora:

$375€ \times 23,75\% = 89,06€$

Estes montantes deverão ser objeto de inclusão no recibo de vencimento (remuneração em espécie) bem como na DMR AT mensalmente, e eventualmente, na declaração de remunerações para a segurança social (se aplicável).

Enquadramento em Segurança Social:

O artigo 46.º-A do código contributivo – uso pessoal de viatura automóvel considera que a viatura é para uso pessoal sempre que tal se encontre previsto em acordo escrito entre o trabalhador e a entidade empregadora do qual conste:

- A afetação, em permanência, ao trabalhador, de uma viatura automóvel concreta;
- Que os encargos com a viatura e com a sua utilização sejam integralmente suportados pela entidade empregadora;
- Menção expressa da possibilidade de utilização para fins pessoais ou da possibilidade de utilização durante 24 horas por dia e o trabalhador não se encontre sob o regime de isenção de horário de trabalho.

Assim, se as despesas com a viatura não forem suportadas na totalidade pelo empregador, a viatura automóvel não é considerada como de uso pessoal do trabalhador – Cfr. art.º 46.º-A, n.º 1, al. b), do Código Contributivo, que dispõe:

b) Que os encargos com a viatura e com a sua utilização sejam integralmente suportados pela entidade empregadora.

Não haverá, em princípio incidência contributiva para a segurança social sobre o uso da viatura nesta situação (apenas sujeição a IRS).

Importará, no entanto, ter em conta os montantes suportados pelo trabalhador, no caso de serem irrelevantes, na medida que esse facto poderá ser interpretado em sede de fiscalização como uma forma de contornar a lei.

O uso da viatura pelo trabalhador, que se encontra no regime de isenção de horário de trabalho, não é considerado uso pessoal, face ao disposto no art.º 46.º-A, n.º 1, al. c), do Código Contributivo, que dispõe:



c) Menção expressa da possibilidade de utilização para fins pessoais ou da possibilidade de utilização durante 24 horas por dia e o trabalhador não se encontra sob o regime de isenção de horário de trabalho.

Não haverá, em princípio incidência contributiva para a segurança social sobre o uso da viatura nesta situação (apenas sujeição a IRS).

Incidência contributiva sobre a utilização pessoal de viatura automóvel da entidade patronal que gere encargos para esta nas situações em que existe acordo de isenção de horário.

4. Ativos intangíveis

Procedimentos de conferência relevantes

✓	Rever a contabilização das despesas de pesquisa / investigação
✓	Rever a contabilização das despesas de desenvolvimento
✓	Analisar a existência de marcas geradas internamente, despesas de publicidade, despesas de constituição e aumento de capital e rever o seu tratamento contabilístico
✓	Ativos intangíveis com vida útil indefinida - Verificar se existe depreciação em 10 anos face às alterações ao SNC 2016

Enquadramento nas normas contabilísticas

O tratamento contabilístico dos ativos intangíveis está previsto na NCRF 6 – “Ativos intangíveis” e nos capítulos 8 da NCRF-PE, NCRF-ESNL e NC-ME.

Estas normas prescrevem o tratamento contabilístico de ativos intangíveis que não sejam especificamente tratados noutras Normas.

Esta Norma exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e apenas se, critérios especificados forem satisfeitos. A Norma também especifica como mensurar a quantia escriturada de ativos intangíveis e exige divulgações especificadas acerca de ativos intangíveis.

As entidades gastam com frequência recursos, ou incorrem em passivos, pela aquisição, desenvolvimento, manutenção ou melhoria de recursos intangíveis tais como conhecimentos científicos ou técnicos, conceção e implementação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento de mercado e marcas e objetivos comerciais (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações).

Exemplos comuns de itens englobados nestes grupos são o software de computadores, patentes, copyrights, filmes, listas de clientes, direitos de hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franchises, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, quota de mercado e direitos de comercialização.

Cumprimento da definição de ativo intangível:

Nem todos os itens descritos satisfazem a definição de um ativo intangível, i.e. identificabilidade, controlo sobre um recurso e existência de benefícios económicos futuros.

Se um item que esteja dentro do âmbito desta Norma não satisfizer a definição de um ativo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto quando for incorrido.



Porém, se o item for adquirido numa concentração de atividades empresariais, faz parte do goodwill reconhecido à data da aquisição.

Identificabilidade:

Um ativo intangível é identificável se:

- a) For separável, i. e. capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente da intenção da entidade de o fazer; ou
- b) Resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente desses direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlo

Uma entidade controla um ativo se tiver o poder de obter benefícios económicos futuros que fluam do recurso subjacente e puder restringir o acesso de outros a esses benefícios. A capacidade de uma entidade de controlar os benefícios económicos futuros de um ativo intangível enraíza-se nos direitos legais que sejam de cumprimento forçado por um tribunal.

Benefícios económicos futuros que fluam do ativo intangível

Os benefícios económicos futuros que fluam de um ativo intangível podem incluir réditos da venda de produtos ou serviços, poupanças de custos, ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual num processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros e não aumentar os réditos futuros.

Cumprimento dos critérios de reconhecimento

O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz:

- a) A definição de ativo intangível; e
- b) Os critérios de reconhecimento de ativos.

Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e apenas se:

- a) For provável que os benefícios económicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade; e
- b) O custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo.

Procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos intangíveis:

- Aquisição separada;
- Aquisição como parte de uma concentração de atividades empresariais;
- Aquisição por meio de um subsídio das entidades públicas;



- Troca de ativos;
- Goodwill gerado internamente;
- Ativos intangíveis gerados internamente.

Iremos especificar os procedimentos de reconhecimento e mensuração dos ativos intangíveis gerados internamente.

Ativos intangíveis gerados internamente

Fase de pesquisa

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

Exemplos de atividades de pesquisa são:

- a) Atividades visando a obtenção de novos conhecimentos;
- b) A procura de, avaliação e seleção final de, aplicações das descobertas de pesquisa ou de outros conhecimentos;
- c) A procura de alternativas para materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- d) A formulação, conceção, avaliação e seleção final de possíveis alternativas de materiais, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou melhorados.

Fase de desenvolvimento

Um ativo intangível proveniente de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de um projeto interno) deve ser reconhecido se, e apenas se, uma entidade puder demonstrar tudo o que se segue:

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



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

Mensuração após reconhecimento

Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo ou o modelo de revalorização do como sua política contabilística.

Modelo do custo

Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.

Modelo de revalorização

Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que seja o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente e quaisquer perdas por imparidade acumuladas subsequentes. Para a finalidade de revalorizações segundo esta Norma, o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado ativo. As revalorizações devem ser feitas com tal regularidade que na data do balanço a quantia escriturada do ativo não difira materialmente do seu justo valor.

O modelo de revalorização não permite:

- a) A revalorização de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; ou
- b) O reconhecimento inicial de ativos intangíveis por quantias que não sejam o custo.

A frequência de revalorizações depende da volatilidade dos justos valores dos ativos intangíveis que estão a ser revalorizados. Se o justo valor de um ativo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é necessária uma revalorização adicional.

Alguns ativos intangíveis podem sofrer movimentos significativos e voláteis no justo valor necessitando, por conseguinte, de revalorizações anuais.

Tais frequentes revalorizações são desnecessárias para ativos intangíveis com apenas movimentos insignificantes no justo valor.

Mensuração subsequente: custo ou revalorização

Comparação dos regimes contabilísticos no modelo de revalorização

REGIME	Mensuração subsequente
NCRF	Admitida a revalorização (no entanto o justo valor deve ser determinado com referência a um mercado ativo)
NCRF – PE	Apenas modelo do Custo
NC – ME	Apenas modelo do Custo
NCRF – ESNL	Apenas modelo do Custo

De notar que se existir revalorização as depreciações deverão ser objeto de acréscimo no Q07 (campo 719)



Vida útil

Uma entidade deve avaliar se a vida útil de um ativo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração de, ou o número de unidades de produção ou de unidades similares constituintes dessa vida útil.

Um ativo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base numa análise de todos os fatores relevantes, não houver limite previsível para o período durante o qual se espera que o ativo gere fluxos de caixa líquidos para a entidade.

Ativos intangíveis com vidas úteis finitas

Período de amortização e método de amortização:

A quantia depreciável de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.

A amortização deve começar quando o ativo estiver disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida.

Valor residual

O valor residual de um ativo intangível com uma vida útil finita deve ser assumido como sendo zero a menos que:

- a) Haja um compromisso de um terceiro de comprar o ativo no final da sua vida útil; ou
- b) Haja um mercado ativo para o ativo e: i) O valor residual possa ser determinado com referência a esse mercado; eii) Seja provável que tal mercado exista no final da sua vida útil.

A quantia depreciável de um ativo com uma vida útil finita é determinada após dedução do seu valor residual. Um valor residual que não seja zero implica que uma entidade espera alienar o ativo intangível antes do fim da sua vida económica.

Revisão do período de amortização e do método de amortização

O período de amortização e o método de amortização para um ativo intangível com uma vida útil finita devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro.

Se a vida útil esperada de um ativo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade.

Ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas

Conforme disposto no parágrafo 105 da Norma:

Um ativo intangível com uma vida útil indefinida deve ser amortizado num período máximo de 10 anos, aplicando-se-lhe com as necessárias adaptações o disposto nos parágrafos 95 a 104 da Norma.

- Aplicável mesmo aos intangíveis existentes antes de 2016 (ver FAQ 30 da CNC).
- Aplicável a todos os regimes contabilísticos
- Acresce amortização no Q07 campo 719



Caso prático – A questão dos WEB SITES

Pedido:

Qual o tratamento contabilístico inerente aos dispêndios de construção de um "web site" desenvolvido por entidade terceira?

Resolução:

Se o objetivo do "web site" for o de apenas promover e publicitar os produtos e serviços da entidade, o correspondente dispêndio deve ser reconhecido como gasto quando incorrido, uma vez que não é expectável que fluam para a entidade benefícios económicos que ultrapassem o período contabilístico.

Se o "web site", para além dos aspetos publicitários, constituir uma plataforma para a realização de vendas "on-line", esperando-se, por conseguinte, que do seu uso fluam benefícios económicos futuros para a entidade, então o seu custo poderá ser reconhecido como um ativo intangível se se encontrarem reunidas todas as condições previstas na NCRF 6 – Ativos intangíveis.

Recuperabilidade da quantia escriturada — perdas por imparidade

Para determinar se um ativo intangível está com imparidade, uma entidade aplica a NCRF 12 — Imparidade de Ativos.

Esta Norma explica quando e como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus ativos, como determina a quantia recuperável de um ativo e quando reconhece ou reverte uma perda por imparidade.

Regime fiscal dos ativos intangíveis vida útil indefinida – Artigo 45.º A do CIRC n.º1 (reforma do IRC)

O valor de aquisição é considerado como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o seu reconhecimento inicial.

Dedução da amortização no campo 792 do Q07

Aplicável a:

- Elementos da propriedade industrial tais como marcas;
- O goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais (trespasses);
- Adquiridos a partir de 01/01/2014 (art.º 12º da Lei nº 2/2014 de 16/1).

Não Aplicável a:

- Intangíveis adquiridos no âmbito de operações de fusão e cisão;
- Goodwill respeitante a participações sociais;
- Intangíveis adquiridos a paraísos fiscais.

Mais valias e reinvestimento (artigo 48.º do CIRC)

- Similar ao explicado para os ativos fixos tangíveis.



Regime microentidades

Quadro resumo das principais características do regime

Ativos fixos tangíveis	Tratamento contabilístico na NC-ME
Mensuração inicial	Custo
Mensuração subsequente	Custo
Revalorização	Não é permitida
Depreciações	Apenas o método da linha reta
Perdas por imparidade	Não está previsto o seu reconhecimento nem análise casuística
Despesas de instalação	Gasto do período
Despesas de investigação (pesquisa)	Gasto do período
Despesas de desenvolvimento	Norma é omissa quanto às regras de reconhecimento
Despesas com atividades de publicidade	Gasto do período

Caso prático – Marcas

A entidade adquiriu em janeiro de 2015 a propriedade de uma prestigiada marca de cosméticos pelo montante de 200.000 €. Tendo em consideração as regras de reconhecimento e mensuração constantes na NCRF 6, a marca foi considerada como um ativo intangível com vida útil indefinida.

Pedido:

O tratamento contabilístico e fiscal das operações nos exercícios de 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, considerando uma taxa de IRC de 21% e vida útil indefinida e a sua repercussão fiscal.

Resolução

1 – No exercício de 2015, a empresa ao reconhecer e mensurar o ativo intangível com uma vida útil indefinida não procedeu à sua amortização, submetendo o ativo a testes de imparidade. (NCRF 6 § 106 e § 107 – redação anterior às alterações introduzidas pelo D.L. 98/2015 de 2 de junho).

Débito	Crédito	Valor	Descrição
44x	12/271	200.000	Aquisição da marca

Em termos fiscais e de acordo com o disposto no art.º 45-A do CIRC, pode-se deduzir uma vigésima parte do custo do ativo no apuramento do lucro tributável, originando uma diferença entre o valor contabilístico e o valor fiscal. No caso em concreto a empresa inscreveu o valor de 10.000 € no campo 792 da modelo 22, resultando daí um passivo por impostos diferidos no valor de 2.100 € (10.000 € * 21% = 2.100 €).

Débito	Crédito	Valor	Descrição
8122	2742	2.100	Reconhecimento do passivo por impostos diferidos

2 – No exercício de 2016, com a entrada em vigor do DL 98/2015 de 2 de junho, um ativo intangível com vida útil indefinida passa a ser amortizado num período máximo de 10 anos. (NCRF 6 § 105 – redação atual, após as alterações introduzidas pelo D.L. 98/2015 de 2 de junho).

Débito	Crédito	Valor	Descrição
643	448	20.000	Amortização do período de 2016

Em termos fiscais esta amortização não é aceite fiscalmente apesar de o procedimento contabilístico ter sido alterado, passando a prever uma amortização.



Estes ativos continuam a não ter uma vida útil definida, pelo que também não possuem uma vigência temporal limitada, o que determina que o gasto com amortização continua a não ser dedutível para efeitos de IRC.

A dedução fiscal prevista no artigo 45º-A do CIRC não deve ser confundida com a dedução fiscal da amortização contabilizada, tratando-se de dois procedimentos distintos, com âmbito e propósitos diferentes.

Assim, no caso concreto a empresa acresce o valor da amortização de 20.000 € no campo 719 do quadro 07 da modelo 22, bem como, continua a deduzir no campo 792 do mesmo quadro 07 o montante de 10.000 € que deduziu no ano de 2015.

Conforme se pode constatar no quadro seguinte, no ano de 2016 o ativo tem a mesma base contabilística e fiscal, pelo que se deve reverter o passivo por impostos diferidos calculado no ano anterior, no montante de 2.100 €.

Ano	Valor Contabilístico	Valor Fiscal	Diferença anual	Diferença acumulada
2015	200.000,00	190.000,00	-10.000,00	-10.000,00
2016	180.000,00	180.000,00	10.000,00	0,00
2017	160.000,00	170.000,00	10.000,00	10.000,00
2018	140.000,00	160.000,00	10.000,00	20.000,00
2019	120.000,00	150.000,00	10.000,00	30.000,00
2020	100.000,00	140.000,00	10.000,00	40.000,00
2021	80.000,00	130.000,00	10.000,00	50.000,00
2022	60.000,00	120.000,00	10.000,00	60.000,00
2023	40.000,00	110.000,00	10.000,00	70.000,00
2024	20.000,00	100.000,00	10.000,00	80.000,00
2025	0,00	90.000,00	10.000,00	90.000,00
2026		80.000,00	-10.000,00	80.000,00
2027		70.000,00	-10.000,00	70.000,00
2028		60.000,00	-10.000,00	60.000,00
2029		50.000,00	-10.000,00	50.000,00
2030		40.000,00	-10.000,00	40.000,00
2031		30.000,00	-10.000,00	30.000,00
2032		20.000,00	-10.000,00	20.000,00
2033		10.000,00	-10.000,00	10.000,00
2034		0,00	-10.000,00	0,00



Débito	Crédito	Valor	Descrição
2742	8122	2.100	Reversão do passivo por impostos diferidos

3 – Nos anos de 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022 a empresa continua a amortizar o ativo intangível pelo mesmo valor.

Débito	Crédito	Valor	Descrição
643	448	20.000	Amortização em cada período

Em termos fiscais continua a proceder às mesmas correções no quadro 07 da modelo 22, acrescentando a amortização contabilística no campo 719 no montante de 20.000 € e deduzindo no campo 792 o valor de 10.000 €, apurando neste exercício um ativo por impostos diferidos no valor de 2.100 € decorrendo da diferença temporária entre a base contabilística e a base fiscal do ativo.

Débito	Crédito	Valor	Descrição
2741	8122	2.100	Reconhecimento do ativo por impostos diferidos

3.5 Capital próprio

3.5.1 Conceito de Capital

De acordo com o § 49 da Estrutura Conceptual (EC) Capital próprio é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos.

Se bem que o capital próprio seja definido como um valor residual, ele pode ser subclassificado no balanço.

Por exemplo, numa sociedade os fundos contribuídos pelos acionistas, os resultados transitados, as reservas que representem apropriações de resultados transitados e as reservas que representem ajustamentos de manutenção do capital podem ser mostradas separadamente.

Tais classificações podem ser relevantes para as necessidades de tomada de decisões dos utentes das demonstrações financeiras quando indiquem restrições legais ou outras sobre a capacidade da entidade distribuir ou, de outra maneira, aplicar o seu capital próprio.

Podem também refletir o facto de detentores de capital numa entidade ter em direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital próprio contribuído.

A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação a fim de dar à entidade e aos seus credores uma medida adicional de proteção dos efeitos de perdas.

A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que pode ser relevante para as necessidades de tomada de decisões dos utentes. As transferências para tais reservas são apropriações de resultados transitados, não sendo, por conseguinte, gastos.

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



Consequentemente, a contabilidade não foi criada com o intuito de determinar o valor de mercado das empresas!

Conceito Financeiro Vs Conceito Físico

Conceito Financeiro

O capital é sinónimo de ativos líquidos ou de capital próprio da empresa (dinheiro investido ou poder de compra investido). Um lucro só é obtido se a quantia financeira (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período contabilístico exceder a quantia financeira (ou dinheiro) dos ativos líquidos no começo do período, depois de excluir distribuições e contribuições aos/dos detentores.

O conceito financeiro de capital é adotado pela generalidade das empresas na preparação das suas Demonstrações Financeiras.

Conceito Físico

Capacidade produtiva ou operacional da empresa, medida em unidades de produção por unidade de tempo. O lucro só é obtido se a capacidade física produtiva (ou operacional) da empresa (ou os recursos ou fundos necessários para conseguir essa capacidade) no fim do período contabilístico exceder a capacidade física no começo do período, depois de excluir distribuições e contribuições aos / dos detentores.

3.5.2 Procedimentos de conferência relevantes

Independentemente do regime normativo adotado, para efeito de encerramento de contas, é importante ter em atenção os seguintes procedimentos de conferência:

- Análise da **certidão de registo comercial**, no sentido de verificar:
 - o Confirmação do capital contabilizado
 - o Mandato dos órgãos sociais
 - o Depósitos das Contas (IES)
- Comparar capital próprio com capital social – **Perda de Metade de Capital**
- Comparar capital próprio do ano anterior com o capital próprio do ano antes do resultado do período e verificar se existem variações
- Analisar o capital próprio, cruzando com outras informações e sinais, para avaliar a **questão da continuidade da empresa**
- Analisar **documentação suporte** de todos os movimentos em capitais próprios (atas, escrituras, contratos)
- Verificar se a imputação do R. L. Período anterior está em conformidade com a **ata de de-liberação**



3.5.3 Rúbricas do Capital Próprio e Variações patrimoniais

Nas sociedades há que distinguir entre Capital Próprio (ou real) e Capital Social (regra geral, nominal).

Capital social - representa a soma das quotas-partes (participações) subscritas pelos sócios/acionistas. Ao invés do capital próprio, que é essencialmente variável, o Capital Social não varia, diretamente, com o desempenho da entidade, representando o termo de comparação, o ponto de partida, o valor que tinha o património na data da constituição.

Capital Próprio - é o excedente do ativo sobre o passivo e representa os fundos aplicados numa sociedade pelos sócios/acionistas (capital inicial) acrescidos dos lucros não levantados ou distribuídos (capital adquirido).

Comparação de Capitais Próprios Ano N Vs Ano N-1

RUBRICAS	NOTAS	DATAS	
		31/XX/N	31/XX/N-1
CAPITAL PRÓPRIO			
Capital próprio			
Capital subscrito			
Acções (quotas) próprias			
Outros instrumentos de capital próprio			
Prémios de emissão			
Reservas legais			
Outras reservas			
Resultados transitados			
Excedentes de revalorização			
Ajustamentos/ Outras variações no capital próprio			
Resultado líquido do período			
Total do capital próprio		0,00	0,00

Variações patrimoniais qualitativas (permutativas) - provocam alterações na composição do património, mas não no seu valor.

Variações patrimoniais quantitativas (modificativas) - provocam alteração na composição e no valor do património:

- **Negativo:** implica diminuição do valor do património
- **Positivo:** implica aumento do valor do património

3.5.4 Reservas

As reservas são essencialmente resultados não distribuídos e surgem principalmente por dois motivos:

- Por uma questão de prudência e previdência, a entidade não deve atribuir aos sócios a totalidade dos lucros mas sim reservar uma parte para fazer face a prejuízos futuros, sempre possíveis;
- No sentido de garantir os interesses dos credores e dos próprios postos de trabalho da entidade, a própria lei comercial obriga a que as sociedades de responsabilidade limitada retenham,



dos lucros líquidos de cada período económico, determinada percentagem para constituição da "reserva legal".

Tipos de reservas:

Reservas legais (art 218 e 295, respetivamente para as SQ e SA)

A reserva legal é obrigatória nos termos dos art.º 218 e 295 do CSC dispondo a lei que a sociedade deve afetar, no mínimo 5% dos lucros do exercício até que o valor da reserva legal atinja 20% do capital social (nas SA's) ou, o montante de 2.500€ (nas Sociedades por Quotas).

No entanto, no contrato da sociedade nada impede de serem fixados montantes mais elevados para a percentagem e montante mínimo referidos.

Ficam ainda sujeitas ao regime da reserva legal as reservas obrigatoriamente constituídas por força da realização de certas operações previstas no CSC, nomeadamente: a aquisições de quotas e ações próprias, amortização de quotas e ações, redução do capital, entre outras igualmente previstas (estas reservas por vezes são designadas como "reservas indisponíveis").

Por outro lado, os prémios de emissão ("ágios", na linguagem do CSC) de ações/quotas ficam também sujeitos ao regime da reserva legal, nos termos do art.º 295, n.º 2, alínea "a" do CSC.

Reservas Estatutárias

Para além da reserva legal, o contrato social pode obrigar que parte dos resultados seja destinado a constituir outras reservas, designadas por reservas estatutárias.

Reservas Especiais ou Contratuais

Consistem na criação ou reforço de reservas obrigatórias, não determinadas pelo CSC ou pelos estatutos societários, mas sim por diplomas legais especiais ou até decorrentes de uma obrigação contratual com terceiros, vg, entidades financiadoras.

Um exemplo é o caso da reserva para dedução por lucros retidos e reinvestidos (DLRR), nos termos do art.32 do CFI (Código Fiscal ao Investimento).

Esta reserva não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do 5º exercício posterior ao da sua constituição.

Reservas Livres

Por fim, para além das reservas referidas, os resultados podem ainda ser aplicados na constituição/ reforço de reservas livres.

Estas reservas (livres) não têm limitações de distribuição aos sócios, podendo ainda ser utilizadas em diversos fins, como é o caso de afetação à criação das reservas indisponíveis abordadas anteriormente (aquisição de ações/quotas próprias), bem como na cobertura de prejuízos e aumento de capital por incorporação de reservas (igualmente já abordado).

Para além da constituição ou reforço de reservas obrigatórias há que atender também às limitações impostas à distribuição de lucros, segundo o estipulado nos art.º 32 e 33 do CSC.



As reservas representam o somatório dos resultados líquidos positivos (lucros) que não tendo sido distribuídos aos sócios, foram sendo retidos pela entidade ao longo dos vários períodos.

A constituição de reservas impede a redução do valor do capital próprio, ou seja, do valor do património da entidade, evitando a redução das disponibilidades e, portanto, dos meios de ação das entidades.

A constituição de reservas promove o robustecimento da entidade, deixando-a melhor prevenida contra eventuais prejuízos futuros e reforçando as garantias das pessoas que com ela se relacionam.

A acumulação de reservas é, pois, um sintoma de prudente administração e um indicador de que a empresa vem exercendo as suas atividades com lucro.

Em termos da legislação comercial as reservas estão previstas nos artigos 218.º, 295.º e 296.º do CSC.

3.5.5 Aplicação dos resultados

A aplicação de resultados abarca em sentido lato, o resultado líquido do período e resultados transitados de exercícios anteriores, bem como outras rubricas do capital próprio que, face à lei e contrato social, possam considerar-se disponíveis para distribuição.

Em sentido restrito, abrange apenas a aplicação do resultado líquido do período, ou seja, contabilisticamente do saldo credor da conta 818.

As modalidades de aplicação de resultados mais usuais são as seguintes:

- Cobertura de prejuízos anteriores (caso existam);
- Reservas legais, estatutárias, especiais, livres (já abordado);
- Gratificações aos órgãos de administração e ao pessoal a título de participação nos lucros;
- Dividendos/lucros a distribuir pelos sócios;
- Resultados transitados (adiamento da aplicação de resultados)

A aplicação dos resultados enquadra-se na questão da obrigação de prestação de contas e respetiva deliberação, nos termos do Cap VI – Apreciação anual da situação da sociedade, art.65 a 70-A do CSC.

De acordo com o art.º 66.º, n.º 5, alínea f) do CSC, o Relatório de Gestão deve indicar uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada, a qual será submetida à apreciação e deliberação da Assembleia Geral que aprova o relatório e contas anuais.

Por outro lado, a partir de 2016, também o anexo das entidades que adotem o SNC com as NCRF completas (regime geral) devem incluir na nota 32.4 uma proposta de aplicação dos resultados.

Direito aos lucros

No que se refere ao direito aos lucros (distribuição):

Nas sociedades por quotas (art.º 217, CSC):

1 – Salvo diferente cláusula contratual ou deliberação tomada por **maioria de três quartos** dos votos



correspondentes ao capital social em **AG** para o efeito convocada, **não pode deixar de ser distribuído aos sócios metade do lucro do exercício** que, nos termos desta lei, seja distribuível.

2 – O crédito do sócio à sua parte dos lucros vence-se decorridos **30 dias** sobre a deliberação de atribuição de lucros, **salvo diferimento consentido pelo sócio**; os sócios podem, contudo, deliberar, com fundamento em situação excecional da sociedade, a extensão daquele prazo até mais 60 dias.

3 – Se, pelo contrato de sociedade, os gerentes ou fiscais tiverem direito a uma participação nos lucros, esta só pode ser paga depois de postos a pagamento os lucros dos sócios.

Nas sociedades anónimas (art.º 294, CSC):

1 – Salvo diferente cláusula contratual ou deliberação tomada por maioria de **três quartos** dos votos correspondentes ao capital social em assembleia geral para o efeito convocada, **não pode deixar de ser distribuída aos acionistas metade do lucro do exercício** que, nos termos desta lei, seja distribuível.

2 – O crédito do acionista à sua parte nos lucros vence-se decorridos que sejam 30 dias sobre a deliberação de atribuição de lucros, salvo diferimento consentido pelo sócio e sem prejuízo de disposições legais que proíbam o pagamento antes de observadas certas formalidades, podendo ser deliberada, com fundamento em situação excecional da sociedade, a extensão daquele prazo até mais 60 dias, se as ações não estiverem admitidas à negociação em mercado regulamentado.

3 – Se, pelo contrato de sociedade, membros dos respetivos órgãos tiverem direito a participação nos lucros, esta só pode ser paga depois de postos a pagamento os lucros dos acionistas.

Limite de distribuição aos sócios

O art.º 32 do CSC (limite da distribuição de bens aos sócios) impõe 3 limites à distribuição de bens aos sócios:

1) Não podem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade quando o capital próprio desta, incluindo o RLP, tal como resulta das contas, seja inferior à soma do capital social e das reservas que a lei ou o contrato não permitem distribuir aos sócios ou se tornasse inferior a esta soma em consequência da distribuição.

Isto significa que após a distribuição, o capital próprio tem que ser superior a soma do capital social com as reservas legais.

2) Os incrementos decorrentes da aplicação do justo valor através de componentes do capital próprio, incluindo os da sua aplicação através do resultado líquido do exercício, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade, quando os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos, liquidados ou, também quando se verifique o seu uso, no caso de ativos fixos tangíveis e intangíveis.

3) Os rendimentos e outras variações patrimoniais positivas reconhecidos em consequência da utilização do **método da equivalência patrimonial**, nos termos das normas contabilísticas e de relato financeiro, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios, nos termos a que se refere o n.º 1, quando sejam realizados.

Por outro lado o art.º 33 (*lucros e reservas não distribuíveis*) do CSC vem referir que:



Não podem ser distribuídos aos sócios os lucros do exercício que sejam necessários para cobrir prejuízos transitados ou para formar ou reconstituir reservas impostas pela lei ou pelo contrato de sociedade.

Devem ser expressamente mencionadas na deliberação quais as reservas distribuídas, no todo ou em parte, quer isoladamente quer juntamente com lucros de exercício.

3.5.6 Conceito de manutenção do Capital Próprio

Perda de metade do capital: artigo 35.º CSC

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

Do ponto de vista societário o capital próprio é uma garantia para os credores, pois (no caso de ser positivo) representa o excesso de valor dos elementos ativos sobre o total do passivo.

Sendo a sua quantia dependente da mensuração dos ativos e passivos, é natural que o legislador exija que tal quantia não se reduza abaixo de certo patamar.

Por sua vez, o capital social enquanto componente do capital próprio está sujeito a formalismos, divulgação pública e restrições de utilização que lhe conferem primordial importância na função de garantia geral dos credores.

Quando se verifica o que fazer?

Artigo 35.º n.º 1 do CSC

*"Resultando das contas de exercício ou de contas intercalares, tal como elaboradas pelo órgão de administração, que metade do capital social se encontra perdido, ou havendo em qualquer momento fundadas razões para admitir que essa perda se verifica, **devem os gerentes convocar de imediato a assembleia geral ou os administradores requerer prontamente a convocação da mesma, a fim de nela se informar os sócios da situação e de estes tomarem as medidas julgadas convenientes.**"*

Promover Assembleia Geral para Informar os Sócios:

- Gerentes – convocar de imediato a assembleia geral
- Administradores – requerer prontamente a convocação da mesma

A fim de nela se informar os sócios da situação e de estes tomarem as medidas julgadas convenientes." (Art.º 35 CSC)

Artigo 35.º n.º 3 do CSC

Administradores / Gerentes

- Do aviso convocatório da assembleia geral constarão, pelo menos, os seguintes assuntos para deliberação pelos sócios:
- A dissolução da sociedade;



- A redução do capital social para montante não inferior ao capital próprio da sociedade, com respeito, se for o caso, do disposto no n.º 1 do artigo 96.º;

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

Assembleia Universal, com dispensa das formalidades prévias de convocação nos termos do artigo 54 do CSC. – Cumpre com esta obrigação

Assembleia da Aprovação das Contas. – Cumpre com esta obrigação

Contabilistas Certificados

- Dever de Alertar: "Relativamente à responsabilidade do Contabilista Certificado, é nossa opinião que a fiscalização da legalidade dos atos da sociedade e cumprimento das disposições do Código das Sociedades ultrapassa claramente o seu âmbito na intervenção. Assim, no caso concreto do art.º 35.º, deverá o CC alertar o órgão de administração para a perda de metade do capital social e as suas consequências."

Parecer jurídico assinado pelo jurista da OCC Amândio Silva, datado de 5/9/2002.

- Divulgar no Anexo (recomendação): "As demonstrações financeiras apresentavam em 30 de junho de 2014 um capital próprio inferior a metade do capital social, sendo por isso aplicáveis as disposições dos artigos 35º e 171º do Código das Sociedades Comerciais ("CSC")."

Recomendação

Comunicação por escrito, ou Menção da Declaração de Responsabilidade – "Foi nos informado pelo CC da situação de perda de metade do capital do artigo 35 do CSC, em que se encontra a sociedade"

Sócios e Acionistas

- Assembleia geral de sócios ou acionistas

- Tomar um conjunto de medidas que resolvam efetivamente a situação de perda de metade de capital (ver diapositivo seguinte)

- "Adiar" o problema, esperando que a situação se resolva naturalmente

Se quiserem "resolver" o problema, não precisam de tomar alguma daquelas medidas que constam na convocatória

Têm é de "discutir" o assunto que deverá estar na ordem de trabalhos da assembleia geral

"É esperado um desempenho positivo da sociedade no futuro que reverta a situação do art.º 35 do CSC". – exemplo de texto a constar da ata

Medidas que poderão ser tomadas

- Aumentos de capital em Dinheiro ou Espécie

- Realização de Prestações Suplementares

- Redução de capital para cobertura de prejuízos

- Revalorização de ativos



- "Operação Harmónio"
- Cobertura de prejuízos
- Conversão de créditos de sócios em capital próprio
- Dissolução/Cessaçã
- Apresentação à insolvência

Sanções por incumprimento

Artigo 528.º CSC – N.º 2: Ilícitos de mera ordenação social

- "A sociedade que omitir em atos externos, no todo ou em parte, as indicações referidas no artigo 171.º deste Código será punida com coima de € 250 a € 1500."

Artigo 523.º CSC: Violação do dever de propor dissolução da sociedade ou redução do capital

- "O gerente ou administrador de sociedade que, verificando pelas contas de exercício estar perdida metade do capital, não der cumprimento ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 35.º é punido com prisão até 3 meses e multa até 90 dias."

Impossibilidade de utilização de benefícios fiscais – Art.º 35.º CSC

- O incumprimento do disposto no artigo 35.º do CSC impede também a utilização de benefícios fiscais, como por exemplo o RFAI e a DLRR, por força do disposto no Código Fiscal do Investimento e nas orientações comunitárias relativas aos auxílios estatais de emergência e à reestruturação de empresas em dificuldade.

3.5.7 Aquisição de quotas próprias

A problemática relacionada com as quotas e ações próprias está regulada no artigo 220.º do CSC, no caso de sociedades por quotas, e nos artigos 316.º a 325.º-B, no caso de sociedades anónimas.

Artigo 220.º do CSC – "Aquisição de quotas próprias":

"(...) 1 – A sociedade não pode adquirir quotas próprias não integralmente liberadas, salvo o caso de perda a favor da sociedade, previsto no artigo 204.

2 – As quotas próprias só podem ser adquiridas pela sociedade a título gratuito, ou em ação executiva movida contra o sócio, ou se, para esse efeito, ela dispuser de reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar.

3 – São nulas as aquisições de quotas próprias com infração do disposto neste artigo.

4 – É aplicável às quotas próprias o disposto no artigo 324.º (...)"

Artigo 324.º do CSC – "Regime das ações próprias" – aplicado nas SQ e SA (remissão do n.º 4 do artigo 220.º):

"(...) 1 – Enquanto as ações pertencerem à sociedade, devem:



a) Considerar-se suspensos todos os direitos inerentes às ações, exceto o de o seu titular receber novas ações no caso de aumento de capital por incorporação de reservas;

b) Tornar-se indisponível uma reserva de montante igual àquele por que elas estejam contabilizadas.

2 - No relatório anual do conselho de administração ou do conselho de administração executivo devem ser claramente indicados:

a) O número de ações próprias adquiridas durante o exercício, os motivos das aquisições efetuadas e os desembolsos da sociedade;

b) O número de ações próprias alienadas durante o exercício, os motivos das alienações efetuadas e os embolsos da sociedade;

c) O número de ações próprias da sociedade por ela detidas no fim do exercício. (...)"

Normativo	Aspeto Legais
Art.º 220.º e 317.º CSC	Compra de ações/quotas só possível se dispuser de reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar
Art.º 317.º CSC	Máximo de 10% de capital no caso de ações (sociedades anónimas)
Art.º 314 e 220.º CSC	Criar reserva indisponível de montante igual àquele por que elas estejam contabilizadas Valor correspondente ao saldo da conta 521 + 522

Em termos fiscais, esta variação patrimonial não concorre para a formação do lucro tributável.

Em termos contabilísticos, se uma entidade adquirir ou readquirir os seus próprios instrumentos de capital próprio, esses instrumentos ("quotas/ações próprias") devem ser reconhecidos como dedução ao capital próprio. A quantia a reconhecer deve ser o justo valor da retribuição paga pelos respetivos instrumentos de capital próprio. Uma entidade não deve reconhecer qualquer ganho ou perda na demonstração de resultados decorrente de qualquer compra, venda, emissão ou cancelamento de ações próprias (§ 8 da NCRF 27).

Descrição	Débito	Crédito	
Aquisição = Nominal	521 - Valor nominal	12 - Depósitos à Ordem	
Aquisição < Nominal	521 - Valor nominal	12 - Depósitos à Ordem 522 - Descontos e Prémios (1)	(1) Pela diferença entre valor de aquisição e valor nominal
Aquisição > Nominal	521 - Valor nominal 522 - Descontos e Prémios (1)	12 - Depósitos à Ordem	(2) Pelo valor total da 521 + 522
Reserva indisponível	552 - Reservas Livres (2)	551 - Reserva indisponível	

- Apresentação - representam uma diminuição do capital Próprio
- A conta 521 - Valor nominal é debitada pelo valor nominal das ações ou quotas próprias adquiridas.
- A conta 522 - Descontos e prémios é movimentada pela diferença entre o custo de aquisição e o valor nominal.
- Necessidade de constituição de reserva indisponível



Alienação de ações e quotas próprias

Os ganhos ou as perdas não são registados em resultados, mas sim em outras variações dos capitais próprios

Descrição	Débito	Crédito	
Venda	12 - Depósitos à Ordem 522 - Prémios e Descontos (1)	521 - V. Nominal 522 - Prémios e Descontos (1)	(1) Pela diferença entre valor de venda e valor nominal.
Ganho na alienação	522 - Prémios e Descontos (2)	599 - Outras variações dos capitais próprios (2)	(2) Pela diferença entre o valor de venda e o seu custo
Perda na alienação	599 - Outras variações dos capitais próprios (2)	522 - Prémios e Descontos (2)	(2) Pela diferença entre o valor de venda e o seu custo
Anulação de reserva indisponível	551 - Reserva indisponível	552 - reservas livres (3)	(3) Pelo valor de custo.

Aspetos fiscais

- O ganho ou perda com a venda de ações/quotas próprias
- Constitui variação patrimonial positiva ou negativa, não tributada
- Art.º 21º do CIRC e artigo 24.º do CIRC
- Nada a fazer na modelo 22
- Verificar obrigatoriedade de entrega da modelo 4

Modelo 4 – Artigo 129.º CIRC (remissão para o artigo 138.º do CIRS)

Os alienantes e adquirentes de ações e outros valores mobiliários, são obrigados a entregar declaração de modelo oficial à Direcção-Geral dos Impostos, sempre que a transação tenha sido realizada sem intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º (Notários, conservadores, secretários judiciais e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares) e 124.º (As instituições de crédito e sociedades financeiras), nos 30 dias subsequentes à realização das operações.

3.5.8 Outros instrumentos de Capital Próprio

Prestações suplementares

As prestações suplementares têm um regime legal tipificado no nosso CSC nos artigos 210.º a 213.º CSC.

Trata-se de um meio de financiamento exclusivo das sociedades por quotas, o qual se aproxima em alguns aspetos do regime das entradas (embora não confundir as entradas para realização do capital ou para aumento do capital sociais das prestações suplementares).

A preferência dos sócios pelo financiamento societário através deste instrumento, prender-se-á normalmente com duas ordens de razões: por um lado, os custos inferiores relativamente a um aumento de capital social e, por outro, a maior facilidade na sua restituição.

Obrigações de prestações suplementares

Em termos gerais, as prestações suplementares de capital podem definir-se como prestações em dinheiro, quando tal estiver previsto nos estatutos, e seja deliberado pelos sócios, sendo que não são



exigidos juros aos sócios. São, portanto, três os aspetos caracterizadores deste meio de financiamento:

- a) as prestações suplementares têm de estar contratualmente previstas para que possam ser exigidas aos sócios (n.º 1 do artigo 210.º). Se se tratar de uma alteração superveniente do contrato que introduza a obrigação de prestações suplementares, elas não poderão ser exigidas aos sócios que não tiverem votado tal alteração (n.º 2 do artigo 86.º);
- b) elas devem necessariamente ter por objeto dinheiro (n.º 2 do artigo 210.º); e
- c) têm obrigatoriamente de ser gratuitas; nunca poderão ser remuneradas (n.º 5 do artigo 210.º).

Neste caso, o contrato deverá fixar:

- **O montante global das prestações suplementares** – esta indicação é essencial, sem a qual resulta na nulidade da obrigação, pois se assim não fosse a entidade corria o risco de criar uma responsabilidade ilimitada dos sócios perante a sociedade;
- **Os sócios que ficam obrigados a efetuar tais prestações** – a sua omissão resulta na extensão a todos os sócios da obrigação de efetuar prestações suplementares;
- **O critério de repartição** das prestações suplementares entre os sócios a elas obrigados – a falta deste critério conduz à proporcionalidade da obrigação de cada sócio à sua quota de capital.

Exemplo de cláusula de previsão no contrato de sociedade:

“Por deliberação dos sócios, podem ser exigidas prestações suplementares até a um montante global igual ao dobro do capital social”.

Resulta do artigo 210.º do CSC a necessidade de autorização estatutária das prestações suplementares, no entanto, esta não é suficiente para que elas possam ser exigidas aos sócios. Para além da inclusão no contrato de sociedade, é sempre necessária ainda uma deliberação dos sócios para esse efeito (n.º 1 do artigo 211.º).

Tal como resulta da leitura do CSC, não podem ser exigidas dos sócios prestações suplementares, caso essa possibilidade não esteja prevista nos estatutos. No entanto, na opinião de muitos autores, nada impedirá que um ou mais sócios possam voluntariamente realizá-las. Para estes autores, o que o n.º 1 do artigo 210.º proíbe é que possa recair sobre os sócios tal obrigação quando não esteja contratualmente prevista, mas nada estabelece e não impede, portanto, a realização espontânea e voluntária de tais prestações.

A restituição das prestações suplementares só é possível se estiverem reunidos os seguintes requisitos (art.º 213.º):

- a) a restituição das prestações suplementares não pode pôr em causa o princípio da intangibilidade do capital (n.º 1 do artigo 213.º). Isto é, a restituição das prestações suplementares não pode fazer com que a Situação Líquida da sociedade fique inferior ao valor da capital social (acrescido do valor da reserva legal);



- b) as prestações suplementares de capital só podem ser devolvidas ao sócio que tenha a sua quota integralmente liberada (n.º 1 do artigo 213.º);
- c) a restituição da prestação suplementar depende sempre de uma deliberação dos sócios (n.º 2 do artigo 213.º);
- d) as prestações suplementares nunca podem ser restituídas depois de declarada a insolvência da sociedade (n.º 3 do artigo 213.º);
- e) a restituição terá que observar o princípio da igualdade de tratamento (n.º 4 do artigo 213.º)

Aplicabilidade às Sociedades Anónimas

Tal como sucede com os suprimentos, também as prestações suplementares estão exclusivamente previstas e reguladas para as Sociedades por Quotas, pelo que igualmente se coloca a questão da sua aplicabilidade às Sociedade Anónimas.

Sobre esta matéria a maioria da doutrina é da opinião que as prestações suplementares são um meio de financiamento exclusivo das Sociedades por Quotas e que, portanto, não se pode estender às Sociedade Anónimas.

Note-se, contudo, que nas Sociedades Anónimas é possível alcançar um resultado próximo do das prestações suplementares, através das prestações acessórias de carácter pecuniário (tema desenvolver no capítulo seguinte). Com efeito, os acionistas podem financiar a sociedade com dinheiro convencionando-se expressamente sujeitar tal financiamento ao regime das prestações suplementares.

Tratamento contabilístico

Para além dos conceitos referidos no ponto 2 do manual e no ponto dedicado aos suprimentos, dar nota que as notas de enquadramento da Portaria n.º 218/2015 referem que a conta 53 – “Outros instrumentos de capital próprio” é utilizada para reconhecer as prestações suplementares ou quaisquer outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadrem na definição de passivo financeiro.

A este propósito a Comissão de Normalização Contabilística já se pronunciou, através da FAQ nº 15 – Questões Frequentes – Setor Empresarial, disponível no seu sítio de internet, estabelecendo que:

Pergunta 15: Nos termos do SNC, as prestações suplementares, nas sociedades por quotas, e as prestações acessórias, nas sociedades anónimas, são consideradas instrumentos de capital próprio sempre e em qualquer situação? Ou podem/passam a ser reconhecidas como passivos financeiros, dado que parecem satisfazer a definição de passivo financeiro das NCRF?

Resposta : *Conforme definição contida na NCRF 27 – Instrumentos financeiros, são instrumentos de capital próprio quaisquer contratos que evidenciem um interesse residual nos ativos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos.*

Assim, as prestações suplementares serão reconhecidas como capital próprio desde que não prefigurem uma obrigação presente da entidade quanto à sua restituição.

(...)

(Revista pelo CNCE em 15 de fevereiro de 2017)



Nas situações em que os instrumentos financeiros (ou as suas componentes) se identifiquem com passivos financeiros, deve utilizar-se rubrica apropriada das contas 25 – Financiamentos obtidos ou 26 – Acionistas/sócios.

Notas Fiscais

Uma vez que as prestações suplementares representam um reforço do capital próprio da sociedade, não consubstanciam a natureza de utilização de crédito – ao contrário dos empréstimos de sócios, ainda que com características de suprimentos – e, como tal, as prestações suplementares **não estão sujeitas a Imposto do Selo**.

Em termos impostos sobre o rendimento, independentemente do tipo de sujeito passivo em causa, na perspetiva da **sociedade beneficiária**, as prestações suplementares não têm qualquer impacto na determinação do lucro tributável, nos termos dos artigos 21º e 24º do CIRC (pessoas coletivas), nem é qualificado como rendimento para efeitos de IRS (pessoas singulares).

Prestações Acessórias

Para além dos suprimentos e das prestações suplementares, o financiamento por parte dos sócios pode ainda ser enquadrado no âmbito das prestações acessórias, as quais são expressamente admitidas no nosso ordenamento jurídico, e cujo regime está previsto e regulado, no **artigo 209.º CSC, para as Sociedades por Quotas e no artigo 287.º CSC para as Sociedades Anónimas**.

As prestações acessórias devem estar expressamente previstas no pacto (n.º 1 dos artigos 209.º e 287.º), seja no pacto originário, seja no pacto alterado posteriormente, sendo que, nesta hipótese, a prestação apenas será exigível dos sócios que votaram a alteração dos estatutos (n.º 2 do artigo 86.º).

Outra característica relevante é que as prestações acessórias podem ser de **caráter oneroso ou gratuito**, sendo que estas prestações não resultarem do pacto a cláusula será nula.

Assim, as prestações acessórias poderão ser da mais variada ordem:

- obrigação de fornecimento de bens à sociedade;
- obrigação de compra de bens à sociedade;
- prestação de serviços;
- prestação de garantia de dívidas à sociedade;
- cessão de créditos ou do gozo de bens à sociedade;
- obrigação do exercício da atividade de gerente ou administrador;
- obrigação de não concorrência com a sociedade;
- etc.

O CSC permite expressamente as prestações acessórias de natureza pecuniária, o que origina uma duplicação de regimes com finalidades idênticas, com as inerentes dificuldades que daí decorrem na determinação do regime aplicável a cada caso concreto.

O objeto das prestações acessórias pode, tal como já referido, ser (ou não) dinheiro; podendo também



ter caráter pecuniário. Esta solução faz com que, nas Sociedade por Quotas, haja uma clara zona de sobreposição entre as prestações acessórias de natureza pecuniária e as prestações suplementares de capital, permitindo aos sócios, se assim o pretenderem, fugir ao regime mais gravoso (nomeadamente no que ao reembolso diz respeito) previsto para as prestações suplementares de capital. Basta que qualifiquem as suas prestações de natureza pecuniária como obrigações acessórias. Por isso, há autores que defendem que não devem ser admitidas prestações acessórias de natureza pecuniária nas Sociedades por Quotas.

Da leitura destes artigos resulta, igualmente, que o pacto deve fixar os elementos essenciais da obrigação, nomeadamente:

- a) os sujeitos passivos da obrigação de todos ou alguns sócios (a obrigação de prestações acessórias não tem que ser imposta a todos os sócios ou acionista); e
- b) o conteúdo das prestações (o respetivo objeto). Se estes elementos essenciais não forem fixados no pacto, a cláusula contratual é nula (artigo 294.º Código Civil).

Se o conteúdo da obrigação corresponder a um contrato típico, aplicar-se-á a respetiva regulamentação. Por isso, por via de regra, as prestações acessórias que tenham por objeto dinheiro, ficarão, em princípio, sujeitas ao regime dos suprimentos.

Note-se que, se todos os elementos da obrigação estiverem contratualmente previstos, caberá à administração da sociedade exigir o respetivo cumprimento. Nada impede, porém, que se estabeleça que a exigibilidade das prestações acessórias ficará dependente de uma deliberação dos sócios.

Por outro lado, ainda que não haja cláusula contratual a prever as prestações acessórias, a sua realização poderá resultar de uma deliberação dos sócios, caso em que tal deliberação apenas vinculará aqueles que a tenham votado favoravelmente.

Finalmente, nada impedirá ainda que os sócios, em termos idênticos aos atrás referidos para as prestações suplementares, possam realizar voluntariamente prestações acessórias.

Restituição das prestações acessórias

Sendo onerosa, a contraprestação pode ser paga independentemente da existência de lucros de exercício, mas não pode exceder o valor da prestação respetiva. É este o regime previsto para as SA (n.º 3 do artigo 209.º). Apesar de não estar expressamente consagrada para as Sociedades por Quotas, de acordo com a jurisprudência deve-se considerar que esta solução é igualmente aplicável às Sociedades por Quotas.

Assim, os credores sociais não dispõem, quanto às prestações acessórias, da faculdade de reagir contra a sua devolução por parte da sociedade, sendo certo que não há aqui que observar, ao contrário do que sucede com o reembolso das prestações suplementares, o princípio da intangibilidade do capital social.

Tratamento contabilístico

De acordo com o anteriormente referido, para esta distinção entre prestações acessórias onerosas e gratuitas, é fundamental que o contrato de sociedade explicitamente convenientemente quais os elementos essenciais dessa obrigação acessória dos sócios, nomeadamente quanto à possibilidade, ou impossibi-



lidade, de existência de restituição dessas prestações acessórias ao sócio (ainda que através de meios diferentes, p.e. em dinheiro), ou à obrigação da sociedade vir a pagar juros por essa prestação acessória entregue pelos sócios.

Tal distinção é fundamental para se aplicar o tratamento contabilístico apropriado, nomeadamente quanto à contrapartida do reconhecimento dos imóveis entregues à sociedade, dever ser contabilizada como um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio.

A este propósito a Comissão de Normalização Contabilística já se pronunciou, através da FAQ nº 15 – Questões Frequentes – Setor Empresarial, disponível no seu sítio de internet, estabelecendo que:

Pergunta 15: Nos termos do SNC, as prestações suplementares, nas sociedades por quotas, e as prestações acessórias, nas sociedades anónimas, são consideradas instrumentos de capital próprio sempre e em qualquer situação? Ou podem/passam a ser reconhecidas como passivos financeiros, dado que parecem satisfazer a definição de passivo financeiro das NCRF?

Resposta :

"(...) No tocante às prestações acessórias, o seu reconhecimento como capital próprio só ocorrerá se o contrato a que corresponda o conteúdo da obrigação cumprir a definição de instrumento de capital próprio."

(Revista pelo CNCE em 15 de fevereiro de 2017)

Nas notas de enquadramento à conta 53 – "Outro instrumento de capital próprio" é referido o seguinte:

Esta conta será utilizada para reconhecer as prestações suplementares ou quaisquer outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadrem na definição de passivo financeiro. Nas situações em que os instrumentos financeiros (ou as suas componentes) se identifiquem com passivos financeiros, deve utilizar-se rubrica apropriada das contas 25 – Financiamentos obtidos ou 26 – Acionistas/sócios.

Assim, na perspetiva do beneficiário das prestações acessórias, estando perante prestações acessórias com características de instrumento de capital próprio, devem ser contabilizadas na conta 53 – "Outro instrumento de capital próprio". Caso as prestações acessórias tenham a natureza de passivo financeiro devem ser contabilizadas na conta 253 – "participantes de capital".

Na opinião de grande parte dos autores, as prestações acessórias têm sido normalmente consideradas como um instrumento de capital próprio quando são gratuitas e como capital alheio, quando vencem juros. No entanto, não deve ser este o critério decisivo para a qualificação da natureza do financiamento através destas prestações acessórias. Essencial para a qualificação deverão ser as regras estabelecidas quanto ao seu reembolso, considerando-se que elas apenas terão a natureza de capital próprio quando o seu reembolso dependa de uma deliberação da sociedade e que o seu pagamento (bem como os respetivos juros) não ponha em causa o princípio da intangibilidade do capital social.

Notas fiscais

Imposto do selo

Em termos de Imposto do Selo, admitimos que as prestações acessórias são sujeitas a imposto do selo



pela verba 17 da TGIS e numa interpretação lata do conceito de "operações financeiras", que possam encontrar-se cobertas pela isenção do imposto do selo nos casos previstas nas alíneas g), h) e i), do n.º 1 do art.º 7.º CIS.

Excecionalmente a constituição das prestações acessórias podem beneficiar da não sujeição a imposto do selo, quando próximas da figura das prestações suplementares de capital.

Quanto aos juros, pela verba 17.3. apenas são devidos nas operações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras e em regra apenas estas entidades têm obrigação de reporte na DMIS.

Imposto sobre o rendimento

Em termos de IRC, caso a operação realizada implique o reconhecimento do dinheiro recebido ou de bens recebidos, a título de prestações acessórias por contrapartida de um passivo financeiro, não existe qualquer variação patrimonial. Logo, não há tributação em sede desse imposto, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Código do IRC (a contrário).

Se a operação implicar ao reconhecimento do dinheiro recebido ou de bens recebidos, a título de prestações acessórias por contrapartida de um instrumento de capital próprio, sendo esta uma entrada efetuada por sócios, a variação patrimonial positiva não é também tributada em IRC, por enquadramento na exceção prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IRC.

Prestações acessórias sob a forma de bens imóveis

IMT

A prestação acessória poderá, ainda, materializar-se, nomeadamente, na entrega de um bem imóvel à sociedade, hipótese em que se colocam questões sobre qual o tratamento fiscal a conceder a estas prestações.

IMT

Em sede de IMT, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 2.º do Código desse imposto, qualquer entrada dos sócios com bens imóveis para a realização de capital de sociedades comerciais, está também sujeita a esse imposto.

Desta forma, independentemente dessa entrada ser efetuada através de prestações acessórias, a título oneroso ou gratuito, tratando-se de uma entrada para o capital da sociedade, tal operação é equiparada a uma transmissão onerosa do direito de propriedade do bem imóvel, estando, portanto, sujeita a IMT.

Sugere-se a consulta à Informação Vinculativa Proc.: 010000151 – IVE n.º 447, com despacho concordante, de 26.03.2010, da Subdiretora-Geral dos Impostos da Área do Património.

Imposto do Selo

Em sede de imposto do selo, as transmissões do direito de propriedade dos imóveis ficam ainda sujeitos à verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Como o beneficiário dos imóveis é uma sociedade, sujeito passivo de IRC, ainda que tal operação fosse



considerada uma aquisição a título gratuito (que não é, conforme explicado acima), nunca ficaria sujeita à verba 1.2 da referida tabela geral do imposto do selo, conforme previsto na alínea e) do nº 5 do artigo 1º do Código desse imposto.

Na esfera da empresa-mãe, a transmissão do imóvel para a subsidiária é tratada como uma venda normal do mesmo, havendo que proceder ao respetivo desreconhecimento de ativo, conforme a sua natureza (inventários, ativo fixo tangível ou propriedade de investimento), apurando o respetivo resultado tributável.

Tratando-se de operação sujeita a IMT, há que atender à disposições do artigo 64º do CIRC, caso o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel seja superior o custo de aquisição ou ao valor de venda do imóvel.

Em termos contabilísticos, o valor de realização da operação de transmissão do imóvel pode ser classificado como parte do investimento financeiro na subsidiária.

3.5.9 Prémio de emissão

Se existirem boas perspectivas de lucro com a nova sociedade, as ações podem ser colocadas / emitidas acima do par, isto é, por um valor superior ao seu valor nominal, resultando para a empresa um prémio de emissão (designado por "ágio" na linguagem do CSC), sujeito ao regime de reserva legal (**art.º 295.º, n.º 2, alínea a)**), devendo ser considerado como uma parcela do capital próprio e reconhecido na conta **54 – Prémios de emissão**.

Não é possível diferir a sua realização de capital no caso das sociedades anónimas

Ficam sujeitos ao regime da reserva legal

Não concorrem para a formação do lucro tributável artigo 21.º do CIRC

3.5.10 Doações

Sempre que a entidade receba ativos a título gratuito, de acordo com o SNC esses ativos devem ser reconhecidos ao justo valor por contrapartida da conta 594 – Doações.

Estas doações concorrem para a formação do Lucro Tributável, pelo que, devem ser acrescidas no campo 702 do Quadro 07 da Modelo 22, consideradas pelo respetivo Valor de mercado, que não pode ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no imposto do selo.

Exemplos:

- Doação de dinheiro à empresa
- Doação de imóvel à empresa
- Doação de suprimentos à empresa



3.5.11 Aspetos fiscais

Variações patrimoniais não refletidas no resultado líquido

Regra: concorrem para a formação do Lucro Tributável:

- Artigo 21.º CIRC – Variações patrimoniais positivas
- Artigo 24.º CIRC – Variações patrimoniais negativas

Quando concorrem para a formação do Lucro Tributável:

RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	.	.	,
+				
Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciables/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	702	.	.	,
-				
Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	.	.	,

Exceções à regra (não concorrem para a formação do lucro tributável)

Variações patrimoniais positivas art.º 21º CIRC

- **Entradas de Capital** - incluindo os prémios de emissão de ações ou quotas, as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devam ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;

Exemplos: Entradas de capital por incorporação de reservas; por conversão de créditos; entradas de imóvel para a realização de capital.

- **Mais-valias potenciais ou latentes** - ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação ao abrigo de legislação de carácter fiscal

- **As contribuições** - incluindo a participação nas perdas do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;

- **Fusões e Cisões** - O aumento do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão, entrada de ativos ou permuta de partes sociais, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas

Variações patrimoniais negativas art.º 24º CIRC

- **Liberalidades** - As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a atividade do contribuinte sujeita a IRC



- **Menos-valias** - As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade
- **Saídas em dinheiro ou em espécie** - As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação
- **Prestações do associante ao associado** - As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação
- **Fusões e Cisões** - A diminuição do capital próprio da sociedade beneficiária decorrente de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, com exclusão da componente que corresponder à anulação das partes de capital detidas por esta nas sociedades fundidas ou cindidas

Transmissão de capital

- **possibilidade de perda de reporte de prejuízos.**

O n.º 8 do artigo 52.º do Código do IRC estabelece que a alteração da titularidade de mais de 50% do capital social ou da maioria dos direitos de voto, pode resultar na perda da possibilidade de dedução de prejuízos fiscais gerados em períodos de tributação anteriores.

- **Liquidação de IMT** (transmissões a título oneroso nas sociedades em nome coletivo, em comandita simples, por quotas ou anónimas), quando cumulativamente:
 - O valor do ativo da sociedade resulte, direta ou indiretamente, em mais de 50 % por bens imóveis situados em território nacional, atendendo ao valor de balanço ou, se superior, ao VPT.
 - Tais imóveis não se encontrem diretamente afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, excluindo a compra e venda de imóveis
 - Algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois casados ou unidos de facto.
- **Benefício Fiscal** – Remuneração convencional do capital social

Operações de capital e respetiva tributação

Concorre para a Formação do Lucro tributável?	Sim	Não
Aumento de capital em dinheiro		X
Aumento de capital por entrega de imóvel		X
Cobertura de prejuízos em dinheiro		X
Ganho com a alienação de quotas próprias		X
Doação de imóvel à empresa	X	
Doação de dinheiro à empresa	X	
Reavaliação de bens imóveis		X
Transferência de crédito para cobertura de prejuízos		X
Transferência de crédito para aumento de capital		X
Transferência de crédito para prestações suplementares	X	X (*)
Transferência de crédito por perdão de sócio	X	

(*) de acordo com o referido na área de acionistas / sócios poderão existir condições para o "não"



3.6. Subsídios e outros apoios das entidades públicas

Os subsídios são auxílios das entidades públicas na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade.

Os subsídios são classificados numa das seguintes categorias:

- subsídios reembolsáveis
- subsídios não reembolsáveis, podendo estes ser:
 - o relacionados com ativos, em que a condição fundamental é a de que a entidade compre, construa ou de qualquer outra forma adquira ativos de longo prazo, ou
 - o relacionados com rendimentos, que são os que não sejam relacionados com ativos.

A contabilização dos subsídios deve atender aos procedimentos previstos na NCRF 22 – “Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas”, e no capítulo 14 da NCRF-PE e NCRF-ESNL, bem como no capítulo 14 da NC-ME.

O princípio contabilístico a ter em atenção na contabilização dos subsídios é o do balanceamento entre rendimentos e gastos, devendo o subsídio ser reconhecido nos rendimentos do período, no momento e na mesma proporção, em que for reconhecido o gasto subsidiado, conforme previsto no parágrafo 14 da NCRF 22.

Em termos de reconhecimento dos subsídios, em primeiro lugar, há que identificar o momento que esse subsídio deve ser inicialmente reconhecido nas demonstrações financeiras.

No balanço, o subsídio deve ser inicialmente reconhecido quando exista segurança de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas e de que os mesmos serão recebíveis, independentemente de ainda não ter sido efetivamente recebido, conforme previsto nos parágrafos 8 e 9 da NCRF 22. Estes mesmos critérios de reconhecimento inicial aplicam-se nos demais normativos.

Em regra, com a aprovação da atribuição do apoio financeiro pela entidade gestora da medida de apoio, estão cumpridos os critérios de reconhecimento do subsídio, pelo que o mesmo pode ser reconhecido no balanço nesse período. Contudo, é possível que esse reconhecimento inicial possa apenas ser efetuado num período posterior, nomeadamente quando esteja dependente da verificação de condições como a manutenção de postos de trabalho, concretização do investimento em determinado prazo ou condições similares.

Assim, o termo de aceitação do projeto, só por si, pode não dar lugar ao reconhecimento inicial, sendo necessário cumprir com as condições indicadas.

Para determinar o momento do reconhecimento inicial do subsídio, a entidade deve efetuar um juízo de valor e julgamentos sobre a sua capacidade para cumprir as condições associadas ao subsídio atribuído, ainda que se trate de objetivos a alcançar em períodos futuros.

Com base nesses juízos de valor e julgamentos, deve efetuar estimativas para o cálculo do montante do subsídio a ser atribuído.



Os fatores a ter conta para a realização dessas estimativas e julgamentos devem ser aqueles diretamente relacionados com a execução do investimento e operação do projeto proposto na candidatura ao subsídio.

Tal como decorre do parágrafo 26 da NCRF 4 - "Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros", o uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não diminui a sua fiabilidade, devendo ser objeto de revisões periódicas.

Na demonstração de resultados, para o reconhecimento, há que ter em atenção o referido princípio do balanceamento entre rendimentos e gastos.

Os subsídios atribuídos devem ser reconhecidos nos resultados (rendimentos) do período na mesma proporção dos respetivos custos subsidiados incorridos pela entidade e reconhecidos como gastos do período, tendo também em atenção o pressuposto do regime do acréscimo, ou seja, deve ser reconhecido independentemente do momento do recebimento.

Em termos de apresentação nas demonstrações financeiras, de acordo com os parágrafos 22 e 25 da NCRF 22, os subsídios não reembolsáveis relacionados com a aquisição ou produção de um ativo (fixo tangível ou intangível) (também conhecidos como subsídios ao investimento), devem ser apresentados como componente do capital próprio (conta 593 e rubrica "Outras variações no capital próprio"), e imputados como rendimentos do exercício (conta 7883) numa base sistemática e racional durante a vida útil do ativo, ou seja, pela proporção da depreciação ou amortização do ativo fixo tangível ou ativo intangível, respetivamente.

Os subsídios relacionados com rendimentos (subsídios à exploração), que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar deficits de exploração de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse período (conta 75), ou de período futuros, se se destinarem também a assegurar rentabilidades mínimas ou a compensar deficits de exploração desses períodos futuros, mais uma vez tendo presente o princípio do balanceamento entre rendimentos e gastos e o pressuposto do regime do acréscimo.

Em termos gerais, o tratamento poderá ser sintetizado da seguinte forma:

No que toca ao **reconhecimento inicial** dos subsídios, este só deve ocorrer após existir segurança de que: (i) a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e (ii) os subsídios serão recebidos;

Os **subsídios reembolsáveis**, de que são exemplo os financiamentos com condições mais vantajosas (juro a taxa zero ou bonificada), são contabilizados como passivos na conta 25 - Financiamentos obtidos (subconta 258 - Outros Financiadores), no momento do seu recebimento (independentemente das aquisições de ativos com ele relacionado), tendo como contrapartida uma conta de meios financeiros líquidos. Se estes subsídios adquirirem a condição de não reembolsáveis, por exemplo em relação a parte que, em função da execução, se torna convertível em não reembolsável, aplica-se o tratamento semelhante aos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos.

A este respeito, e no que respeita ao tratamento dos empréstimos sem juros ou taxas inferiores às do mercado no âmbito das NCRF, o benefício de um empréstimo de uma entidade pública com uma taxa de juro inferior à do mercado é tratado como um subsídio de entidade pública.



O empréstimo deve ser reconhecido e aferido em conformidade com a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros. E o benefício da taxa de juro inferior à do mercado deve ser determinado como a diferença:

- Entre a quantia escriturada inicial do empréstimo determinada em conformidade com a NCRF 27 (valor descontado) e a quantia recebida: Reconhecimento inicial: 258/5931
- Anualmente, é imputado o subsídio em função das depreciações (5931 a 7883) e o juro implícito (69 a 258) de acordo com o plano de amortização do empréstimo

Este tratamento apenas se encontra previsto para as entidades que aplicam o regime geral do SNC, sendo omissa na NCRF-PE e NCRF-ESNL e não previsto na NC-ME.

Os **subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com ativos** fixos tangíveis e intangíveis, devem ser inicialmente reconhecidos nos capitais próprios, dependendo o tratamento subsequente do tipo de ativos a que o subsídio se refere:

- Se relativo a ativos fixos tangíveis depreciables e intangíveis amortizáveis, será imputado numa base sistemática a rendimentos (7883 Imputação de subsídios para investimentos) durante os períodos necessários para balanceá-lo com os gastos relacionados que se pretende que ele compense (depreciação ou amortização);
- Se referente a ativos fixos tangíveis não depreciables, será mantido nos capitais próprios, exceto se a respetiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade.

Os **subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com rendimentos** (ou à exploração) devem ser reconhecidos na demonstração dos resultados durante o(s) período(s) contabilístico(s) necessário(s) para balanceá-los com os gastos relacionados, ou seja, os subsídios associados ao reconhecimento de gastos específicos são reconhecidos como rédito no mesmo período do gasto relacionado.

Os registos podem ser:

Gastos incorridos em períodos anteriores

Reconhecer o recebimento do subsídio como rendimento do período conta 75 – Subsídios à exploração.

D 12 D. Ordem

C 75 Subsídios

Gastos ainda não incorridos

Reconhecer o subsídio em rendimento a reconhecer, na conta 282, transferindo para resultados nos períodos seguintes, na exata medida em que os gastos são incorridos

D 12 D. Ordem

C 282 Diferimentos – Rendimentos a reconhecer

Gastos parcialmente incorridos

Na parte relacionada com os gastos já incorridos (período e anteriores) o subsídio é contabilizado como rendimento do período.



Relativamente à parte dos gastos ainda não incorridos contabilizar em rendimentos a reconhecer na conta 282 – Rendimentos a reconhecer.

D 12 D. Ordem

C 75 Subsídios (parte dos gastos já incorridos)

C 282 Diferimentos – Rendimentos a reconhecer (parte dos gastos ainda não incorridos)

No caso específico das microentidades, deve atender-se ao seguinte:

Subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos: são inicialmente reconhecidos em capital próprio (593) e, subsequentemente, imputados a rendimentos (7883)

Reembolsáveis relacionados com ativos: são contabilizados como passivos (financiamentos obtidos) conta 25

Relacionados com rendimentos: são contabilizados como subsídios à exploração (conta 75)

Benefício de taxa bonificada ou taxa zero nos subsídios reembolsáveis: não reconhecido como subsídio na NC-ME

Aspetos de natureza fiscal

O artigo 20.º do Código do IRC considera os subsídios à exploração como rendimentos tributáveis, ao passo que o artigo 22.º do Código do IRC estabelece as regras de tributação em IRC dos subsídios relacionados com ativos não correntes, o qual pode ser resumido como se segue:

Subsídios relacionados com ativos não correntes	
Respeitantes a elementos do ativo depreciables ou amortizáveis	São rendimento tributável na proporção da depreciação ou amortização, tendo como limite mínimo a quota mínima prevista para esses bens
Ativos intangíveis sem vida útil definida	Inclusão, em frações iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial do ativo
Propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis, mensurados ao justo valor	Inclusão, em frações iguais, durante o período máximo de vida útil que seria considerado se o ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição
Outros ativos sem período de inalienabilidade	São rendimento tributável em partes iguais, durante 10 anos
Outros ativos com período de inalienabilidade	São rendimento tributável em frações iguais durante o período de inalienabilidade

O reconhecimento, contabilização, tributação e enquadramento contributivo dos subsídios e apoios atribuídos no âmbito da pandemia COVID-19

Face à multiplicidade de apoios atribuídos no âmbito da pandemia, preparou-se um quadro resumo que condensa as temáticas do reconhecimento, contabilização e tributação dos subsídios e apoios.

Reconhecimento e contabilização

Chama-se a atenção para os seguintes aspetos:

- i) Para os **trabalhadores independentes com contabilidade organizada**, a conta 513 – Conta particular -tem como objetivo o registo dos movimentos financeiros entre a atividade empresarial e o próprio empresário (entradas e retiradas de dinheiro da atividade de e para a esfera



particular do empresário). Nesse sentido, sendo os apoios recebidos na conta bancária afeta à atividade, o reconhecimento contabilístico dos mesmos deve ser feito na conta 513 e não de acordo com os registos indicados para as entidades que adotam os normativos NCRF, NCRF-PE, NCRF-ESNL ou NC-ME.

ii) Os apoios ao emprego que atribuem à entidade empregadora **dispensa parcial ou isenção contributiva** não devem, em nosso entender, dar lugar ao reconhecimento como subsídios dessas dispensas ou isenções, devendo somente ser objeto de divulgação nas notas às demonstrações financeiras (quando aplicáveis).

iii) Diversos apoios e incentivos ao emprego encontram-se **dependentes da observância de deveres por parte da entidade empregadora**, seja ao nível da não realização de processos específicos de despedimento seja ao nível da manutenção dos níveis de emprego ou mesmo da não cessação da atividade (por exemplo, incentivo à normalização da atividade económica de 2020 e 2021, apoio à retoma progressiva, apoio simplificado para microempresas). Nestes casos, deverá ter-se em especial consideração os critérios de reconhecimento inicial acima referidos, em particular o facto de o recebimento do subsídio não ser suficiente para proceder ao reconhecimento do mesmo, pois, atendendo ao prazo relativamente alargado de observância dos deveres do empregador, a entidade pode não estar em condições de assegurar que os cumprirá à data do recebimento. Este aspeto é particularmente relevante no contexto de atividades fortemente impactadas pela quebra de faturação ou de procura, para as quais possa estar em causa a continuidade da atividade ou a capacidade de manutenção dos níveis de emprego e da gestão das relações contratuais laborais.

Por outro lado, os apoios ao emprego estavam sujeitos a regras de cumulação e sequencialidade entre si, em particular, o designado layoff simplificado, o apoio à retoma progressiva e o incentivo à normalização da atividade económica de 2020 e 2021, que, com alguma frequência, foram desrespeitados, dando lugar a pedidos de restituição por parte das entidades públicas. Essas regras de sequencialidade devem ser tidas em conta para efeitos da verificação das condições de reconhecimento inicial. Se não foram cumpridas as regras e os apoios tiveram de ser restituídos, e os subsídios foram indevidamente reconhecidos, está-se perante erros na aplicação do normativo. Cumpre aqui recordar que o desconhecimento das regras legais não é relevante para o efeito, pois a entidade tem de avaliar, com segurança, se as condições de reconhecimento estão cumpridas, com base em toda a informação disponível.

iv) O **pagamento em duas ou mais prestações de apoios e incentivos** também é irrelevante para efeitos de aplicação do regime do acréscimo, já que o reconhecimento inicial se baseia na segurança de que o subsídio será recebido desde que cumpridas as condições a ele associadas, independentemente do momento do recebimento. Estão nestas condições, por exemplo, o incentivo à normalização da atividade de 2020, assim como certas medidas do programa Apoiar.

v) Em relação à **medida Apoiar.PT**, regulada pelas Portarias números 271-A/2020, 15-B/2021 e 69-A/2021, e aos períodos de reconhecimento da mesma, chama-se a atenção para o seguinte: esta medida contemplava um apoio baseado na quebra de faturação dos 3 primeiros trimestres de 2020, tendo vindo, apenas em 2021, através da Portaria n.º 15-B/2021, a ser consagrado legalmente o reforço deste programa. Nesse âmbito, previa-se que, como apoio extraordinário à manutenção da atividade no 1.º trimestre de 2021, era atribuído um apoio equivalente ao



incentivo apurado correspondente ao 4.º trimestre de 2020. Ora, não obstante a Portaria n.º 15-B/2021, de 15 de janeiro, ter sido publicada ao abrigo da Resolução do Conselho de Ministros n.º 114/2020, publicada em 30 de dezembro de 2020, sendo certo que a Resolução do Conselho de Ministros, deixava antever a manutenção das condições de acesso para as empresas com candidatura aprovada na medida APOIAR.PT, ao abrigo da Portaria n.º 271-A/2020, de 24 de novembro; contudo, em 30 de dezembro de 2020, não eram conhecidas as condições em que os beneficiários poderiam solicitar este reforço, quais os seus montantes e os prazos para pedir o reforço, pois a Resolução do Conselho de Ministros apenas determinava o "alargamento do apoio de tesouraria sob a forma de subsídio a fundo perdido aprovado pelo n.º 1 da Resolução do Conselho de Ministros n.º 101/2020, de 20 de novembro, e regulamentado pela Portaria n.º 271-A/2020, de 24 de novembro (Programa APOIAR) a médias empresas e a empresários em nome individual em regime simplificado que atuem nos setores abrangidos por essa portaria, nos termos do quadro temporário dos auxílios do Estado aprovado pela Comissão Europeia na Comunicação [C(2020) 1863] de 19 de março".

Ora, só com a publicação da Portaria n.º 15-B/2021, em 15 de janeiro de 2021, é que os beneficiários puderam ver legalmente consagradas quer as condições de acesso, tendo apenas de complementar a informação que estava na candidatura para confirmar o cumprimento das condições de acesso ao incentivo do 4.º trimestre de 2020, quer os montantes do reforço, pelo que o entendimento da OCC é que, em 31 de dezembro de 2020, não estavam reunidas as condições para reconhecimento deste reforço do 4.º trimestre de 2020.

Não obstante, a Comissão de Normalização Contabilística viria a divulgar, em 12 de março de 2021, a Recomendação n.º 3-B, no sentido de que "encontrando-se cumpridas as condições de acesso, o respetivo incentivo do 4.º trimestre de 2020 é reconhecido como um subsídio à exploração em 2020".

Nos restantes casos de apoios sob a forma de subsídio não reembolsável, nomeadamente para candidaturas apresentadas somente em 2021 à medida Apoiar.PT, dado que as condições de acesso apenas vieram a ser conhecidas com a Portaria n.º 15-B/2021, de 15 de janeiro, o incentivo deverá ser reconhecido como um rendimento (subsídio à exploração) no ano de 2021, mesmo que o subsídio seja referente a 2020, conforme o parágrafo 20 da NCRF 22. Encontravam-se neste âmbito as entidades com capitais próprios negativos, em 2020, que procederam, para efeitos do encerramento das demonstrações financeiras do exercício de 2020, ao saneamento contabilístico dos capitais próprios e que, por essa razão, apenas puderam apresentar candidatura ao Apoiar.PT em 2021. Para estas entidades é inequívoco que qualquer reconhecimento de subsídios só poderia ser feito em 2021, pois as condições de acesso só se encontravam verificadas a partir da publicação da referida Portaria.

vi) No que respeita ao **regime de moratórias** (e suas extensões) nas operações de crédito e contratos de locação financeira ou operacional concedidas por instituições financeiras, nas modalidades de moratória de capital ou capital e juros, bem como nas moratórias de rendas, não há lugar ao reconhecimento de subsídios, sendo, contudo, relevante o ajustamento dos passivos financeiros emergentes das obrigações contratuais, pelo que se remete para o respetivo quadro resumo em anexo a este manual o enquadramento contabilístico, fiscal e contributivo.

vii) Quanto às **linhas de crédito de apoio à tesouraria com garantia pública**, destaca-se, no que ao reconhecimento dos subsídios respeita, a conversão em valor não reembolsável deve apli-



car-se o tratamento semelhante aos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos, pelo que deverá, nessas situações, ser reconhecido o subsídio à exploração quando houver lugar à conversão em valor não reembolsável.

Tributação e enquadramento contributivo

No que se refere aos aspetos tributários, foi já resumido o respetivo tratamento fiscal no quadro acima. Contudo, cumpre notar que mercê da natureza de "apoios sociais" de algumas das medidas, tal tem impacto ao nível tributário e contributivo, seja na esfera dos beneficiários trabalhadores seja na do empregador trabalhador independente.

Em particular, cumpre destacar que o Decreto-Lei n.º 26-B/2021, de 13 de abril, veio clarificar a natureza dos apoios criados no âmbito da resposta à pandemia.

Assim, os apoios pagos aos trabalhadores pela Segurança Social no âmbito das medidas excecionais e temporárias de resposta à pandemia Covid-19 para compensação de retribuições estão sujeitos a IRS, enquanto os apoios destinados à compensação de perda de rendimentos estão excluídos de tributação em sede de IRS, designadamente (conforme quadro divulgado pelo Ministério das Finanças em 31 de março de 2021):

Tipo de Apoio	Apoio	Diploma legal	Tributado?
Apoios para compensação de retribuições	Layoff simplificado	DL 10-G/2020	Sim
	Apoio à retoma	DL 46-A/2020	Sim
	Apoios excecionais à família	DL 10-A/2020 – art. 23.º para TCO/MOE e pessoal do serviço doméstico; art. 24.º para TI; DL 6-C/202ª; DL 14-B/2021	Sim
Apoios para compensação de perda de rendimentos	Proteção na doença, parentalidade (isolamento profilático, doença COVID, assistência a filho)	DL 10-A/2020 – art. 19.º, 20.º, 20.º-A e 21.º	Não
	Prorrogação das prestações DES	DL 10-F/2020 e DL 37/2020	Não
	Apoio extraordinário à redução da atividade económica de trabalhador (TI e MOE)	DL 10-A/2020 – art. 26.º	Não
	Medida extraordinária de inventivo à atividade profissional	DL 10-A/2020 – art. 28.º-A	Não
	Complemento de estabilização	DL 27-B/2020 – art. 3.º (redação DL 58-A/2020)	Não
	Medida de enquadramento de situações de desproteção social	DL 10-A/2020 – art. 28.º-B	Não
	Apoio extraordinário a trabalhadores	Lei 27-A/2020 – art. 325.º-G	Não
Linha de apoio social adicional aos artistas, autores, técnicos e outros profissionais da cultura	Portaria n.º 180/2020	Não	

Este quadro deve ser complementado com o quadro resumo no link abaixo, onde cada apoio é detalhado e apresentado o enquadramento tributário de cada um dos apoios nele elencados.

https://www.occ.pt/fotos/editor2/contabilizacaoapoios_25out2021.pdf

Importa ainda destacar, pela sua especificidade, o enquadramento contributivo na esfera dos trabalhadores independentes que são entidades empregadoras dos apoios recebidos enquanto tal no âmbito do já citado Decreto-Lei n.º 26-B/2021. Com efeito, este diploma considerou como prestações do sistema de segurança social os apoios pagos diretamente aos trabalhadores pela segurança social (ou seja, pelo



Instituto da Segurança Social), no âmbito das medidas excecionais e temporárias de resposta à pandemia da doença COVID-19, com exceção dos pagos aos trabalhadores pela segurança social ao abrigo dos artigos 23.º e 24.º do Decreto-Lei n.º 10-A/2020, de 13 de março, bem como os apoios previstos na linha de apoio social adicional aos artistas, autores, técnicos, e outros profissionais da cultura, nos termos da Portaria n.º 180/2020, de 3 de agosto.

O Instituto da Segurança Social veio prestar esclarecimentos à OCC no sentido de que o sentido de "trabalhadores" abrangia não só os trabalhadores por conta de outrem como também os trabalhadores independentes enquanto entidades empregadoras.

Os apoios ao emprego obtidos por estes trabalhadores independentes enquanto entidades empregadoras constituem, para efeitos contributivos, subsídios à exploração, pois não se encontram associados aos rendimentos resultantes de prestação de serviços, nem da produção de venda de bens.

Esta questão é relevante para os contribuintes com apuramento de contribuições no regime de declaração trimestral, já que em relação aos que apuram contribuições de acordo com o regime do lucro tributável, o apuramento do rendimento relevante é feito com base na contabilidade.

Assim, para os contribuintes com apuramento de contribuições no regime de declaração trimestral, os subsídios à exploração são contemplados como rendimentos declarados pelo trabalhador independente e entram na determinação do rendimento relevante, o qual determina a base de incidência contributiva. Nestes casos, o rendimento relevante do trabalhador independente é determinado com base nos rendimentos obtidos nos três meses imediatamente anteriores ao mês da Declaração Trimestral, nos seguintes termos: 70% do valor de prestação de serviços, 20% dos rendimentos associados à produção e venda de bens (atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas) e 20% do valor dos subsídios à exploração

O valor do subsídio à exploração é declarado por 100% do seu valor, sendo-lhe aplicado o coeficiente de 20% para apuramento do rendimento relevante (a aplicação do coeficiente é feita não pelo contribuinte, mas pela segurança social, para efeitos do cálculo do valor de contribuição mensal previsto).

Neste âmbito, os seguintes apoios aos trabalhadores independentes enquanto entidades empregadoras e que apuram contribuições através da declaração trimestral, não são considerados como subsídios à exploração e, como tal, **não relevam** para efeitos do rendimento relevante e do apuramento da base de incidência contributiva:

- Apoio excecional à família para TCO (art. 23.º DL 10-A/2020)
- Apoio excecional à família para trabalhadores independentes (art. 24.º DL 10-A/2020), embora, neste caso, a segurança social entenda que o apoio deva ser declarado como prestação de serviços pelo trabalhador independente empregador
- Linha de apoio social adicional aos artistas, autores, técnicos e outros profissionais da cultura (Portaria n.º 180/2020)
- Layoff simplificado (DL 10-G/2020 e DL 6-E/2021 e DL 23-A/2021)
- Apoio à retoma progressiva (DL 46-A/2020 e DL 23-A/2021)
- Apoio adicional no âmbito do apoio à retoma progressiva (35% horas trabalhadas) (art. 8.º DL 46-A/2020)



3.7. Acontecimentos após a data de balanço

1. Âmbito

Os acontecimentos após a data de balanço podem ter impacto na preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

Iremos efetuar um breve enquadramento da NCRF 24, do capítulo 19 da NCRF-PE e NCRF-ESNL, explicando o âmbito e alcance das problemáticas a ter em conta no encerramento de contas relacionadas com acontecimentos após a data de balanço, bem como alguns eventos que podem determinar alterações nos tratamentos contabilísticos, como realização e alteração de estimativas contabilísticas, e eventualmente a derrogação do princípio da continuidade.

O objetivo da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 24 (capítulo 19 da NCRF-PE e NCRF-ESNL) é o de estabelecer quando uma entidade deve ajustar as suas demonstrações financeiras quanto a acontecimentos após a data do balanço e os princípios gerais de divulgação de acontecimentos após a data do balanço. A Norma também exige que uma entidade não deve preparar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os acontecimentos após a data do balanço indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

2. Definições

Acontecimentos após a data do balanço:

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

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

3. Tratamentos contabilísticos

Estes acontecimentos subsequentes à data de balanço podem determinar ajustamentos às demonstrações financeiras do período em causa, bem como divulgações em notas do Anexo.

São aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram:

- Entre a data do balanço e;
- A data em que as demonstrações financeiras forem autorizadas para emissão, pelo órgão de gestão.
- Podem ser identificados dois tipos de acontecimentos.

2 tipos de acontecimentos subsequentes:

1.º Aqueles que proporcionem prova de condições que existiam à data do balanço que dão lugar a ajustamentos (terão de ser contabilizados em N):



Litígio: a resolução, após a data do balanço, de um caso judicial que confirma que a entidade tinha uma obrigação presente à data do balanço.

Gratificações: a determinação, após a data do balanço, da quantia de participação no lucro ou de pagamentos de bónus, caso a entidade tivesse uma obrigação presente legal ou construtiva à data do balanço de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos antes dessa data.

Imparidades: A receção de informação após a data do balanço que indique que um ativo estava em imparidade à data do balanço (ou que é necessário ajustar uma perda por imparidade já existente), o que poderá ocorrer nas seguintes situações:

- i) A falência de um cliente que ocorre após a data do balanço confirma, normalmente, que existia uma perda por imparidade à data do balanço; e
- ii) A venda de inventários após a data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço.

2º Aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos):

Apenas dão origem a divulgação no anexo (não terão de ser contabilizados, apenas divulgados):

- Concentrações de atividades empresariais: Uma importante concentração de atividades empresariais após a data do balanço ou a alienação de uma importante subsidiária;
- Incêndio: A destruição por um incêndio, no período subsequente, de uma importante instalação de produção.

Caso prático – Acontecimentos após a data de balanço

Numa determinada entidade, que se dedica à transformação de madeiras para a construção civil, ocorreram as seguintes situações após 31 de dezembro de N:

- a) O cliente A interrompeu pagamentos a partir de 02/03/N+1, tendo-se conhecimento que o cliente está praticamente insolvente. A entidade tem sobre ele um crédito datado de novembro de N.
- b) A entidade tem um processo judicial em curso desde outubro de N, movido por um ex-empregado que reclama uma indemnização à entidade, no valor de 10.000 €, por doença profissional. Em 14/02/N foram conhecidos os resultados dos exames médicos periciais, realizados ao ex-empregado, que confirmam a presença de danos em órgãos internos provocados por uma substância tóxica libertada no processo de corte de algumas madeiras. A entidade não efetuou até à data o reconhecimento deste facto nas suas demonstrações financeiras.
- c) Uma alteração da taxa de imposto sobre o rendimento em abril de N+1, na sequência da aprovação da Lei do Orçamento, tendo esta alteração um efeito significativo nos ativos e passivos por impostos diferidos reconhecidos em N.

Pedido: Classificar os acontecimentos após a data do balanço apresentados e indicar o correspondente tratamento contabilístico, sabendo que a data da autorização para emissão das demonstrações financeiras de 2021 é 15 de março de N+1.



Resolução:

Situação a):

Embora a dívida do cliente possa ainda nem sequer estar em mora, o conhecimento, no período subsequente, de que o cliente está na iminência de entrar em processo de insolvência, é um facto que confirma que à data do balanço já existia uma perda por imparidade, que deverá ser reconhecida nas demonstrações financeiras da entidade em N.

Este é, portanto, um acontecimento que dá lugar a ajustamentos, que dependerão dos eventuais registos que a entidade já tenha efetuado relativamente a esta dívida.

Se a entidade já reconheceu em N uma perda por imparidade sobre a totalidade da dívida do cliente: não terá de efetuar mais nenhum ajustamento, apenas atualizar eventualmente as divulgações no Anexo.

Se a entidade já reconheceu em N uma perda por imparidade por um montante inferior ao valor total da dívida do cliente: deverá ajustar a respetiva quantia de perda por imparidade para o valor total da dívida, e atualizar as respetivas divulgações no Anexo.

Se a entidade não reconheceu em N qualquer perda por imparidade sobre a dívida do cliente: deverá reconhecer a perda pelo valor total da dívida e atualizar as respetivas divulgações no Anexo.

Situação b):

O conhecimento dos resultados dos exames médicos periciais efetuados ao ex-empregado veem, muito provavelmente, aumentar o risco da entidade ter de pagar a indemnização requerida em tribunal, ou seja, vem reforçar uma condição que já existia à data do balanço de N, i.e., uma obrigação presente, devendo dar lugar a um ajustamento em N.

Como a entidade não efetuou qualquer registo, deve reconhecer uma provisão nas demonstrações financeiras de N, pela melhor estimativa do valor da perda potencial, a qual poderá ser o valor requerido em tribunal, ou seja, 10.000 €.

Situação c):

A análise deste acontecimento à luz estritamente da NCRF 24 poderia indiciar que a alteração da taxa de imposto, ainda que no período subsequente, consubstanciaria um acontecimento que desse lugar a ajustamentos, mais concretamente no montante dos ativos e passivos por impostos diferidos. No entanto, uma leitura conjunta da NCRF 24 e do § 44 da NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, permite concluir que este acontecimento apenas dará lugar a divulgação no Anexo.

Nota: Adaptado de "RODRIGUES, Ana Maria, CARVALHO, Carla, CRAVO, Domingos, AZEVEDO, Graça, "SNC – Contabilidade Financeira: sua aplicação", Almedina, Julho de 2010

Caso prático – Derrogação do pressuposto da continuidade (empresa em insolvência)

Determinada sociedade comercial foi declarada insolvente durante o ano de N-1 o que implicou a dissolução imediata da sociedade, conforme previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 141.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), entrando esta na fase de liquidação.



Em N-1 foi também deliberado o encerramento do estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto à AT pelo tribunal, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, tendo sido assumida a cessação oficiosa, prevista no n.º 6 do artigo 8.º do Código do IRC.

Cumpriram-se todas as obrigações fiscais de N-1, nomeadamente o envio da modelo 22 e IES de todo o período de tributação de N-1 (de 1/1/ N-1 a 31/12/ N-1).

Foi efetuado um balanço de dissolução em N-1 e é necessário preparar em N o balanço de liquidação, mas colocam-se algumas dúvidas práticas.

Pedidos:

Tendo em conta a disposição prevista na NCRF 24 de que as empresas insolventes devem abandonar o pressuposto da continuidade e preparar demonstrações financeiras com base na liquidação, quais os procedimentos contabilísticos a adotar nas seguintes situações:

1. A conta 27 – Acréscimos e diferimentos tem saldo credor referente a provisões criadas em N-2 para pagamento de férias e subsídio de férias em N-1 que não foram pagas ao pessoal. O que fazer com este saldo?
2. Os funcionários reclamaram no processo de insolvência o valor das indemnizações devidas pela cessação do contrato de trabalho. Estes valores não se encontram expressos na contabilidade da insolvente pois foram reclamados junto do tribunal. Dado que são créditos privilegiados e serão os primeiros a serem pagos pela Massa Insolvente, se não expressos nas contas da Insolvente, como é que se vai contabilizar a saída do dinheiro das contas da massa insolvente?
3. Após o recebimento das dívidas dos clientes, da alienação dos inventários e dos AFT, os valores recebidos não são suficientes para fazer face a todas as responsabilidades, apenas dão para pagar parte das indemnizações aos funcionários. Como anular o valor credor das contas de Fornecedores e de Financiamentos Obtidos?
4. Durante a fase de liquidação a massa insolvente incorreu em gastos e rendimentos que estão registados em diversas contas da classe 6 e 7. Estes valores são saldados em contrapartida da conta 81 e depois transferidos para resultados transitados?

Resolução:

A sociedade insolvente é obrigada a efetuar a respetiva prestação de contas anuais, tal como qualquer outra entidade, conforme previsto no artigo 65º do CIRE, cumprindo com o normativo contabilístico aplicável.

Em princípio, apenas com o registo desse encerramento e a respetiva extinção da sociedade, esta é considerada como cessada para efeitos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 8.º do Código desse imposto.

Sendo deliberado o encerramento do estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto à AT pelo tribunal, em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa, prevista no n.º 6 do artigo 8.º do Código do IRC.



Esta cessação oficiosa em sede de IRC não desobriga o sujeito passivo do cumprimento das obrigações tributárias, de acordo com o disposto no n.º 7 do art.º 8.º do CIRC.

Ou seja, a partir da cessação oficiosa em sede de IRC as pessoas coletivas insolventes só ficam obrigadas à entrega da declaração modelo 22 e à respetiva liquidação e pagamento do imposto, relativamente aos períodos de tributação em que se verifica a existência de qualquer facto tributário sujeito a IRC, sem prejuízo do cumprimento de obrigações tributárias decorrentes de factos anteriores.

No que concerne à IES nestas condições mantém-se a obrigatoriedade da sua apresentação, pois não está em causa uma obrigação de natureza exclusivamente fiscal, visto que esta declaração, para além de permitir o cumprimento da obrigação fiscal prevista no art.º 117.º do CIRC, integra em simultâneo, o registo da prestação de contas exigível ao nível do Registo Comercial e informações para fins estatísticas requeridas pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) e banco de Portugal.

Aconselhamos a consulta da Circular n.º 10/2015 – Insolvência, obrigações fiscais das pessoas coletivas em situação de insolvência.

Apenas com o registo desse encerramento e a respetiva extinção da sociedade, esta será considerada como cessada para efeitos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 8.º do Código desse imposto. Em termos de IVA, a sociedade apenas poderá efetuar a respetiva cessação de atividade, quando por exemplo, tenha esgotado todo o seu ativo, ou seja, na prática, também após o encerramento do processo de liquidação.

Desta forma, durante o processo de insolvência, a sociedade continua a ter todas as obrigações declarativas tal como qualquer outro sujeito passivo de imposto.

Em termos contabilísticos, há a referir que uma sociedade em insolvência deve preparar e apresentar as suas demonstrações financeiras com referência à derrogação do pressuposto da continuidade.

A Estrutura Conceptual (EC) do SNC estabelece os principais conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras, tendo por objetivo a definição de um conjunto de princípios orientadores harmonizados a ser seguidos por todas as entidades que apresentem essa informação financeira.

Para a satisfação de tais objetivos e propósitos a Estrutura Conceptual estabelece desde logo dois pressupostos que devem estar subjacentes à preparação das demonstrações financeiras, para além de várias características qualitativas a ter em atenção.

Esses pressupostos subjacentes são o regime do acréscimo e a continuidade.

Em relação ao pressuposto da continuidade, o parágrafo 23 da EC define que as demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível.

É assim assumido, pelos preparadores e pelos utentes das demonstrações financeiras, que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações.

No entanto, quando existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras devem ser preparadas segundo um regime diferente do pressuposto da continuidade, sendo tal situação objeto de um tratamento e divulgação específico.



Conforme estabelece o ponto 2.2.2 das Bases de Apresentação das Demonstrações Financeiras (Anexo ao Decreto-Lei nº 158/2009), a entidade deve tomar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro (pelo menos até doze meses a partir da data do balanço) para avaliar esse pressuposto da continuidade.

Essa avaliação do cumprimento do pressuposto da continuidade depende dos factos de cada caso, devendo a entidade divulgar as incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de prosseguir como uma entidade em continuidade.

Atendendo a estes princípios gerais, a NCRF 24 – “Acontecimentos após a data do balanço” estabelece que quando o órgão de gestão disponha de informações, entre a data do balanço e a data de aprovação das demonstrações financeiras, de que a entidade pode vir a ser liquidada ou a cessar substancialmente a sua atividade, deve desde logo deixar de preparar e apresentar a suas demonstrações financeiras no pressuposto de continuidade, passando a utilizar a um regime distinto e a divulgar as necessárias consequências.

Por exemplo, se a gerência ou administração tiver informação de que a sociedade foi declarada insolvente (como no caso em questão), deve nas demonstrações financeiras do período, que ainda estejam em fase de aprovação, efetuar a divulgação desse facto e eventualmente adequar as políticas contabilísticas e apresentação das demonstrações financeiras a tal circunstância.

Como estabelece o parágrafo 14 da NCRF 24, essa alteração do regime da continuidade deve ser objeto de tratamento nos termos das divulgações exigidas pela Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (BADF).

As BADF não estabelecem propriamente divulgações específicas para entidades que não estejam a adotar o regime da continuidade. Não é esse o procedimento que se prevê no parágrafo 14 da NCRF 24.

O que se pretende referir com esse parágrafo é que atendendo às obrigações de divulgações exigidas pelas BADF, a entidade deve proceder ao tratamento específico para uma entidade que não esteja a preparar e apresentar as suas demonstrações financeiras no pressuposto da continuidade.

Os exemplos de tais procedimentos e divulgações podem variar atendendo à situação em concreto. Mas podem ser referidas as algumas situações mais habituais, como por exemplo:

Se a entidade passar a efetuar determinados reconhecimentos e mensurações diferentes por a entidade passar a estar em processo de liquidação, há que referir que a informação comparativa (do período ou períodos anteriores) não é comparável com a informação financeira do período corrente (parágrafo 9b) da NCRF 1).

Por exemplo, se os sócios decidirem pela dissolução da sociedade, entrando esta em liquidação, a entidade deixa de exercer a sua atividade normal, passando a ter como objetivo a liquidação de todo o ativo e passivo.

Ora tal situação tem um impacto profundo nas várias rubricas das demonstrações financeiras.

Em primeiro lugar, a entidade pode ter que reconhecer réditos pela venda dos seus inventários a preços muito distintos dos normalmente aplicados. Essa situação pode implicar uma redução nas margens e lucro da entidade. Tal situação deve ser divulgada nas notas à demonstração de resultados.



Pode ainda existir a necessidade de efetuar o ajustamento ao custo dos inventários (imparidades) existentes em stock, para o reduzir para o respetivo valor realizável líquido, tendo em conta a eventual necessidade de efetuar a venda desses bens muito abaixo do preço de custo ou de qualquer preço normal de mercado.

Por outro lado, a entidade deixando de utilizar os seus ativos fixos tangíveis (e/ou demais ativos não correntes) na sua atividade operacional, e existindo a intenção de os colocar à venda, no âmbito do processo de liquidação, deve reclassificar esses ativos da respetiva natureza para ativos não correntes detidos para venda.

Com essa reclassificação, a entidade deve aplicar os procedimentos previstos na NCRF 8, deixando de depreciar e/ou amortizar esses ativos não correntes, atendendo a que esses itens devem passar a estar mensurados pelo menor entre o justo valor menos custos de vender e a sua quantia escriturada.

Esta reclassificação implica necessariamente uma divulgação específica nas notas às demonstrações financeiras, com indicação da não existência de comparabilidade nas rubricas de gastos das depreciações e/ou amortizações, bem como nas rubricas do ativo não corrente no Balanço.

Se existir a estimativa de que alguns dos passivos classificados como "Não correntes", para os quais existia a expectativa de virem a ser liquidados a mais de 12 meses após a data do Balanço, passarem a existir a previsão de virem a ser liquidados a menos desses 12 meses, no âmbito dos acordos estabelecidos no processo de liquidação, há a necessidade de apresentar tais passivos no "Passivo Corrente" no Balanço, como decorre dos parágrafos 10 a 13 e seguintes da NCRF 1.

O parágrafo 37 da NCRF 1 estabelece ainda necessidade de divulgação de informação a ser apresentada no anexo referente a situações de reestruturações da entidade ou de atividades da entidade, de alienações de ativos fixos tangíveis e outros investimentos, e a classificação de unidades operacionais descontinuadas (NCRF 8).

Estas situações também podem ser o resultado de processos de liquidação da sociedade ou de outras formas de não cumprimento do pressuposto da continuidade, sendo necessariamente objeto de divulgações específicas, onde são indicados os vários motivos e consequências para as demonstrações financeiras da entidade.

Com a realização destas alterações nos procedimentos contabilísticos, há desde logo que indicar nas primeiras notas do anexo às demonstrações financeiras, as alterações às bases de mensuração e das políticas contabilísticas das várias rubricas das demonstrações financeiras, em virtude desse processo de liquidação da sociedade (por exemplo).

Os procedimentos referidos acima não são exaustivos, pois não é possível prever todas as consequências possíveis e imagináveis, nas demonstrações financeiras de uma entidade, em resultado do incumprimento do pressuposto da continuidade.

Devem verificar-se quais são essas consequências nos diferentes itens da sua entidade, adequando o tratamento contabilístico face às NCRF e efetuando as necessárias divulgações nas demonstrações financeiras, tendo sempre presente o objetivo de fornecer as informações mais fiáveis e relevantes aos utentes das demonstrações financeiros decorrentes desses procedimentos.



Quanto ao caso em concreto, há, desde logo a referir, que a declaração de insolvência no período de 2020 deveria ter determinado a aplicação destes procedimentos de derrogação do pressuposto da continuidade nas demonstrações financeiras desse período.

Em relação ao acréscimo de gastos referentes aos benefícios dos empregados a pagar pelo mês de férias e subsídio de férias reconhecido no período de 2019, pelo trabalho prestado durante esse período, mas cuja obrigação de pagamento apenas aconteceria em 2020, tratando-se de direitos legais e contratuais dos trabalhadores, considerados como créditos privilegiados no âmbito do processo de insolvência, esse acréscimo de gastos deve manter-se até ao momento do rateio da massa insolvente.

No momento do rateio final da massa insolvente, passando a serem conhecidos as dívidas a pagar que não irão ser pagas pela sociedade insolvente, há que proceder ao respetivo desreconhecimento desses passivos financeiros nos termos do parágrafo 34 da NCRF 27 – "Instrumentos financeiros".

A diminuição dos passivos implica o reconhecimento dum rendimento nos resultados do período como contrapartida, conforme previsto no parágrafo 90 da Estrutura Conceptual do SNC.

Este procedimento aplica-se a todos os passivos financeiros (e acréscimos e diferimentos), incluindo dívidas a pagar a fornecedores, empréstimos obtidos e outros.

As indemnizações a pagar pela cessação do contrato de trabalho são consideradas como benefícios de empregados de cessação de emprego, cujo tratamento contabilístico está previsto nos parágrafos 124 a 128 da NCRF 28 – "Benefícios de empregados".

De acordo com os procedimentos, o gasto e passivo referentes a esse tipo de benefícios apenas é reconhecido no momento em que a entidade comunica ou acorda com os trabalhadores a cessação do emprego e o pagamento da respetiva indemnização.

No caso em concreto, não existiu tal acordo, não se tendo procedido ao reconhecimento de qualquer gasto e passivo por essas indemnizações devidas aos trabalhadores. Os empregados reclamaram junto do tribunal, no âmbito do processo de insolvência, o pagamento desses direitos referentes às indemnizações pela cessação do emprego.

Ainda que a entidade não tenha considerado a existência de obrigação presente pelo pagamento dessas indemnizações, devido à falta de acordo comunicado aos trabalhadores, a existência da reclamação desses créditos no âmbito do processo de insolvência pode determinar o reconhecimento desse gasto ou passivo, ou, em alternativa, duma provisão caso se trate dum pagamento futuro em momento ou quantia incerta.

A obrigação (presente ou possível) do pagamento futuro de encargos deve ser objeto de tratamento contabilístico nos termos da Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 21 – "Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes".

Ainda que esse pagamento futuro dos encargos seja de valor incerto e/ou não seja conhecido o momento exato do pagamento, se a entidade detiver uma obrigação presente de efetuar esse pagamento deve reconhecer imediatamente o gasto e passivo nas demonstrações financeiras.

Apesar da incerteza quanto à tempestividade e quantia da saída de recursos no futuro, se existir uma obrigação presente que determine essa saída futura de recursos, sendo mais provável, do que não, de



se verificar essa saída (maior que 50%) e sendo possível estimar com fiabilidade o montante da saída, haverá que reconhecer a referida provisão.

Se a obrigação não for presente, mas apenas possível, ou for uma obrigação presente mas for mais provável não existir saída de recursos no futuro (inferior a 50%) ou não for possível determinar com fiabilidade a quantia, não se poderá reconhecer qualquer provisão, havendo que divulgar nas notas às demonstrações financeiras um passivo contingente.

Se a obrigação for apenas remota, não haverá nada a fazer.

A avaliação da referida obrigação presente resulta da legislação laboral, bem como da existência da reclamação dos créditos no âmbito do processo de insolvência interposta pelos empregados para reclamar direitos laborais e outros.

Essa avaliação da existência de uma obrigação presente, ou apenas possível, deve ser efetuada pelo advogado da empresa, mediante a análise objetiva do caso em concreto.

Caso o advogado determine que existe uma maior probabilidade da entidade vir a ser obrigada a efetuar o pagamento dessa indemnização ao empregado, do que não existir esse pagamento, a entidade deve proceder ao reconhecimento de uma provisão.

Os registos contabilísticos pelo reconhecimento da provisão referente ao processo judicial poderão ser seguintes:

Na data da instauração do processo judicial, pelo reconhecimento da provisão do processo judicial:

- Débito da conta 673 – "Processos judiciais em curso" por contrapartida a crédito da conta 293 – "Processos judiciais em curso", pela estimativa (eventualmente valor presente) dos encargos a incorrer no âmbito do processo judicial;

Se ou quando deixar de existir a obrigação presente referente ao pagamento da indemnização no âmbito do processo judicial, ou esta for reduzida, por se ter alterado a estimativa dos encargos a incorrer, poderá reverter-se a provisão:

- Débito da conta 293 – "Processos judiciais em curso" por contrapartida a crédito da conta 7633 – Reversões – De provisões – Processos judiciais em curso", pela anulação ou redução da provisão.

Por outro lado, caso os advogados da empresa entendam que existe uma maior probabilidade desses créditos reclamados não serem devidos pela sociedade, a entidade não tem uma obrigação presente para pagar qualquer encargo no futuro. Nesse caso, não se reconhece qualquer provisão.

Se essa obrigação for meramente possível, a entidade apenas divulga um passivo contingente nas notas do anexo às demonstrações financeiras. Se a obrigação for remota não faz nada.

Não tendo sido reconhecida qualquer provisão ou passivo, se os créditos reclamados tiverem sido reconhecidos no âmbito do processo de insolvência, pelo pagamento das indemnizações ao trabalhador pela cessação do emprego, a entidade deve proceder ao reconhecimento do respetivo gasto e passivo como benefícios de cessação de emprego, nos termos da NCRF 28 – "Benefícios dos empregados".



Essa indemnização deve ser reconhecida como gasto do período em que foi conhecida a decisão do tribunal, transitada em julgado, ainda que se refira a direitos do empregado por trabalho prestado em períodos anteriores.

Os procedimentos contabilísticos de correção de erros contabilísticos e das alterações de estimativas contabilísticas estão previstos na NCRF 4 – “Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros”.

Tratando-se de uma nova informação decorrente da decisão do tribunal, tal encargo não pode ser considerado como um erro contabilístico que tenha afetado os resultados de períodos anteriores, pelo que não se pode efetuar a reexpressão retrospectiva referente a este encargo, utilizando o registo contabilístico na conta 56 – “Resultados transitados”.

São considerados como erros contabilísticos que tenha afetado os resultados de períodos anteriores, lapsos ou negligências na preparação das demonstrações financeiras quando não tenha sido tido em conta informação disponível à data de relato desses períodos contabilísticos, conforme definição do parágrafo 5 da NCRF 4.

Ora, no caso em concreto, a deliberação do tribunal é uma informação nova e apenas disponível no período corrente, pelo que o encargo deve afetar os resultados desse período corrente, de acordo com o tratamento prospetivo previsto para as alterações de estimativas contabilísticas, previsto no parágrafo 29 da NCRF 4.

A estimativa inicial efetuada no período anterior referente a esta operação determinou o não reconhecimento do gasto associado à provisão, por não estarem cumpridas as condições previstas na NCRF 21, face aos dados disponíveis à data de relato desses períodos anteriores.

A existência de nova informação no período corrente, em função da decisão do tribunal, transitada em julgado, que determina a obrigação do pagamento da indemnização ao trabalhador, implica o reconhecimento dessa indemnização como gasto do período corrente (conta 63).

No final do período de relato, ou na data da extinção da sociedade, na preparação das demonstrações financeiras, deve ser apurado os resultados obtidos pela sociedade no decurso do processo de insolvência. Esse apuramento de resultados é efetuado através dos habituais registos contabilísticos de transferência dos saldos das contas da classe 6 e 7 para a conta 811 – “Resultados antes de impostos”, a transferência do imposto sobre o rendimento (conta 812) para a conta 818 – “Resultado Líquido” e a transferência do saldo da conta 811 para a conta 818.

Nota: Adaptado de um parecer técnico preparado pelo Departamento de Consultoria da OCC.



4. Declaração Modelo 22

4.1 Prazos

A declaração Modelo 22 de IRC deve ser enviada anualmente até ao último dia do mês de maio, independentemente desse dia ser útil ou não útil (por transmissão eletrónica), ou, no caso de sujeitos passivos com período especial de tributação, até ao último dia do 5º mês posterior á data do termo desse período (dia útil ou não útil).

4.2 Taxas

A taxa geral de IRC permanece fixada em 21% para 2022. Quanto à taxa reduzida de IRC, para os sujeitos passivos que sejam qualificados como pequena ou média empresa, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, a taxa de IRC aplicável aos primeiros 25.000 € de matéria coletável é de 17%, aplicando-se a taxa geral de 21% ao excedente (este escalão de matéria coletável ao qual se aplica a taxa reduzida encontra-se em vigor desde o ano 2020).

Tendo em conta que esta taxa reduzida tem âmbito de aplicação limitado às pequenas ou médias empresas, encontra-se sujeita às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios *de minimis*, pelo que os sujeitos passivos que beneficiem deste escalão de taxa devem preencher o quadro 09 do anexo D.

Este benefício da redução de taxas para PME deve ser inscrito no campo 904-B do anexo D à declaração modelo 22.

Recorde-se que o conceito pequena ou média empresa é o seguinte:

A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.

Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.

Taxas de tributação autónoma

O Orçamento do Estado para 2021 veio consagrar uma disposição transitória relativamente às taxas de tributação autónoma, para 2020 e 2021, para as cooperativas e às micro, pequenas e médias empresas, de acordo com os critérios definidos no artigo 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007. Esta disposição aplica-se também a 2022, nos mesmos termos.

Essa disposição transitória consiste no desagravamento das taxas de tributação autónoma, ou seja, no não agravamento em 10% das taxas, quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período em causa, desde que se cumpram cumulativamente as seguintes condições:



- Quando o sujeito passivo tenha obtido lucro tributável em um dos três períodos de tributação anteriores; e
- Tenha sido entregue dentro do prazo legal a Modelo 22 e IES dos dois períodos de tributação anteriores.

Também não será aplicado o aumento de 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período em causa, nos períodos de tributação de 2020, 2021 e 2022:

- Quando estes correspondam ao período de tributação de início de atividade
- Ou a um dos dois períodos seguintes (anteriormente estava previsto apenas para o período de tributação do início de atividade e para o seguinte).

A OCC disponibilizou um simulador que permite verificar se o desagravamento lhes é aplicável, o qual se encontra disponível em https://www.occ.pt/pt/simulador_irc_trib_autonoma2021/.

É de assinalar que na declaração Modelo 22 está previsto o quadro 13 para assinalar o início de atividade para efeitos da validação do desagravamento de taxa.

4.3 Qualificação da empresa

A qualificação da empresa à luz do Decreto-Lei n.º 372/2007 é essencial para o correto aproveitamento de taxas e benefícios fiscais. Não deve confundir-se esta qualificação com os limites previstos para efeitos da normalização contabilística. Apresentam-se abaixo dois quadros resumo que sintetizam os limites de enquadramento para cada um dos efeitos – definição de PME para efeitos do diploma citado e para efeitos da normalização contabilística.

Decreto-Lei n.º 372/2007

Categoria de empresa	Efetivos	Volume de negócios	ou	Balanço total
Média	< 250	≤ 50 milhões de euros		≤ 43 milhões de euros
Pequena	< 50	≤ 10 milhões de euros		≤ 10 milhões de euros
Micro	< 10	≤ 2 milhões de euros		≤ 2 milhões de euros

SNC (limites do SNC: normativo contabilístico a utilizar em cada período)

À data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes	Microentidade	Pequenas entidades	Médias entidades	Grandes entidades
Total do balanço	350.000€	4.000.000€	20.000.000€	Ultrapassam dois dos três limites anteriores e todas as entidades de interesse público
Volume de negócios líquido	700.000€	8.000.000€	40.000.000€	
N.º médio de empregados durante o período	10	50	250	

Apresentados estes conceitos, importa destacar, em relação à qualificação no âmbito do Decreto-Lei n.º 372/2007, o seguinte:



No caso de microempresa, a redação do artigo 2.º do anexo ao referido diploma prevê: "A categoria de microempresa é constituída por empresas que empregam menos de 10 pessoas E cujo volume de negócios anual não excede 2 milhões de euros OU cujo balanço total anual não excede 2 milhões de euros."

Destacamos "E" e "OU" e, em síntese, temos:

< 10 empregados E... VN ≤ 2 milhões OU balanço ≤ 2 milhões

Assim, para ser microempresa:

< 10 empregados E... VN ≤ 2 milhões

OU

< 10 empregados E... balanço ≤ 2 milhões

Na prática:

- Bastará ter 10 empregados, ou mais, para deixar de ser micro empresa;
- Contudo, se se mantiver com < 10 empregados, continuará a ser micro empresa, ainda que ultrapasse os 2 milhões APENAS NUM dos outros limites (VN ou balanço);
- Mas deixará de ser micro empresa, ainda que se mantenha com < 10 empregados, SE ultrapassar os 2 milhões nos outros DOIS limites (VN ou balanço)

Em termos de preenchimento da declaração Modelo 22 de IRC, caso assinalem "Não PME" (campo 2 do Quadro 3-A da folha de rosto), as empresas não poderão usufruir de todos os benefícios e deduções que exigem esta qualificação, como por exemplo a DLRR e a aplicação da taxa de IRC de 17%.

Quanto ao certificado PME, o mesmo não é obrigatório para efeitos de preenchimento da declaração Modelo 22 de IRC, sendo, recomendável a sua obtenção. Conforme decorre das instruções de preenchimento da Modelo 22, caso não tenham solicitado a certificação junto do IAPMEI, a qual constitui prova bastante dessa qualificação, os sujeitos passivos devem estar em condições de comprovar a mesma.

Importa atender a que a qualificação de uma empresa não toma apenas em consideração os indicadores financeiros e do número de efetivos, pois os dados de uma empresa que tenha empresas parceiras ou associadas são determinados com base nas contas e em outros dados da empresa, ou – caso existam – das contas consolidadas da empresa, ou das contas consolidadas nas quais a empresa for retomada por consolidação. Aos dados da empresa autónoma devem agregar-se os dados das eventuais empresas parceiras da empresa considerada, situadas imediatamente a montante ou a jusante da mesma.

Por outro lado, a expressão "efetivos" não se confunde com a de "trabalhadores" ou "empregados", uma vez que os efetivos correspondem ao número de unidades trabalho-ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que tenham trabalhado na empresa em questão ou por conta dela a tempo inteiro durante todo o ano considerado. O trabalho das pessoas que não tenham trabalhado todo o ano, ou que tenham trabalhado a tempo parcial, independentemente da sua duração, ou o trabalho sazonal, é contabilizado em frações de UTA.

O detalhe do cálculo dos dados – efetivos, balanço e volume de negócios – encontra-se descrito no anexo ao diploma em causa.



4.4 Isenções e taxas reduzidas de derrama sujeitos à regra de minimis a partir de 2019

De entre as alterações à Lei das Finanças Locais (LFL) que entraram em vigor no dia 1 de janeiro de 2019 (artigo 18.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro), o n.º 1 do artigo 18.º da LFL passou a prever que «os municípios podem deliberar lançar uma derrama, de duração anual e que vigora até nova deliberação, até ao limite máximo de 1,5 por cento, sobre o lucro tributável. Esta deliberação deixou de ser obrigatoriamente anual e foram aditados os números 22 a 25 ao referido artigo, importando salientar o disposto no n.º 25:

25 – Os benefícios fiscais previstos nos números anteriores estão sujeitos às regras europeias aplicáveis em matéria de auxílios de minimis.»

O benefício fiscal que o sujeito passivo tem pelo facto de o município onde se encontra deliberar a aplicação de taxas reduzidas ou de isenção de derrama municipal deve ser inscrito no campo 904-E do anexo D à declaração modelo 22 (obrigatoriamente a partir de 2019).

O montante do benefício a declarar corresponde à diferença de coleta de derrama municipal calculada entre a taxa normal e a taxa reduzida ou, no caso de isenção, ao montante apurado por aplicação da taxa normal.



5. Benefícios Fiscais

Os sujeitos passivos que usufruam de benefícios fiscais, estão obrigados a entregar o anexo D à Declaração Modelo 22, o qual apresenta a seguinte estrutura:

- Isenções (quadro 03) mais utilizado pelas ESNL
- Deduções ao rendimento (quadro 04)
 - o A deduzir no campo 774 do quadro 07 da declaração modelo 22, tais como: majoração donativos, majoração quotizações, criação emprego, remuneração convencional do capital social, benefício aquisição combustíveis, etc.
- Dedução à coleta (quadro 07)
 - o A deduzir no campo 355 do quadro 10 da declaração modelo 22, tais como: RFAI, DLRR, SIFIDE, CFEI II etc.

Importa ainda ter em consideração a Lei n.º 21/2021, de 20 de abril

Esta lei estabelece a prorrogação de benefícios fiscais e medida extraordinária no âmbito do regime fiscal do reinvestimento em sede de IRC

A Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, procede, essencialmente, à:

- prorrogação da vigência de diversos benefícios fiscais;
- alterações ao regime aplicável às entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira a partir de 1 de janeiro de 2015
- suspensão do prazo para reinvestimento previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 48.º do Código do IRC (exercícios de 2020 e 2021);
- bem como à suspensão dos prazos de dedução à coleta deste imposto, no que respeita à utilização dos benefícios de RFAI e SIFIDE (exercícios de 2020 e 2021);

Relativamente ao RFAI e SIFIDE, este diploma estabelece uma suspensão de prazos para efeitos do reporte das respetivas dotações. A desconsideração dos prazos de reporte nos períodos de 2020 e 2021, tem efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2020.

Note-se que o prazo de reporte do RFAI é de 10 anos e do SIFIDE é de 8 anos, "ganhando" os sujeitos passivos dois anos com esta alteração.

Se uma empresa tiver RFAI de 2019 (não deduzido à coleta por insuficiência), o prazo limite para a dedução passará a ser até ao ano de 2031.

No caso de SIFIDE II, se o benefício for do ano de 2019, o prazo limite de dedução será o ano de 2029.



5.1 Instalação de empresas no interior

Às empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica em territórios do interior, que sejam qualificadas como micro, pequenas ou médias empresas, nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, é aplicável a taxa de IRC de 12,5 % aos primeiros 25 000 € de matéria coletável. O benefício é aplicável aos períodos de tributação de 2017 e seguintes e traduz-se num regime de redução de taxa, sendo inscrito no campo 245 do Q08 da Modelo 22 e no campo 904-C do Q04 anexo D.

O benefício máximo é de 3.125€ (12,5%*25.000€).

As condições para aplicação deste benefício são:

- Exercer, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços em territórios do interior
- Sujeitos passivos que sejam qualificadas como micro, pequena ou média empresa nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007
- Exercem a atividade e ter direção efetiva nas áreas beneficiárias definidas na Portaria n.º 208/2017, de 13 de julho
- Não ter salários em atraso
- A empresa não resultar de cisão efetuada nos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios
- A determinação do lucro tributável ser efetuada com recurso a métodos diretos de avaliação ou no âmbito do regime simplificado de determinação da matéria coletável.

Os aspetos mais relevantes deste benefício a ter em consideração são:

- estar sujeito à regra de minimis (donde, a sua inscrição no anexo D à Modelo 22)
- Não ser cumulativo com outros benefícios de idêntica natureza (ou seja, benefícios que operem por redução de taxa)
- Aplicável majoração de 20% à dedução máxima da DLRR (investimentos no interior)

5.2 Remuneração convencional do capital social

De acordo com o artigo 41.º-A do EBF, pode ser deduzido ao lucro tributável um montante resultante da aplicação anual de uma taxa de 7% das entradas realizadas até 2.000.000 euros, por entregas em dinheiro ou através da conversão de créditos (inclui conversões de suprimentos efetuadas a partir de 01/01/2017 e conversão de quaisquer créditos gerados a partir de 01/01/2018), ou do recurso aos lucros do próprio exercício (o registo comercial do aumento de capital social deve ser feito até à data limite de entrega da declaração modelo 22 do exercício / deliberação na ata de aprovação de contas), no âmbito da constituição de sociedade ou do aumento do capital social.

Desde 2017 que este benefício se aplica a quaisquer sociedades comerciais, independentemente da sua dimensão ou da qualificação jurídica dos participantes no capital; até 2016, apenas se aplicava a micro e PME cujos sócios fossem pessoas singulares, sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco.



No que se refere ao aumento de capital social através da conversão de créditos, importa distinguir as operações relativas a suprimentos da conversão de quaisquer créditos: a primeira é permitida desde a entrada em vigor deste benefício fiscal, ou seja, desde 2017, ao passo que conversão de quaisquer créditos (por exemplo, de financiadores ou outros fornecedores) só passou a ser permitida a partir de 1 de janeiro de 2018, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

As entradas em espécie correspondentes à conversão de suprimentos são verificadas nos termos do n.º 4 do artigo 89.º do Código das Sociedades Comerciais, sendo suficiente declaração do contabilista certificado ou do revisor oficial de contas, sempre que a revisão de contas seja legalmente exigida, mencionando que a quantia consta dos regimes contabilísticos bem como a proveniência e a data.

A OCC disponibilizou uma minuta para este efeito, a qual pode ser obtida em:

<https://www.occ.pt/fotos/editor2/declaracaoartigo89n4.docx>

Para as demais entradas em espécie terá de ser emitida uma declaração nos termos do artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais, por revisor oficial de contas sem interesses na sociedade.

Em relação ao aumento de capital com recurso aos lucros do próprio exercício, a registar até à entrega da declaração Modelo 22 (note-se que o prazo não é a data-limite de entrega da declaração, mas o da entrega da declaração em causa), trata-se de operação cujo fundamento só pode encontrar-se no disposto no artigo 91.º do Código das Sociedades Comerciais – aumento por incorporação de reservas. Ainda que esta modalidade de aumento de capital não tenha, em sentido estrito, acolhimento no Código das Sociedades Comerciais, o seu sentido útil só poderá encontrar-se na norma referida, o que implica o recurso ao aumento através de reservas legalmente disponíveis.

A dedução em apreço é efetuada no apuramento do lucro tributável relativo ao período de tributação em que ocorram as mencionadas entradas e nos cinco períodos de tributação seguintes, sendo inscrita no campo 774 Q07 Modelo 22 e campo 409 do Q04 anexo D.

Em contrapartida da dedução fiscal, não pode ser reduzido o capital social com restituição aos sócios, quer no período de tributação em que sejam realizadas as entradas relevantes para efeitos da remuneração convencional do capital social, quer nos cinco períodos de tributação seguintes.

Veja-se um exemplo de aplicação deste benefício fiscal:

A sociedade A deliberou na assembleia de aprovação de contas realizada em 31/03/N+1, efetuar o aumento de capital através do recurso aos lucros do próprio exercício, no montante de 200.000€.

Valor a deduzir em N: 14.000€

Valor a deduzir em N+1: 14.000€

Valor a deduzir em N+2: 14.000€

Valor a deduzir em N+3: 14.000€

Valor a deduzir em N+4: 14.000€

Valor a deduzir em N+5: 14.000€



Cumulação de deduções relativamente a sucessivos aumentos de capital social

A forma como a dedução é efetuada ao lucro tributável foi objeto de esclarecimento por parte da Autoridade Tributária, em 2020, através do Ofício Circulado n.º 20226/2020, com o sentido de limitar a dedução máxima da remuneração convencional à taxa de 7% a 2 milhões de Euros por todo o período de seis exercícios em que a dedução pode ter lugar.

De acordo com o entendimento administrativo vertido no Ofício Circulado citado, a redação da norma determina, expressamente, a possibilidade de deduzir uma importância, "limitada a cada exercício", calculada mediante a aplicação da taxa de 7% às entradas realizadas até ao limite de €2.000.000.

Neste sentido, não se aplica qualquer impedimento a que o sujeito passivo possa usufruir do referido benefício quando haja beneficiado do mesmo num dos cinco períodos anteriores. Porém, a redação conferida ao n.º 1 aponta no sentido de que a importância a deduzir, em cada período, está limitada a 7% das entradas realizadas até € 2.000.000. Pelo que, independentemente de ser efetuado apenas um aumento de capital ou vários aumentos de capital distribuídos por períodos de tributação distintos, a dedução ao lucro tributável do período está limitada a 7% do valor máximo suscetível de beneficiar do incentivo, os mencionados €2.000.000, isto é, a dedução máxima ao lucro tributável em cada período corresponde a €140.000.

Portanto, o sujeito passivo pode usufruir, anualmente e durante 6 anos, de uma dedução máxima de €140.000,00, o que, no final dos 6 períodos de tributação, se traduz numa dedução total de €840.000 (que corresponde a uma dedução de 42% do montante aplicado no aumento do capital social ou na constituição da sociedade).

Exemplificando, para uma empresa, no âmbito de um aumento de capital social efetuado em 2018 e através da realização de entradas no montante de €500.000,00, pode, nesse período (e nos cinco períodos seguintes), deduzir ao seu lucro tributável €35.000,00. Admitindo que, em 2019, no âmbito de novo aumento do capital social são realizadas entradas no montante €2.000.000, dado que ainda se encontra a efetuar as deduções relativas ao aumento do capital social verificado em 2018 (por ainda estar em curso o período de dedução previsto na al. b) do n.º 2), no período de tributação de 2019 apenas pode deduzir ao lucro tributável uma importância correspondente à RCCS resultante das entradas efetuadas no capital social nesse período pelo remanescente (€105.000), uma vez que o limite máximo permitido é de € 140.000 (7% *€2.000.000).

Ou seja, no período de tributação de 2019 e até ao término do período de dedução relativo ao aumento do capital social efetuado em 2018 (i. é, até 2023), pode deduzir ao lucro tributável €35.000 – relativos ao aumento do capital social efetuado em 2018 – e €105.000 – relativos ao aumento do capital social efetuado em 2019.

No período de tributação de 2024, e tendo já terminado o período de dedução relativo ao aumento do capital social efetuado em 2018, a dedução a efetuar ao lucro tributável relativa ao aumento de capital social efetuado em 2019 será de €140.000, o limite máximo permitido

Esta interpretação apenas é aplicável às entradas para o capital realizadas a partir de 2017.



Outros aspetos relevantes

Informação Vinculativa Processo 2019 002008, PIV n.º 15692 e 2009/2019 – PIV n.º 15689

- não relevam aumentos através de incorporação de reservas (parte do resultado do exercício terá de ser afetado diretamente ao aumento do capital). Este entendimento não prejudica o facto de, como se referiu, o próprio aumento do capital com recurso aos lucros do exercício só poder ser realizado na perspetiva de lucros disponíveis mediante incorporação de reservas, sendo a diferença fundamental que esta modalidade, apesar de não prevista no CSC, é admitida na norma em análise, ao passo que o aumento de capital através de incorporação de reservas pressupõe que os lucros foram afetados às reservas disponíveis antes de se proceder à sua conversão em capital social.

- no caso de a empresa pretender usufruir do benefício DLRR e RCCS, deverá, aquando da deliberação prevista na al. b) do n.º 1 do art.º 376.º do Código das Sociedades Comerciais, afetar uma parte (distinta) do resultado líquido do período a cada um dos benefícios fiscais.

note-se ainda a Informação Vinculativa Processo 2019 001485, PIV n.º 15412, onde se veicula o entendimento de que se impede a utilização em cascata, ou seja, a utilização múltipla no mesmo grupo de sociedades do benefício sobre o mesmo montante de capital.

Em 2021, este benefício estava sujeito ao regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho, previsto no art. 403.º da Lei n.º 75-B/2020 (OE 2021). Em 2022, este regime já não é aplicável.

Este regime foi regulamentado pela Portaria n.º 295/2021, de 23 de julho, e objeto de esclarecimentos adicionais através do Ofício Circulado N.º: 20242, de 2022.06.17.

A aplicação do regime extraordinário, em 2021, mas não em 2022, é interpretada pela Autoridade Tributária no sentido de que, no que respeita aos benefícios fiscais automáticos, cujos factos tributários ocorreram no período de tributação de 2021, caso não sejam cumpridos os requisitos do regime, nos termos e condições aí descritos, pode, ainda assim, e caso se verifiquem os demais pressupostos legais, nascer o direito aos benefícios fiscais automáticos. Assim, não obstante a utilização deste direito ao benefício fiscal automático, nascido no período de tributação 2021 se encontrar suspensa (por incumprimento dos requisitos), pode o referido benefício ser utilizado e/ou reportado (nos casos em que o benefício em causa o permita) para os períodos de tributação posteriores, pelo montante apurado e pelo prazo remanescente de reporte, dado que o regime apenas determina a suspensão do direito à sua utilização/usufruição durante o período de 2021.

5.3 Medidas de apoio ao transporte

O artigo 70.º EBF consagra, até 2026, um benefício ao setor do transporte rodoviário, relativa à dedução ao lucro tributável dos gastos suportados com a aquisição em território português, de combustíveis para abastecimento de veículos, correspondente a 120% do respetivo montante. Este benefício fiscal não é aplicável aos gastos suportados com a aquisição de combustíveis que tenham beneficiado do regime de reembolso parcial para gasóleo profissional (Lei n.º 24/2016, de 22 de agosto).

A dedução é feita no campo 774 Q07 Modelo 22 e inserida no campo 408 do Q04 anexo D.



Para ambos os benefícios estão abrangidos:

- Veículos afetos ao transporte público de passageiros, com lotação igual ou superior a 22 lugares que estejam registados como elementos do ativo fixo tangível (AFT) de sujeitos passivos de IRC que estejam licenciados IMT, I. P.;
- Veículos afetos ao transporte rodoviário de mercadorias, público ou por conta de outrem, com peso bruto igual ou superior a 3,5 t, registados como elementos do AFT de sujeitos passivos de IRC e que estejam licenciados pelo IMT, I. P.;
- Veículos afetos ao transporte em táxi, registados como elementos do AFT dos sujeitos passivos de IRS ou de IRC, com contabilidade organizada e que estejam devidamente licenciados.

5.4 Mecenato

Pretende-se identificar os aspetos mais relevantes para o encerramento de contas dos donativos, dado que se trata de matéria do conhecimento por parte dos Contabilistas Certificados.

Em primeiro lugar, atente-se na noção de donativo constante do artigo 61.º EBF:

Donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, a entidades públicas ou privadas, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

A Circular n.º 2/2004 procede à delimitação entre mecenato e patrocínio; assim, se a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome, mas tendo como fito a sua promoção junto dos respetivos consumidores, sendo o espírito de liberalidade do doador secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio e não de um donativo.

Chama-se ainda a atenção para o facto de os donativos em dinheiro de valor superior a €200,00 deverem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenata (transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto), cfr. art. 66.º, n.º 3 do EBF.

O EBF estabelece os seguintes benefícios relativos a mecenato:

Mecenato científico: art. 62.º-A EBF

Donativos ao Estado: art. 62.º n.º 2 EBF

Donativos no âmbito do mecenato social: art. 62.º n.º 3, 4 e 5 EBF

Outros (desportivo, educacional, ambiental): art. 62.º n.º 6 e 7 EBF

Mecenato cultural: art. 62.º-B EBF

Alguns aspetos relevantes

- Não relevam em IRC os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas e pessoas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas (Despacho do Subdiretor Geral do IR de 06.02.2006 no Proc. n.º 4115/04);



- Não relevam em IRC os donativos concedidos aos "partidos políticos", por força do disposto no art.º 8.º da Lei n.º 19/2003, de 20.06 (Despacho Subdiretor Geral IR de 24.02.2006 no Proc. n.º 853/06)

- Com exceção dos donativos concedidos ao Estado (que não têm limitação), os donativos são considerados gastos do exercício ao limite de 8/1000 ou 6/1000 do volume de vendas ou dos serviços prestados (n.º3, 5 e 6 do artigo 62.º EBF)

As obrigações acessórias das entidades beneficiárias podem resumir-se aos seguintes aspetos:

- Emitir documento comprovativo dos montantes recebidos, com indicação do seu enquadramento, e bem assim com a menção da inexistência de contrapartidas

- Possuir registo atualizado das entidades mecenas, com indicação do nome, número de identificação fiscal, data e valor de cada donativo atribuído;

- Entregar na AT, até ao final do mês de fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial (Modelo 25, aprovado pela Portaria n.º 13/2008, de 04.01, tendo as instruções de preenchimento sido atualizadas pela Portaria n.º 1474/2008, de 18.12), referente aos donativos recebidos no ano anterior.

5.5 RFAI – Regime fiscal de apoio ao investimento

Trata-se de um benefício com múltiplas e complexas regras, que se procuraram resumir, sem prejuízo da consulta das disposições legais aplicáveis:

- Artigos 22.º a 26.º do Código Fiscal do Investimento

- Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro

- Portaria n.º 282/2014, de 30 de dezembro

- Orientações relativas a Auxílios com finalidade Regional: publicadas no Jornal Oficial da União Europeia, n.º C209, de 23 de julho de 2013

- Regulamento Geral de Isenção por Categoria (RGIC): Regulamento (EU) n.º 651/2014

Em sede de IRC, as empresas que realizem investimentos elegíveis para efeitos do RFAI nas áreas elegíveis, que, para o período de 2022 a 2027 foram redefinidas conforme consta do novo mapa nacional de auxílios estatais com finalidade regional (artigo 43.º do Código Fiscal do Investimento), são suscetíveis de usufruir das seguintes deduções à coleta do imposto:

i) 25% das aplicações relevantes, relativamente ao investimento realizado até ao montante de 15.000.000 euros;

ii) 10% das aplicações relevantes, relativamente à parte do investimento realizado que exceda o montante de 15.000.000 euros.

Em resultado do novo mapa nacional de auxílios estatais com finalidade regional, para o período de 1 de janeiro de 2022 a 31 de dezembro de 2027, foram alterados os limites máximos aplicáveis no âmbito do RFAI e benefícios contratuais ao investimento produtivo. Neste âmbito, foram revistos os limites de intensidade máxima de auxílio em várias NUTS.

No caso de investimentos elegíveis realizados na NUTS Algarve e Área Metropolitana, apenas partes destas regiões são elegíveis.



O novo quadro de limites por região é o seguinte:

Código NUTS	Nome da região NUTS	Intensidade máxima de auxílio	Código NUTS	Nome da região NUTS	Intensidade máxima de auxílio
1) Regiões elegíveis para auxílio nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia			2) Regiões elegíveis para auxílio nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia		
PT11	Norte	30%	PT150	Algarve (parcial)	15%
PT16	Centro (PT)		Apenas as seguintes partes da região NUTS 3 são elegíveis: São Brás de Alportel, Alferce, Boliqueime, Cachopo, Ferreiras, Loulé (São Clemente), Loulé (São Sebastião), Mexilhoeira Grande, Monchique, Paderne, Pechão, Quelfes, São Bartolomeu de Messines, São Marcos da Serra, União das freguesias de Algez e Tunes, União das freguesias de Conceição e Estoí, Vaqueiros.		
PT16B	Oeste	30%			
PT16D	Região de Aveiro	30%			
PT16E	Região de Coimbra	30%			
PT16F	Região de Leiria	30%			
PT16G	Viséu Dão Lafões	30%			
PT16H	Beira Baixa	30%			
PT16I	Médio Tejo	30%			
PT16J	Beiras e Serra da Estrela	40%			
PT18	Alentejo				
PT181	Alentejo Litoral	30%	Apenas as seguintes partes da região NUTS 3 são elegíveis: Alcochete, Gâmbia-Pontes-Alto da Guerra, Moita, Pinhal Novo, Quinta do Anjo, Sado, São Francisco, União das freguesias de Atalaia e Alto Estanqueiro-Jardia, União das freguesias de Gaio-Rosário e Sarilhos Pequenos, União das freguesias de Palhais e Coina, União das freguesias de Pegões, União das freguesias de Poceirão e Marateca.		
PT184	Baixo Alentejo	30%			
PT185	Lezíria do Tejo	30%			
PT186	Alto Alentejo	40%			
PT187	Alentejo Central	30%			
PT20	Região Autónoma dos Açores	50%			
PT30	Região Autónoma da Madeira	40%			

NUT- Nomenclatura das Unidades Territoriais para Fins Estatísticos

A dedução à coleta é efetuada na liquidação de IRC (no campo 355 do quadro 10 da declaração Modelo 22 e quadro 7 do respetivo anexo D) respeitante ao período de tributação em que sejam realizadas as aplicações relevantes, com os seguintes limites:

a) No caso de investimentos realizados no período de tributação do início de atividade e nos dois períodos de tributação seguintes, exceto quando a empresa resultar de cisão, até à concorrência do total da coleta do IRC apurada em cada um desses períodos de tributação;

b) Nos restantes casos, até à concorrência de 50% da coleta do IRC apurada em cada período de tributação.

Quanto ao valor do benefício que não possa ser deduzido integralmente por insuficiência de coleta, a importância ainda não deduzida pode sê-lo nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes, nas mesmas condições (sem prejuízo das disposições transitórias da Lei n.º 21/2021).

Tomemos como exemplo uma empresa com sede em Viana do Castelo que iniciou a sua atividade em 2020 tendo, nesse exercício, efetuado investimentos relevantes no montante de 20.000.000 euros, reunindo todos os requisitos para usufruir do RFAI. A coleta de 2020 ascendeu a 1.800.000 euros.

O cálculo da dedução à coleta de IRC processa-se da seguinte forma:

$$15.000.000 \times 25\% = 3.750.000 \text{ euros}$$

$$(20.000.000 - 15.000.000) \times 10\% = 500.000 \text{ euros}$$



Total: 4.250.000 euros

Visto que a empresa iniciou a atividade em 2020, o limite corresponde a 100% da coleta, ou seja, 1.800.000 euros. A importância não deduzida por insuficiência de coleta, no valor de 2.450.000 euros, poderá ser deduzida nas liquidações dos 10 períodos de tributação seguintes nas condições mencionadas (sem prejuízo do disposto na Lei n.º 21/2021, que suspende a contagem dos prazos de dedução à coleta em 2020 e 2021).

Adicionalmente, em sede de impostos sobre o património, às empresas que usufruam do RFAI são concedidos os seguintes benefícios:

- a) Isenção ou redução de IMI, por um período até 10 anos a contar do ano de aquisição ou construção do imóvel, relativamente aos prédios utilizados pelo promotor no âmbito dos investimentos que constituam aplicações relevantes;
- b) Isenção ou redução de IMT relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes;
- d) Isenção de Imposto do Selo relativamente às aquisições de prédios que constituam aplicações relevantes.

As isenções ou reduções de IMI e IMT são condicionadas ao reconhecimento, pela competente assembleia municipal, do interesse do investimento para a região.

Os órgãos municipais podem ainda conceder isenções totais ou parciais de IMI e ou IMT para apoio a investimentos realizados no respetivo município.

De salientar que estes benefícios fiscais devem respeitar os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional em vigor na região na qual o investimento seja realizado.

E quando os investimentos efetuados beneficiam de outros auxílios estatais, o cálculo dos limites máximos de auxílio deve ter em consideração o montante global dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes.

Condições de acesso

Para as empresas poderem usufruir do RFAI têm obrigatoriamente que cumprir, de forma cumulativa, um conjunto de condições de acesso ao regime.

Entre essas condições destacam-se o facto do seu lucro tributável não ser determinado por métodos indiretos, a ausência de dívidas ao Estado e à Segurança Social e não serem consideradas empresas em dificuldade.

Outra condição relevante é a manutenção na empresa e na região, durante um período mínimo de três anos a contar da data em que se consideram concluídos os investimentos, no caso de micro, pequenas e médias empresas, ou cinco anos nos restantes casos, dos bens objeto do investimento ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas que sejam as regras previstas no Código do IRC e em legislação complementar.

É também perentória a realização de investimentos relevantes que proporcionem a criação de postos de trabalho e a sua manutenção até ao final do período mínimo de manutenção dos bens objeto de investimento (três anos no caso de micro, pequenas e médias empresas, ou cinco anos nos restantes casos).



Esta condição tem gerado muitas dúvidas quanto ao momento da aplicação do benefício pelas empresas.

Apelando ao disposto no Regulamento comunitário em que assenta o RFAI, um projeto de investimento deve conduzir a um aumento líquido do número de trabalhadores do estabelecimento em causa, em comparação com a média dos 12 meses anteriores, ou seja, qualquer perda de postos de trabalho deve ser deduzida do número aparente de postos de trabalho criados nesse período; e cada posto de trabalho criado através do investimento deve ser mantido na zona em causa durante um período mínimo de cinco anos a contar da data em que a vaga foi preenchida, ou três anos no caso de caso de micro, pequenas e médias empresas.

Assim, a base de cálculo da condição de criação de postos de trabalho recorre à média dos doze meses que antecedem a aplicação do benefício. Por conseguinte, a condição considera-se verificada quando o número de trabalhadores a 31 de dezembro do período de tributação é superior à média dos 12 meses anteriores.

Ainda sobre este preceito, tem sido entendimento da AT que apenas pode integrar o conceito de criação de postos de trabalho, a admissão de trabalhadores por contrato sem termo ou por tempo indeterminado. Porém, a jurisprudência tem adotado uma posição contrária à da AT, concluindo que a condição de criação de postos de trabalho não determina a celebração de contratos de trabalho sem termo ou por tempo indeterminado, mas sim a criação de postos de trabalho pela execução do investimento elegível em sede de RFAI e a sua manutenção pelo período mínimo de três ou cinco anos, consoante o tipo de empresa.

Setores de atividade elegíveis

No âmbito do enquadramento comunitário do RFAI, encontra-se definido que não são elegíveis para a sua concessão os projetos de investimento que tenham por objeto as atividades económicas dos setores siderúrgico, do carvão, da pesca e da aquicultura, da produção agrícola primária, da transformação e comercialização de produtos agrícolas enumerados no Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, da silvicultura, da construção naval, das fibras sintéticas, dos transportes e das infraestruturas conexas e da produção, distribuição e infraestruturas energéticas.

Salvaguardando-se esta limitação, apenas se consideram elegíveis os seguintes setores e códigos de atividade:

- a) Indústrias extrativas – divisões 05 a 09;
- b) Indústrias transformadoras – divisões 10 a 33;
- c) Alojamento – divisão 55;
- d) Restauração e similares – divisão 56;
- e) Atividades de edição – divisão 58;
- f) Atividades cinematográficas, de vídeo e de produção de programas de televisão – grupo 591;
- g) Consultoria e programação informática e atividades relacionadas – divisão 62;
- h) Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas e portais Web – grupo 631;



- i) Atividades de investigação científica e de desenvolvimento – divisão 72;
- j) Atividades com interesse para o turismo – subclasses 77210, 90040, 91041, 91042, 93110, 93210, 93292, 93293 e 96040;
- k) Atividades de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas – classes 82110 e 82910.

No caso de entidades que desenvolvam atividades elegíveis e atividades não elegíveis para efeitos do RFAI, apenas o investimento afeto às atividades elegíveis poderá beneficiar do referido benefício fiscal. Sendo esse o caso, entende a AT que é admissível a adoção de um critério razoável e objetivo de repartição do investimento pelas várias atividades desenvolvidas, o qual terá de ser fundamentado na documentação a juntar ao dossiê fiscal.

Relativamente aos requisitos sectoriais, têm-se suscitado incertezas sobre a elegibilidade, ou não, de certas atividades de transformação e comercialização de produtos agrícolas.

Num processo recentemente apreciado pelo CAAD, a questão essencial consistia em verificar o enquadramento da atividade da empresa requerente no setor da transformação e comercialização de produtos agrícolas (em concreto de vinhos comuns e licorosos), no âmbito de aplicação do RFAI.

A AT efetuou correções, não aceitando a dedução à coleta de IRC com base no RFAI, relativamente a investimentos efetuados pela empresa requerente, por entender, em suma, o seguinte:

- Os produtos resultantes da atividade de produção de vinhos comuns e licorosos estão incluídos na Nomenclatura de Bruxelas a que se refere o Anexo I do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, pelo que a atividade exercida pela empresa integra o conceito de "transformação de produtos agrícolas", em que o produto final continua a ser um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado;
- E visto que a transformação de produtos agrícolas de que resulte um produto agrícola enumerado no Anexo I do Tratado encontra-se excluída do âmbito do RFAI, então, concluiu a AT que os investimentos realizados pela empresa requerente, destinados à produção de vinhos comuns e licorosos, não são elegíveis para usufruição do RFAI.

Esta interpretação da AT está, aliás, em linha com entendimentos já anteriormente divulgados pelos Serviços do IRC, em resposta a pedido de informação vinculativa.

Todavia, o tribunal considerou que a regulamentação comunitária não exclui expressamente a atividade da empresa requerente, acrescentando que só não é permitida a concessão de auxílios estatais à atividade de transformação e de comercialização de produtos agrícolas se se verificar qualquer das seguintes situações: i) sempre que o montante dos auxílios for fixado com base no preço ou na quantidade dos produtos adquiridos junto de produtores primários ou colocados em empresas no mercado pelas empresas em causa; ii) ou sempre que o auxílio for subordinado à condição de ser total ou parcialmente repercutido nos produtores primários.

Consequentemente, concluiu o tribunal, que não se verificando qualquer destas situações no caso em apreço, a aplicação do benefício fiscal do RFAI também não era afastada pela regulamentação comunitária.

Para segurança jurídica das empresas que desenvolvem atividade nestes setores, bem como para cumprimento dos objetivos do RFAI como mecanismo impulsionador do investimento produtivo,



mostra-se urgente a definição de uma interpretação clara e unânime destes critérios de elegibilidade sectorial.

Outros aspetos

- Ao contrário da DLRR, o atual regime do RFAI não exige que a atividade elegível seja exercida a título principal; exige-se, contudo, que o CAE da atividade elegível esteja contemplado nos dados cadastrais da entidade na AT
- Em relação aos setores elegíveis, para além das dúvidas já suscitadas quanto ao setor agrícola, das pesas e aquicultura, é de salientar que, em termos gerais, as atividades de comercialização de bens não estão contempladas no âmbito do benefício
- Resulta de entendimento administrativo da AT que se o investimento realizado num período de tributação consistir apenas em adições às imobilizações em curso, a criação de postos de trabalho é aferida no final do período de tributação em que o investimento estiver concluído e em qualquer momento posterior no decurso do período de manutenção obrigatória
- Quanto à dedução do RFAI no âmbito do RETGS, deixam-se algumas indicações decorrentes de entendimentos administrativos da AT:
 - A sociedade que investe, indica no Quadro 10 da Mod. 22 a sua "coleta" teórica e o benefício a que teria direito (a título meramente teórico, já que a coleta liquidável é a do RETGS)
 - Se o investimento foi efetuado durante o período em que a sociedade investidora integra o RETGS, a dedução é feita à coleta do grupo, até concorrência de 50% da mesma (não tem em conta a "coleta teórica individual") ou 100% no caso dos investimentos realizados no início de atividade e dois anos seguintes
 - Se o investimento foi efetuado em N e a empresa só passou a integrar o RETGS em N+1, a dedução é feita à coleta do RETGS, mas tendo em consideração a "coleta teórica individual" que seria apurada pela empresa que realizou o investimento se não integrasse o RETGS. Ou seja, considera a AT que a portabilidade do benefício fiscal fica limitada à capacidade, ainda que teórica, da sociedade investidora gerar coleta para assegurar a dedução do benefício
- Em termos de cumulatividade, o RFAI é cumulável com a DLRR na medida em que não sejam ultrapassados os limites máximos de intensidade regional. Para os demais benefícios que operam por dedução à coleta, o RFAI não é cumulável, relativamente ao mesmo investimento, com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza, automáticos ou contratuais, previstos no Código Fiscal do Investimento ou noutros diplomas legais
- No caso dos investimentos elegíveis que beneficiem de outros auxílios de Estado, há lugar à aplicação das taxas máximas de auxílio para o qual concorrem os benefícios de todas as fontes. No cálculo da taxa, o valor dos benefícios tem de ser atualizado, de acordo com a formulação do equivalente-subvenção bruto
- Em termos de hierarquização de deduções entre o RFAI, SIFIDE II e DLRR: se num período de tributação o sujeito passivo tiver direito a deduzir, em simultâneo, estes benefícios (todos em situação de reporte):



- a dedução é feita em função da antiguidade do nascimento ao direito aos benefícios; contudo, este critério não é absoluto, pois a antiguidade pode não assegurar a dedução dos benefícios, podendo este critério ter de ser substituído por outro que atenda aos limites individuais impostos sobre cada benefício para assegurar uma mais ampla dedução
- Se as despesas elegíveis para cada um dos benefícios forem realizadas no mesmo período de tributação e não for possível aproveitar da dedução integral por insuficiência de coleta, permite-se que possa ser deduzida em primeiro lugar a parcela dedutível do benefício em relação ao qual o período de dedução for mais curto.

Investimentos relevantes

Consideram-se aplicações relevantes, para efeitos do RFAI, os ativos fixos tangíveis afetos à exploração empresarial, adquiridos em estado de novo, com exceção de:

- i) Terrenos, salvo no caso de se destinarem à exploração de concessões mineiras, águas minerais naturais e de nascente, pedreiras, barreiros e areiros em investimentos na indústria extrativa;
- ii) Construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo se forem instalações fabris ou afetos a atividades turísticas, de produção de audiovisual ou administrativas;
- iii) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
- iv) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo equipamento hoteleiro afeto a exploração turística;
- v) Equipamentos sociais;
- vi) Outros bens de investimento que não estejam afetos à exploração da empresa.

São também elegíveis os ativos intangíveis afetos à exploração da empresa, constituídos por despesas com transferência de tecnologia, nomeadamente através da aquisição de direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimentos técnicos não protegidos por patente. Todavia, para as grandes empresas, as despesas de investimento em ativos intangíveis não podem exceder 50% das aplicações relevantes.

No que respeita à elegibilidade dos investimentos, um dos aspetos fulcrais a reter reside no facto de, para além dos ativos adquiridos para efeitos do RFAI terem de ser adquiridos em estado de novo e terem de se qualificar como aplicações relevantes, os investimentos em causa têm que integrar o conceito de "investimento inicial", considerando-se como tal:

- Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;
- O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento;
- Ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.



E tem de se conseguir demonstrar este incremento.

Por exemplo, investimentos de substituição ou aquisições isoladas de ativos não cumprem o conceito de "investimento inicial" e, nesse sentido, não são elegíveis para efeitos do RFAI.

No caso de projetos realizados por grandes empresas nas partes elegíveis das regiões do Algarve, e área Metropolitana de Lisboa, conforme consta do quadro das regiões e intensidade máxima de auxílio, apenas podem beneficiar do RFAI os investimentos que respeitem a uma nova atividade económica, ou seja, a um investimento em ativos fixos tangíveis e intangíveis relacionados com a criação de um novo estabelecimento, ou com a diversificação da atividade de um estabelecimento, na condição de a nova atividade não ser a mesma ou uma atividade semelhante à anteriormente exercida no estabelecimento.

Cumulação de benefícios

Em termos gerais, um determinado benefício fiscal não é cumulável com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza, relativamente às mesmas aplicações relevantes, previstos no Código Fiscal ao Investimento ou noutros diplomas legais.

Porém, é possível uma empresa beneficiar, em simultâneo, do RFAI e da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR) relativamente às mesmas aplicações relevantes, desde que obviamente cumpra os requisitos de ambos os regimes, e o montante total dos auxílios de Estado com finalidade regional concedidos ao investimento em questão, proveniente de todas as fontes, não ultrapasse os limites máximos aplicáveis aos auxílios estatais com finalidade regional.

Obrigações acessórias

A contabilidade das empresas que usufruem do RFAI deve evidenciar, no anexo às contas, o imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução relativa ao RFAI.

A dedução relativa ao RFAI deve ser suportada por documento a integrar o dossiê fiscal, que identifique as aplicações relevantes, o respetivo montante e outros elementos que sejam considerados pertinentes, bem como o cálculo do respetivo benefício fiscal e os documentos comprovativos de observância das condições de elegibilidade.

Todos os elementos devem estar devidamente reunidos até à data de entrega da declaração Modelo 22 referente ao exercício a que os benefícios fiscais respeitam ou até ao termo do prazo legal para a respetiva entrega, consoante o que ocorra primeiro.

Uma outra obrigação consiste na notificação à Comissão Europeia, nos termos da legislação europeia, da concessão de benefícios fiscais que preencham as condições definidas nessa legislação, designadamente aqueles em que a concessão do auxílio exceda o montante máximo de auxílio admissível para um investimento com aplicações relevantes de 100 milhões de euros.

Reconhecimento contabilístico

Imposta ainda notar que a possibilidade de reporte da dedução à coleta por 10 anos (em regra), dá lugar ao reconhecimento de ativo por imposto diferido dos créditos em reporte para as entidades que adotam as NCRF, em particular, a NCRF 25, a qual estabelece que os ativos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes, nomeadamente, a reporte de créditos tributáveis não utilizados.



Medidas transitórias para 2020 e 2021

Além da já referida suspensão da contagem do prazo de dedução do RFAI em 2020 e 2021 (Lei n.º 21/2021), a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2021 (Lei n.º 75-B/2020) estabeleceu no seu artigo 403.º um regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho, ao qual estão sujeitas as grandes empresas que tenham registado resultado líquido positivo no período contabilístico respeitante ao exercício de 2020.

Nos termos deste regime, o acesso ao conjunto de apoios públicos e incentivos fiscais nele identificados, incluindo o RFAI, é condicionado à verificação, no ano de 2021, da manutenção do nível de emprego observado em 1 de outubro de 2020.

Para além disso, a concessão dos apoios públicos e incentivos fiscais às entidades sujeitas ao regime, determina a proibição de fazer cessar contratos de trabalho ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo, de despedimento por extinção do posto de trabalho ou de despedimento por inadaptação, bem como o dever de manutenção do nível de emprego, até ao final de 2021.

Em 2021, este benefício estava sujeito ao regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho, previsto no art. 403.º da Lei n.º 75-B/2020 (OE 2021). Em 2022, este regime já não é aplicável.

Este regime foi regulamentado pela Portaria n.º 295/2021, de 23 de julho, e objeto de esclarecimentos adicionais através do Ofício Circulado N.º: 20242, de 2022.06.17.

A aplicação do regime extraordinário, em 2021, mas não em 2022, é interpretada pela Autoridade Tributária no sentido de que, no que respeita aos benefícios fiscais automáticos, cujos factos tributários ocorreram no período de tributação de 2021, caso não sejam cumpridos os requisitos do regime, nos termos e condições aí descritos, pode, ainda assim, e caso se verifiquem os demais pressupostos legais, nascer o direito aos benefícios fiscais automáticos. Assim, não obstante a utilização deste direito ao benefício fiscal automático, nascido no período de tributação 2021 se encontrar suspensa (por incumprimento dos requisitos), pode o referido benefício ser utilizado e/ou reportado (nos casos em que o benefício em causa o permita) para os períodos de tributação posteriores, pelo montante apurado e pelo prazo remanescente de reporte, dado que o regime apenas determina a suspensão do direito à sua utilização/usufruição durante o período de 2021.

5.6 DLRR – Dedução por lucros retidos e reinvestidos

A DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas nos termos do RGIC.

Nos termos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 1.º do RGIC, a DLRR não é aplicável ao reinvestimento de lucros retidos nos setores da pesca, da aquicultura e da produção agrícola primária, tal como definida no parágrafo 9 do artigo 2.º do RGIC – n.º 1 do artigo 9.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro.

Este benefício fiscal concretiza-se na possibilidade de os sujeitos passivos deduzirem à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10% dos lucros retidos



que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º do CFI, no prazo de quatro anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos (este prazo foi alterado em 2020, sendo, anteriormente, de 3 anos, mas esta alteração aplica-se aos prazos ainda em curso em 1 de janeiro de 2020, pelo que a DLRR constituída em 2018 e 2019 viu alargado o seu prazo de reinvestimento de 3 para 4 anos).

Em termos sumários, o efeito da alteração de prazos de reinvestimento introduzido pela Lei do Orçamento do Estado para 2020 pode ser esquematizado como segue:

Anos reinvestimento	Ano a que respeitam os lucros			
	2017	2018	2019	2020
2018	X			
2019	X	X		
2020	X (?)	X	X	
2021	X (? OE 2020)	X	X	X
2022		X (OE 2020)	X	X
2023			X (OE 2020)	X
2024				X

Notas:

(?) Ano de 2017 anos de investimento

De acordo com as Informações vinculativas: IV processo n.º 2018 001593, PIV 13746 e IV processo n.º 2020 002726 PIV 17870, o prazo é de 3 anos, embora tal entendimento não resulte expressamente Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE/2018).

O montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, em cada período de tributação, é de €12.000.000, por sujeito passivo.

A dedução é feita, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, até à concorrência de 25% da coleta do IRC. No caso dos sujeitos passivos que sejam micro e pequenas empresas, tal como definidas na Recomendação 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, esta dedução é feita até à concorrência de 50% da coleta do IRC.

Conforme disposto no artigo 32.º do CFI, os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder à constituição, no balanço, de reserva especial correspondente ao montante dos lucros retidos e reinvestidos, a qual não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição, sem prejuízo dos demais requisitos legais exigíveis, nomeadamente, em matéria de legislação comercial.

Em relação às aplicações relevantes, a Lei do Orçamento do Estado para 2020 introduziu as seguintes alterações:

Passam a considerar-se aplicações relevantes os ativos intangíveis, compostos por despesa relacionada com transferência de tecnologia, como direitos de patentes, licenças, «know-how» ou conhecimento técnico não protegido, desde que verificadas as seguintes condições:



- a) Estejam sujeitas a amortizações ou depreciações para efeitos fiscais;
- b) Não sejam adquiridos a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

No âmbito do exercício opção compra locação financeira, é alargado o prazo que condicionava a dedução de ativos em regime de locação financeira, passando o prazo para exercício da opção de compra pelo sujeito passivo de 5 para 7 anos contados da data da aquisição, sendo esta alteração aplicável aos prazos que estejam em curso a 1 de janeiro de 2020.

Ainda em relação à temática da elegibilidade, e tal como aplicável para efeitos do RFAI, de acordo com o artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CFI, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um "investimento inicial", tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da mesma portaria, considerando-se como tal:

- Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;
- O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento;
- Ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

Para além dos investimentos em causa terem que integrar o conceito de "investimento inicial", os ativos adquiridos para o efeito, terão de ser adquiridos em estado de novo e terão de se qualificar como aplicações relevantes, nos termos do disposto no artigo 30.º do CFI, para além da observância dos demais requisitos inerentes ao benefício fiscal da DLRR previstos na legislação.

É de referir que a Autoridade Tributária entende que, não tendo o legislador previsto a possibilidade de os lucros retidos no período de tributação poderem ser reinvestidos em ativos elegíveis nesse período de tributação, será de aplicar o disposto no n.º 1 do artigo 29.º do CFI, o qual determina que poderá deduzir à coleta do IRC 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes no prazo de quatro anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos, não podendo, assim, o reinvestimento ocorrer no próprio período a que esses lucros respeitam – vide informação vinculativa, processo n.º 2019 001093, PIV n.º 15306, sancionado por Despacho, de 31 de julho de 2019, da Diretora de Serviços do IRC.

Contudo, este entendimento tem sido contestado por alguns intérpretes que sustentam que não foi esse o espírito com que as regras de reinvestimento foram criadas, defendendo que o reinvestimento a partir do próprio ano da criação da reserva especial é admissível.

Verifica-se ainda que é condição de aplicação do benefício a obrigatoriedade de manutenção dos bens em que é concretizado o reinvestimento durante um período mínimo de 5 anos. No caso de ocorrer a transmissão onerosa desses ativos, o sujeito passivo deve reinvestir, no mesmo período de tributação ou no período de tributação seguinte, o respetivo valor de realização em ativos elegíveis, os quais devem ser detidos, pelo menos, pelo período necessário para completar aquele prazo de 5 anos.

Em caso de incumprimento por não concretização do investimento, há lugar à devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.



É muito importante notar que não existe reporte deste benefício fiscal, uma vez que o mesmo opera numa lógica de dedução à coleta dos lucros retidos que venham a ser reinvestidos. Nessa medida, o que se prolonga no tempo é o prazo do investimento na aquisição de ativos elegíveis, mas não a dedução, pois a mesma opera em relação aos lucros societários (e não tributáveis) retidos para constituição de uma reserva indisponível pelo período do investimento.

Existe, pois, obrigatoriedade de constituição de uma reserva especial no balanço, correspondente aos lucros retidos e reinvestidos (5 anos de imobilização). Recomenda-se que a conta a utilizar possa ser a 55.1-1- Reservas legais/ DLRR (uma subconta por cada ano em que o benefício seja aplicável).

Esta reserva especial não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição.

Adicionalmente, uma vez que se trata da constituição de uma reserva indisponível, a mesma deve constar da ata de aprovação de contas e na IES (onde será evidenciada como "reserva legal").

A não constituição da reserva e/ou a distribuição ilegal da reserva aos sócios, antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado (acrescido de juros compensatórios majorados em 15%).

Importa aqui fazer uma chamada de atenção para um aspeto que é frequentemente objeto de dúvida e que tem a ver com o facto de se confundir a reserva com o investimento. Com efeito, a dedução à coleta é feita em percentagem até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos, o que significa que:

1.º – a sociedade delibera a parte do seu resultado contabilístico distribuível de acordo com as regras gerais do Código das Sociedades Comerciais que pretende afetar à reserva especial

2.º – deliberado o valor da reserva especial, a dedução à coleta máxima potencial corresponde a 10% dessa reserva. É este valor da reserva especial que deve ser registado, aquando da aplicação dos resultados, na conta 55.1-1- Reservas legais/ DLRR

3.º – o valor da reserva especial assim constituída corresponde ao investimento elegível a concretizar no prazo legal aplicável.

4.º – é aplicado à coleta do ano em causa a percentagem que corresponde à categoria da empresa (25% para médias empresas e 50% para micro e pequenas empresas). O valor assim obtido corresponde ao benefício fiscal.

Com base no exposto, verifica-se que o valor da dedução à coleta, ou seja, do benefício fiscal é inferior ao do investimento elegível a concretizar no prazo legal aplicável. O que, em regra, significa que o valor do investimento é 10 vezes superior ao valor do benefício fiscal.

Vejamos o seguinte exemplo:

Exemplo (microempresa)

Lucro de 2021: 50.000€

Lucro afeto a reserva especial (DLRR): 40.000€ – Investimento a realizar em 2022, 2023, 2024 e 2025



Benefício potencial: $40.000\text{€} \times 10\% = 4.000\text{€}$

Coleta de IRC: 6.000€

Limite de dedução: $6.000\text{€} \times 50\% = 3.000\text{€}$

Benefício máximo a deduzir: 3.000€

Assim, uma vez que o benefício máximo a deduzir são 3.000€, bastaria à empresa ter manifestado a intenção de criação de reserva DLRR de 30.000€ ($3.000\text{€}/0,1$), uma vez que seria este montante que maximizaria o benefício.

(Note-se que pode ser defensável que o investimento possa ocorrer no mesmo ano em que o lucro diga respeito, posição esta que é contrária à defendida pela AT no âmbito da informação vinculativa, processo n.º 2019 001093, PIV n.º 15306, acima referido).

5.7 SIFIDE II

Este benefício encontra-se regulado nos artigos 35.º a 42.º do Código Fiscal do Investimento e é relativo a investimento em despesas de investigação e desenvolvimento.

São beneficiários os sujeitos passivos de IRC cujo lucro não seja determinado por métodos indiretos e tenham a situação fiscal regularizada

Consideram-se: «Despesas de investigação», as realizadas pelo sujeito passivo de IRC com vista à aquisição de novos conhecimentos científicos ou técnicos e «Despesas de desenvolvimento», as realizadas pelo sujeito passivo de IRC através da exploração de resultados de trabalhos de investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de fabrico.

No site da Agência Nacional de Inovação (ANI), os candidatos encontram em <https://sifide.ani.pt/PerguntasFrequentes.aspx>, um conjunto de materiais úteis para auxiliar na delimitação concetual das atividades candidatas ao benefício, bem como os seguintes materiais:

- Manual Apoio – Projeto CEP
- Simulador 2021: em particular, este simulador permite ao candidato inserir o valor das despesas elegíveis e obter o resultado do valor do benefício fiscal
- Critérios de avaliação: neste documento poderá encontrar-se uma delimitação mais concreta das atividades de I&D, já que a interpretação dos mesmos é feita dentro dos limites das definições legais acima transcritos, à luz das orientações internacionais emanadas da OCDE e de organismos com competência nestas matérias, tal como acolhidos pela (ANI), em linha com a prática internacional.
- Áreas de atuação: indicação de algumas áreas típicas de atuação de investigação e inovação por setor de atividade
- Declaração Idoneidade (Minuta): aplicável a entidades subcontratadas para a realização de I&D



- Formulário RI para entidades estrangeiras: reconhecimento da idoneidade para a prática de atividades de I&D para entidades estrangeiras
- Lista de Entidades reconhecidas: entidades com reconhecimento de idoneidade para a prática de atividades de I&D

Encontram-se ainda perguntas frequentes de apoio à candidatura.

As despesas associadas a atividades de I&D incluem:

- Aquisições de ativos fixos tangíveis, à exceção de edifícios e terrenos, desde que criados ou adquiridos em estado novo e na proporção da sua afetação à realização de atividades de investigação e desenvolvimento
- Despesas com pessoal com habilitações literárias mínimas do nível 4 do Quadro Nacional de Qualificações, diretamente envolvido em tarefas de investigação e desenvolvimento
- Despesas com a participação de dirigentes e quadros na gestão de instituições de investigação e desenvolvimento
- Despesas relativas à contratação de atividades de investigação e desenvolvimento junto de entidades públicas
- Custos com registo e manutenção de patentes;
- Despesas com auditorias à investigação e desenvolvimento
- Participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento e contribuições para fundos de investimento, públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento

As despesas elegíveis não poderão ter sido financiadas através de incentivos financeiros ou, se o foram parcialmente, apenas são elegíveis os montantes não financiados.

O benefício fiscal opera por dedução à coleta (até à sua concorrência, ou seja, até 100% da coleta), de uma dupla percentagem

Taxa de base – 32,5% das despesas realizadas naquele período

Taxa incremental – 50% do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de € 1.500.000,00.

Tal significa que para as empresas que não realizaram quaisquer despesas elegíveis dois exercícios anteriores, o benefício fiscal no primeiro ano em que realizem despesas elegíveis pode ascender a 50%+32,5%, ou seja, a 82,5% do investimento elegível, o qual é totalmente dedutível à coleta, sem limitações, podendo ainda as despesas que, por insuficiência de coleta não possam ser deduzidas no exercício em que foram realizadas, ser deduzidas até ao 8.º exercício imediato.

O benefício é aplicável a todas os sujeitos passivos de IRC que exerçam atividades de natureza agrícola, industrial, comercial ou de serviços a título principal, sem distinção por categorias.

A dedução do benefício tem de estar documentada por declaração comprovativa emitida por entidade nomeada pelo Governo (neste caso a ANI), mas importa salientar que, nos termos do artigo 38.º nº 3 do



CFI, a dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação em que as despesas são realizadas.

O que significa que o sujeito passivo pode deduzir o benefício fiscal com base no valor peticionado na candidatura submetida à ANI (em regra, o prazo legal de submissão da candidatura é o da entrega da declaração Modelo 22, cfr. n.º 3 do art. 40.º do CFI), ainda que não tenha obtido uma decisão administrativa da ANI sobre a aceitação total ou parcial (ou mesmo o indeferimento total) da candidatura.

Contudo, pode o sujeito passivo optar por apenas considerar a dedução após a receção da decisão administrativa da ANI sobre a aceitação total ou parcial da candidatura, caso em que deverá proceder à entrega de uma declaração de substituição Modelo 22 com fundamento em decisão administrativa superveniente, para efeitos do n.º 3 do art. 122.º do Código do IRC. Assim sendo, a substituição desta declaração não implica a aplicação de coimas pela substituição da declaração submetida dentro do prazo legal.

Em termos contabilísticos, é obrigatória a menção do benefício no Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados. Tal como referido para o RFAI, para as entidades que apliquem as NCRF, eventuais créditos fiscais em reporte dão lugar ao reconhecimento de ativos por impostos diferidos para efeitos da NCRF 25.

Este benefício não poderá ser acumulado, relativamente às mesmas despesas com o benefício da mesma natureza (por exemplo com o RFAI, que opera por dedução à coleta).

Finalmente, cumpre destacar que são elegíveis para o benefício a participação no capital de instituições de investigação e desenvolvimento e contribuições para fundos de investimentos, públicos ou privados, destinados a financiar empresas dedicadas sobretudo a investigação e desenvolvimento, incluindo o financiamento da valorização dos seus resultados, cuja idoneidade em matéria de investigação e desenvolvimento seja reconhecida pela Agência Nacional de Inovação, S. A., nos termos do n.º 1 do artigo 37.º-A do CFI.

A partir de 2020, passou a prever-se uma obrigação de manutenção das unidades de participação nos fundos de investimento durante o prazo de 5 anos, que, não sendo cumprida, determina que ao IRC do exercício da alienação é adicionado o montante que tenha sido deduzido à coleta na parte correspondente ao período em falta, acrescido dos correspondentes juros compensatórios.

Em 2021, este benefício estava sujeito ao regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho, previsto no art. 403.º da Lei n.º 75-B/2020 (OE 2021). Em 2022, este regime já não é aplicável.

Este regime foi regulamentado pela Portaria n.º 295/2021, de 23 de julho, e objeto de esclarecimentos adicionais através do Ofício Circulado N.º: 20242, de 2022.06.17.

A aplicação do regime extraordinário, em 2021, mas não em 2022, é interpretada pela Autoridade Tributária no sentido de que, no que respeita aos benefícios fiscais automáticos, cujos factos tributários ocorreram no período de tributação de 2021, caso não sejam cumpridos os requisitos do regime, nos termos e condições aí descritos, pode, ainda assim, e caso se verifiquem os demais pressupostos legais, nascer o direito aos benefícios fiscais automáticos. Assim, não obstante a utilização deste direito ao benefício fiscal automático, nascido no período de tributação 2021 se encontrar suspensa



(por incumprimento dos requisitos), pode o referido benefício ser utilizado e/ou reportado (nos casos em que o benefício em causa o permita) para os períodos de tributação posteriores, pelo montante apurado e pelo prazo remanescente de reporte, dado que o regime apenas determina a suspensão do direito à sua utilização/usufruição durante o período de 2021.

5.8 CFEI II

O benefício fiscal do Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento II (CFEI II) encontra-se previsto no Orçamento do Estado Suplementar para 2020, no Anexo V, a que se refere o artigo 16.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho.

Âmbito de aplicação subjetivo

Podem beneficiar do CFEI II os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- c) Tenham a situação tributária regularizada;
- d) E não cessem contratos de trabalho durante três anos, contados a partir da data de produção de efeitos do presente benefício, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho.

Operacionalidade do incentivo fiscal

O CFEI II consiste numa dedução à coleta de IRC, no montante de 20% das despesas de investimento em ativos afetos à exploração considerados elegíveis, que sejam efetuadas entre 1 de julho de 2020 e 30 de junho de 2021.

O montante acumulado máximo das despesas de investimento elegíveis, por sujeito passivo, é de 5 milhões de euros.

A dedução é efetuada na liquidação de IRC respeitante ao período de tributação que se inicie em 2020 ou 2021, até à concorrência de 70% da coleta deste imposto, em função das datas relevantes dos investimentos elegíveis.

Em caso de ausência ou insuficiência de coleta, a importância que não possa ser deduzida nos termos anteriormente referidos pode sê-lo, nas mesmas condições, nos 5 períodos de tributação subsequentes.

Despesas de investimento elegíveis

Para efeitos do CFEI II, consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis, adquiridos em estado de novo e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2021.



São ainda elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a depreciação, designadamente:

- a) As despesas com projetos de desenvolvimento;
- b) As despesas com elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

Despesas não elegíveis

Porém, não são consideradas elegíveis as seguintes despesas de investimento:

- Ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, considerando-se como tais:

- a) As viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo;
- b) O mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo quando afetos à atividade produtiva ou administrativa;
- c) As incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas;

- Os terrenos, na medida em que, para efeitos do CFEI II, estes não são considerados ativos adquiridos em estado de novo;

- Ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público;

- Ativos intangíveis adquiridos em resultado de atos ou negócios jurídicos do sujeito passivo beneficiário com entidades com as quais se encontre numa situação de relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º do CIRC.

Contabilidade e obrigações acessórias

Os ativos subjacentes às despesas elegíveis devem ser detidos e contabilizados de acordo com as regras que determinaram a sua elegibilidade por um período mínimo de 5 anos ou, quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do CIRC.

A contabilidade dos sujeitos passivos de IRC beneficiários do CFEI II deve evidenciar o imposto que deixa de ser pago em resultado da respetiva dedução à coleta, mediante menção do valor correspondente no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativa ao exercício em que se efetua a dedução.

O dossiê fiscal das entidades beneficiárias deste regime deve identificar as despesas de investimento relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados pertinentes, que justifiquem a dedução efetuada.

Tal como referido para o RFAI e para o SIFIDE II, para as entidades que apliquem as NCRF, eventuais créditos fiscais em reporte dão lugar ao reconhecimento de ativos por impostos diferidos para efeitos da NCRF 25.



Não cumulação com outros regimes

O CFEI II não é cumulável, relativamente às mesmas despesas de investimento elegíveis, com quaisquer outros benefícios da mesma natureza, como sejam, por exemplo, o Regime Fiscal de Apoio ao Investimento (RFAI) e a Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR).

Incumprimento

Sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), o incumprimento das regras de elegibilidade das despesas de investimento previstas nos artigos 4.º e 5.º e no n.º 1 do artigo 6.º do CFEI II implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado em virtude da aplicação deste regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.

Manutenção de postos de trabalho

À semelhança do RFAI, a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2021 (Lei n.º 75-B/2020) estabeleceu no seu artigo 403.º um regime extraordinário e transitório de incentivo à manutenção de postos de trabalho, ao qual estão sujeitas as grandes empresas que tenham registado resultado líquido positivo no período contabilístico respeitante ao exercício de 2020.

Nos termos deste regime, o acesso ao conjunto de apoios públicos e incentivos fiscais nele identificados, incluindo o RFAI, é condicionado à verificação, no ano de 2021, da manutenção do nível de emprego observado em 1 de outubro de 2020.

Para além disso, a concessão dos apoios públicos e incentivos fiscais às entidades sujeitas ao regime, determina a proibição de fazer cessar contratos de trabalho ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo, de despedimento por extinção do posto de trabalho ou de despedimento por inadaptação, bem como o dever de manutenção do nível de emprego, até ao final de 2021.

Este regime foi regulamentado pela Portaria n.º 295/2021, de 23 de julho, e objeto de esclarecimentos adicionais através do Ofício Circulado N.º: 20242, de 2022.06.17.

Em 2022, este regime extraordinário de incentivo à manutenção de postos de trabalho já não é aplicável.

A aplicação do regime extraordinário, em 2021, mas não em 2022, é interpretada pela Autoridade Tributária no sentido de que, no que respeita aos benefícios fiscais automáticos, cujos factos tributários ocorreram no período de tributação de 2021, caso não sejam cumpridos os requisitos do regime, nos termos e condições aí descritos, pode, ainda assim, e caso se verifiquem os demais pressupostos legais, nascer o direito aos benefícios fiscais automáticos. Assim, não obstante a utilização deste direito ao benefício fiscal automático, nascido no período de tributação 2021 se encontrar suspensa (por incumprimento dos requisitos), pode o referido benefício ser utilizado e/ou reportado (nos casos em que o benefício em causa o permita) para os períodos de tributação posteriores, pelo montante apurado e pelo prazo remanescente de reporte, dado que o regime apenas determina a suspensão do direito à sua utilização/ usufruição durante o período de 2021.



5.9. Incentivo Fiscal à Recuperação

O artigo 307.º da Lei do OE/2022, aprovou o Regime do Incentivo Fiscal à Recuperação (IFR) constante do anexo III a essa Lei e da qual faz parte integrante.

Este benefício assemelha-se ao benefício Crédito Fiscal ao Investimento II (CFEI II), aprovado pelo Orçamento do Estado suplementar para 2020, mas com algumas alterações.

Quem pode beneficiar do IFR?

Podem beneficiar os sujeitos passivos de IRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e preençam, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Disponham de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade;
- b) O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- c) Tenham a situação tributária regularizada;
- d) Não cessem contratos de trabalho durante três anos, contados do primeiro dia do sétimo mês do período de tributação em que se realizem as despesas de investimento elegíveis, ao abrigo das modalidades de despedimento coletivo ou despedimento por extinção do posto de trabalho, previstos, respetivamente, nos artigos 359.º e seguintes e 367.º e seguintes do Código do Trabalho, aprovado em anexo à Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro, na sua redação atual;

Como se verifica, mantém-se a condição da não cessação de contratos de trabalho na modalidade de despedimento coletivo ou por extinção de posto de trabalho, mas com uma ligeira alteração relativa ao momento da sua observância. Esta condição releva nos três anos contados do primeiro dia do sétimo mês do período de tributação em que se realizem as despesas de investimento elegíveis. Nestes termos, não poderá verificar-se o despedimento em nenhuma das duas modalidades supracitadas, entre 1/7/2022 e 30/06/2025.

- e) Não distribuam lucros durante três anos, contados do primeiro dia do sétimo mês do período de tributação em que se realizem as despesas de investimento elegíveis

A diferença face ao CFEI II, prende-se com esta última e nova condição, a qual determina a impossibilidade de distribuição de lucros durante três anos. Assim, as empresas não podem distribuir lucros a partir da data de entrada em vigor do benefício (3 anos), ou seja entre 1/7/2022 e 30/06/2025.

Caracterização do incentivo fiscal

O benefício fiscal corresponde a uma dedução à coleta de IRC das despesas de investimento em ativos afetos à exploração, que sejam efetuadas entre 1 de julho e 31 de dezembro de 2022.

O montante acumulado máximo das despesas de investimento elegíveis é de € 5 000 000, por sujeito passivo, sendo a dedução efetuada de acordo com as seguintes regras:

- a) 10% das despesas elegíveis realizadas no período de tributação até ao valor correspondente à média aritmética simples das despesas de investimento elegíveis dos três períodos de tributação anteriores;



b) 25% das despesas elegíveis realizadas no período de tributação na parte que exceda o limite previsto na alínea anterior.

Quanto ao cálculo da média dos últimos três anos, existem os seguintes casos especiais:

a) No caso de sujeitos passivos com início de atividade no período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2019, o cálculo da média aritmética simples é efetuado com referência aos dois períodos de tributação anteriores (2021 e 2020);

b) No caso de sujeitos passivos com início de atividade no período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2020, o cálculo da média aritmética simples é efetuado com referência ao período de tributação anterior (2021);

Quanto ao cálculo da média dos últimos três anos, existem os seguintes casos especiais:

c) No caso de sujeitos passivos com início de atividade no período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2021, é apenas aplicável a alínea a) do número anterior (benefício direto de 10%)

Esta base de cálculo pode ser menos vantajosa face ao CFEI II (dedução direta de 20%), sobretudo no caso de empresas com vários investimentos nos últimos anos, na medida em que pode ser aplicada apenas a taxa de 10% ou, ainda que seja aplicada a taxa de 25%, esta incidirá apenas sobre o excedente, o qual será de baixo valor.

Exemplo de aplicação (retirado de formação da proposta de lei do Orçamento do Estado para 2022, Abílio Sousa, junho 2022)

A empresa XPTO, Lda, prevê investir no segundo semestre de 2022 o montante de € 80.000,00 em ativos elegíveis no âmbito do IFR

O investimento elegível efetuado nos últimos três anos totalizou € 90.000,00

Como calcular o benefício?

Como calcular o benefício?

Investimento 2º semestre de 2022: 80.000,00

Média dos últimos três anos: $90.000,00/3 = 30.000,00$

Dotação do IFR:

$80.000,00 \times 10\% = 8.000,00$

Limite = $30.000,00 \times 10\% = 3.000,00$

Excesso = 50.000,00

$50.000,00 \times 25\% = 12.500,00$

Total do benefício: € 15.500,00 (3.000,00 + 12.500,00)



A OCC disponibiliza um simulador para o efeito, que pode encontrar em:

<https://www.occ.pt/pt/noticias/simuladores-occ/>

Reporte do benefício

A dedução à coleta de 2022 fica limitada a 70% desta, com possibilidade de reporte nos cinco períodos de tributação seguintes. Nesta parte não se verifica qualquer alteração face ao CFEI II.

No caso de existir reporte de benefícios mais antigos, efetua-se (de acordo com entendimentos da AT) a dedução por ordem de antiguidade.

Transmissibilidade do benefício

Aos sujeitos passivos que se reorganizem, em resultado de quaisquer operações previstas no artigo 73.º do Código do IRC (fusões, cisões, entradas de ativos), aplica-se o disposto no n.º 3 do artigo 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais. Esta norma determina a transmissibilidade do direito aos benefícios fiscais concedidos, por ato ou contrato fiscal, a pessoas singulares ou coletivas, desde que no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e fique assegurada a tutela dos interesses públicos com ele prosseguidos.

Investimentos elegíveis

Para efeitos do presente regime consideram-se despesas de investimento em ativos afetos à exploração as relativas a:

- ativos fixos tangíveis e ativos biológicos que não sejam consumíveis,
- adquiridos em estado de novo

e que entrem em funcionamento ou utilização até ao final do período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2022

Assim, mantém-se a obrigatoriedade de tais investimentos entrarem em funcionamento ao final do período em que é aplicado o Incentivo, ou seja, 31 de dezembro de 2022, quando coincide com o ano civil.

São ainda elegíveis as despesas de investimento em ativos intangíveis sujeitos a depreciação efetuadas no período elegível, designadamente:

- Despesas com projetos de desenvolvimento;
- Despesas com elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo. Estão excluídas as marcas, quando não têm vida útil definida.

Consideram-se despesas de investimento elegíveis as correspondentes às adições de ativos e as que, não dizendo respeito a adiantamentos, se traduzam em adições aos investimentos em curso iniciados naqueles períodos.

Contudo, tal como verifica nos outros benefícios ao investimento, constantes no Código Fiscal do Investimento, não se consideram as adições de ativos que resultem de transferências de investimentos em curso.



- Os bens considerados em sede de IFR devem ser:
- detidos e contabilizados pelas regras que determinam a sua elegibilidade por um período mínimo de 5 anos,
- ou quando inferior, durante o respetivo período mínimo de vida útil, determinado nos termos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009
- ou até ao período em que se verifique o respetivo abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização, observadas as regras previstas no artigo 31.º-B do Código do IRC.

Assim, em termos de investimentos elegíveis o regime é idêntico ao CFEI II.

Investimentos não elegíveis

Estão excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, designadamente:

- a) Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, barcos de recreio e aeronaves de turismo, exceto quando tais bens estejam afetos à exploração do serviço público de transporte ou se destinem ao aluguer ou à cedência do respetivo uso ou fruição no exercício da atividade normal do sujeito passivo;
- b) Mobiliário e artigos de conforto ou decoração, salvo quando afetos à atividade produtiva ou administrativa (por exemplo, num hotel o mobiliário é elegível)

Estão excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, designadamente:

- c) Despesas incorridas com a construção, aquisição, reparação e ampliação de quaisquer edifícios, salvo quando afetos a atividades produtivas ou administrativas.

Note-se que as benfeitorias serão elegíveis

- d) As despesas efetuadas em ativos afetos a atividades no âmbito de acordos de concessão ou de parceria público-privada celebrados com entidades do setor público

Estão excluídas as despesas de investimento em ativos suscetíveis de utilização na esfera pessoal, designadamente:

- e) Os ativos intangíveis sempre que sejam adquiridos em resultado de atos ou negócios jurídicos do sujeito passivo beneficiário com entidades com as quais se encontre numa situação de relações especiais, nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC.

Note-se, no entanto, que relativamente aos AFT não existe esta limitação.

Tal como aconteceu no CFEI II, o IFR não permite a acumulação com quaisquer outros benefícios fiscais da mesma natureza previstos neste ou noutros diplomas legais

Assim, fica vedada a possibilidade de acumulação do IFR com a DLRR e com o RFAI sobre as mesmas despesas elegíveis, pelo que é importante cada sujeito passivo avaliar qual o benefício mais vantajoso para a sua situação em particular.



Acumulável com subsídios a fundo perdido ou incentivos por exemplo do Portugal 2030

Obrigações acessórias

A dedução referida deve ser justificada por documento a integrar o processo de documentação fiscal que identifique, discriminadamente, as despesas de investimento relevantes, o respetivo montante e outros elementos considerados relevantes.

O processo de documentação é idêntico ao verificado em sede de CFEI II, sendo mais simples quando comparado com o RFAI e DLRR, dado não ser necessária a produção de um relatório fiscal específico

Por outro lado, a contabilidade dos sujeitos passivos de IRC, beneficiários do IFR, deve evidenciar o imposto que deixou de ser pago em resultado da dedução efetuada, mediante menção do valor correspondente no anexo ao balanço e à demonstração de resultados relativo ao exercício em que se efetua a dedução.

No caso das microentidades, sugerimos que esta menção seja efetuada na informação adicional e complementar ao balanço (por exemplo, nota 8).

Exemplo de redação da nota 8:

8.1. Benefícios Fiscais utilizados (imposto que deixou de ser pago pela utilização dos benefícios)

A empresa no exercício de 2022 utilizou o benefício relacionado com o Incentivo Fiscal à Recuperação previsto no artigo _____ 307.º da Lei do OE/2022, e constante do anexo III a essa Lei e da qual faz parte integrante.

Em consequência ocorreu uma dedução à coleta de _____ euros correspondente ao benefício calculado de acordo com as regras do referido diploma

Incumprimento

O incumprimento das regras de elegibilidade das despesas de investimento previstas e das obrigações acessórias implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado em virtude da aplicação deste regime, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais.



6. Dossier Fiscal

A obrigação da organização e preparação do dossier fiscal está prevista nos artigos 130.º do CIRC e artigo 129.º do CIRS.

No decorrer do ano de 2018 foi publicada a Portaria nº 51/2018, de 16 de fevereiro, que veio proceder à alteração da Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro, modificando o conjunto de documentos integrantes do dossier fiscal, aplicando-se tal alteração aos períodos de tributação iniciados em, ou após, 1 de janeiro de 2017.

Assim, a mais recente Portaria prevê a continuidade de todos os elementos elencados na Portaria sucedida, não obstante, confere a inserção de novos elementos no dossier fiscal, nomeadamente:

- Modelo 34.7 – mapa de reavaliação de ativos não totalmente depreciáveis;
- Modelo 34.8 – mapa de reavaliação de ativos totalmente depreciáveis;
- Mapa de controlo da dedução de prejuízos fiscais;
- Mapa de reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores.

Cumprir notar que as atualizações acima mencionadas tiveram origem nomeadamente na publicação do Decreto-Lei nº 66/2016, de 3 de novembro, o qual determinou um regime facultativo de reavaliação fiscal dos ativos fixos tangíveis e das propriedades de investimento não valorizadas ao justo valor.

Para além dos elementos previstos na referida Portaria nº 92-A/2011, os diversos Códigos Tributários estabelecem a obrigação de determinados elementos terem que constar do dossier fiscal.

6.1 Importância e obrigatoriedade

1. Importância do dossier fiscal

A adaptação do Código do IRC ao SNC, implicou um novo e mais importante papel do dossier fiscal, tal como a reforma do IRC.

Deixa de ser um mero arquivo de documentos e passa a desempenhar um papel ativo no apuramento do lucro tributável.

O grau de complexidade e função depende da dimensão e características das empresas.

2. Quem é que está obrigado a organizar o dossier fiscal?

De acordo com o disposto no artigo 130.º do CIRC, "os sujeitos passivos de IRC, com exceção dos isentos nos termos do artigo 9.º, são obrigados a manter em boa ordem, durante um período de 10 anos, um processo de documentação fiscal relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º, com os



elementos contabilísticos e fiscais a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças”.

Sujeitos passivos de IRC:

Os sujeitos passivos de IRC abrangidos pela obrigação de possuir e organizar o dossier fiscal são:

Residentes:

- Sujeitos passivos que exercem a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola, tais como sociedades comerciais, cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;
- Sujeitos passivos que não exercem a título principal atividade comercial, industrial ou agrícola, tais como associações, fundações e outras entidades sem fins lucrativos.

Não Residentes:

- As entidades que possuam estabelecimento estável em território português;
- As entidades que não possuem estabelecimento estável em território português (apenas aqui obtenham rendimentos).

Esta obrigação abrange também os fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário, sociedades de investimento mobiliário e sociedades de investimento imobiliário que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional.

Entidades não abrangidas:

- Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais, suas associações de direito público e federações e instituições de segurança social.

Sujeitos passivos de IRS:

Os sujeitos passivos de IRS com rendimentos da categoria B, que possuam ou devam possuir contabilidade organizada – excluindo os que estejam integrados no regime simplificado (artigo 129.º do CIRS).

3. Entidades abrangidas e obrigadas à entrega em conjunto com a IES

Os sujeitos passivos que integrem a lista de contribuintes, cuja situação tributária é acompanhada pela Unidade dos Grande Contribuintes (UGC), são obrigados a proceder à entrega do dossier fiscal conjuntamente com a declaração anual de informação contabilística e fiscal – IES (artigo 117.º, n.º 1, alínea c) do CIRC).

Os critérios de seleção para a integração nessa lista de contribuintes estão previstos no artigo 68.º-B da LGT, sendo considerados como contribuintes de elevada relevância económica e fiscal.

A Portaria n.º 159/2018, de 1 de junho, procedeu à alteração da Portaria n.º 130/2016, de 10 de maio que regulamenta esses critérios de seleção, tendo as listas com os contribuintes abrangidos sido publicadas por Despacho n.º 1268/2017 de 13 de janeiro, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária.



Também, no caso das entidades a que seja aplicado o Regime Especial de Tributação de Grupo de Sociedades (RETGS), é obrigatória a entrega do processo de documentação fiscal, conjuntamente com a IES, conforme prevê o nº 4 do artigo 130.º do CIRC.

4. Restantes entidades

Organizam e mantêm o dossier fiscal no local do arquivo da empresa, não sendo obrigados à sua submissão sistemática.

Todavia, os sujeitos passivos, sempre que notificados para o efeito, deverão fazer a entrega do processo de documentação fiscal (dossier fiscal) e da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência prevista no n.º 6 do artigo 63.º do CIRC.

5. O Dossier dos Preços de Transferência

Para os sujeitos passivos que no ano tenham atingido um valor anual de rendimentos, igual ou superior a € 10.000.000, estão obrigados a incluir no dossier fiscal os elementos previstos na Portaria nº 268/2021 de 26 de novembro – "Dossier dos preços de transferência".

Regra geral, os sujeitos só fazem a entrega do dossier fiscal, e da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência prevista no n.º 6 do artigo 63.º do CIRC, quando notificados para o efeito.

E daí a não obrigatoriedade de entregar o dossier de preços de transferência, com exceção dos sujeitos passivos que integrem a lista dos contribuintes cuja situação tributária é acompanhada pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC).

Preenchimento da IES (entidades relacionadas)

Anexo H – Operações com entidades relacionadas Residentes e não Residentes

1 - A DOCUMENTAÇÃO RELATIVA AOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PRATICADOS ENCONTRA-SE ORGANIZADA?	SIM	1	NÃO	2	DISPENSADO	3
--	-----	---	-----	---	------------	---

6.2 Regulamentação

Os Artigos 129.º CIRS e 130.º CIRC determinam a obrigatoriedade de organização e detenção do dossier fiscal.

Atualmente existem duas Portarias que regulamentam o Dossier Fiscal. Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro e a Portaria nº 51/2018, de 16 de fevereiro que veio proceder à alteração da Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro, modificando o conjunto de documentos integrantes do dossier fiscal, aplicando-se tal alteração aos períodos de tributação iniciados em, ou após, 1 de janeiro de 2017.

A Portaria nº 51/2018, de 16 de fevereiro prevê a continuidade de todos os elementos elencados na Portaria anterior a inserção e aprovação de novos elementos no dossier fiscal.



6.3 Conteúdo

1. Conteúdo obrigatório

Anexo I Portaria nº 51/2018:

	Documentos	IRC	IRS
1	Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos	X	-
2	Documentos, certificados e comunicações relativos a créditos cujo imposto foi deduzido (artigo 78.º do CIVA)	X	X
3	Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários	X	X
4	Mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias	X	X
5	Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações	X	X
6	Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal	X	X
7	Mapas, de modelo oficial, da reavaliação efetuada nos termos do Decreto -Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro	X	X
8	Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	X	X
9	Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC)	X	-
10	Mapa de controlo da dedução de prejuízos fiscais (artigo 52.º do CIRC).	X	X
11	Mapa de reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (artigos 67.º e 75.º -A do CIRC)	X	X
12	Outros documentos mencionados nos códigos, legislação complementar e instruções administrativas que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos: a) Dos artigos 31.º -B, 49.º, 51.º -B, 63.º, 64.º, 66.º, 78.º e 91.º -A do Código do IRC; b) Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pela Lei n.º 64- B/2011, de 30 de dezembro, pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, pela Lei n.º 82- D/2014, de 31 de dezembro, e pelo Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril; c) Das Portarias n.ºs 208/2014, de 10 de outubro, 275/2014, de 26 de dezembro, 77 -A/2015, de 16 de março, e 259/2016, de 4 de outubro; d) De legislação respeitante à atribuição de benefícios fiscais.	X	X

O ponto 12 é porventura a nota mais importante, que deverá reunir informação acerca de:

- Desvalorizações excecionais;
- Prova participation exemption;
- Preços de transferência;
- Correções VPT;
- Off shores;
- Eliminação dupla tributação;
- Terrenos;
- Atribuição de benefícios fiscais.

2. Conteúdo conveniente

Outros elementos que a empresa entenda ser relevantes:



Documentos	IRC	IRS
Cálculos do quadro 07 da Declaração Modelo 22	X	X
Mapa de cálculo das tributações autónomas	X	X
IES e discriminação dos cálculos de suporte e mapas de apoio.	X	X
Outras declarações submetidas à Autoridade Tributária (modelo 10, 30, 39, 44) cálculos de suporte e mapas de apoio		
Documentos e formulários necessários para acionar as convenções	X	X
Extratos de conta / diários / balancetes (em suporte papel ou digital por exemplo PDF)	X	X
Inventários	X	X
Documentação para regularização do IVA (métodos de dedução parcial, créditos incobráveis, créditos considerados de cobrança duvidosa, provas de que o adquirente tomou conhecimento da regularização ou de que o imposto foi objeto de reembolso, etc.)	X	X
.....		

6.4 Prazo de organização / entrega

1. Qual o prazo de organização e/ou entrega do dossier fiscal?

O dossier fiscal deve ser organizado com respeito a cada período de tributação, devendo estar organizado até ao final do prazo para a entrega da IES, normalmente até 15 de julho do ano seguinte do período de tributação a que respeita (ou até ao 15º dia do 7º mês após o final do período de tributação, quando este não coincida com o ano civil) e mantido durante um período de 10 anos.

Para as entidades incluídas na lista dos grandes contribuintes e para aqueles que optaram pela aplicação do RETGS, o dossier fiscal deve ser entregue no mesmo prazo da IES. Os restantes sujeitos passivos apenas entregam o dossier fiscal quando existir uma solicitação expressa da AT.

2. Quem é o responsável pela organização e detenção do dossier fiscal?

A organização e manutenção do dossier fiscal são da responsabilidade dos sujeitos passivos a quem a Autoridade Tributária e Aduaneira pede responsabilidade pela sua boa organização.

Ainda que seja o órgão de gestão das empresas que responde perante a AT, a organização e preparação do dossier fiscal faz parte das funções do contabilista certificado.

No caso dos sujeitos passivos que sejam não residentes sem estabelecimento estável, o dossier fiscal deve ser organizado e mantido pelo representante fiscal, com direção em território português.



7. Justo impedimento

Com a publicação da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, foi introduzido o 'justo impedimento' no Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC), sendo aditados os artigos 12.º-A e 12.º-B, que entraram em vigor em 1 de janeiro de 2020.

Esta medida, que há muito era reclamada pelos contabilistas, afasta a responsabilidade contraordenacional nas situações, devidamente justificadas, em que o contabilista se viu impedido de cumprir as obrigações declarativas dos seus clientes. O regime distingue o justo impedimento de curto prazo do justo impedimento de longo prazo:

Artigo 12.º-A – Justo impedimento de curta duração

1 – São consideradas justo impedimento de curta duração, que impedem o contabilista certificado de cumprir as obrigações declarativas fiscais dos contribuintes que constam do seu cadastro, as seguintes ocorrências:

- a) Falecimento de cônjuge não separado de pessoas e bens, de pessoa com quem vivam em condições análogas às dos cônjuges, ou de parente ou afim no 1.º grau da linha reta;*
- b) Falecimento de outro parente ou afim na linha reta ou no 2.º grau da linha colateral;*
- c) Doença grave e súbita ou internamento hospitalar do contabilista, que o impossibilite em absoluto de cumprir as suas obrigações ou situações de parto ou de assistência inadiável e imprescindível a cônjuge ou pessoa que viva em união de facto ou economia comum e a parente ou afim no 1.º grau da linha reta, em caso de doença ou acidente destes;*
- d) Situações de parentalidade.*

2 – Consideram-se, para os efeitos previstos no número anterior, as ocorrências verificadas nos prazos seguintes:

- a) Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 5 dias consecutivos anteriores, no caso da alínea a) do número anterior;*
- b) Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 2 dias consecutivos anteriores, no caso da alínea b) do número anterior;*
- c) Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 15 dias consecutivos anteriores, no caso da alínea c) do número anterior;*
- d) Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 15 dias consecutivos anteriores, se estiverem em causa situações de nascimento ou adoção, no caso da alínea d) do número anterior.*



3 – Em caso de verificação da ocorrência de justo impedimento, a obrigação declarativa deve ser cumprida, consoante cada uma das alíneas do n.º 1, no prazo de:

- a) 10 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, no caso da alínea a);
- b) 4 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, no caso da alínea b);
- c) 30 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, ou 60 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, neste último caso sempre que se verifique que o impedimento cessou após aquela data limite, no caso da alínea c);
- d) 60 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, no caso da alínea d).

4 – O justo impedimento deve ser invocado na declaração entregue nos termos do número anterior.

5 – O contabilista certificado deve, no prazo máximo de 15 dias úteis contados da data do cumprimento das obrigações declarativas fiscais previstas no n.º 3, apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Portal das Finanças, os seguintes documentos:

- a) Para as situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1, certidão de óbito e comprovativo do grau de parentesco;
- b) Para as situações previstas na alínea c) do n.º 1, o certificado de incapacidade emitido pelo médico de família ou documento emitido pelo centro hospitalar em caso de internamento que comprovem que se trata de uma doença súbita e grave que impossibilita o contabilista certificado de dar cumprimento às obrigações declarativas do cliente ou indicar um contabilista certificado suplente;
- c) Na situação de parentalidade, comprovativo do nascimento ou da adoção.
- d) Para as situações previstas na alínea c) do n.º 1, referentes a assistência inadiável e imprescindível, o certificado de incapacidade temporária para o trabalho para assistência a familiares emitido pelo médico de família que comprove que se trata de uma doença súbita e grave que impossibilita o contabilista certificado de dar cumprimento às obrigações declarativas do cliente ou indicar um contabilista certificado suplente.

6 – A ocorrência do justo impedimento afasta a responsabilidade contraordenacional ou penal, bem como os juros compensatórios, quando a obrigação declarativa em falta for cumprida nos prazos previstos no n.º 3.

7 – A prestação de falsas declarações sobre a ocorrência de justo impedimento constitui infração disciplinar, sem prejuízo da responsabilidade criminal aplicável.

8 – As obrigações declarativas fiscais abrangidas pelo regime previsto neste artigo são definidas por portaria do membro ao Governo responsável pela área das finanças.

9 – O regime do justo impedimento de curta duração abrange ainda as obrigações de pagamento que não possam ser cumpridas sem a entrega das obrigações declarativas a que se referem os números anteriores.



Com um período de aproximadamente dois anos de implementação do regime de justo impedimento, o artigo 12.º-A do EOCC sofreu algumas alterações, tendo em vista clarificar e reforçar este mecanismo de proteção dos contabilistas certificados, nomeadamente a contagem dos prazos. E passou ainda a incluir-se como causa de justo impedimento a assistência inadiável e imprescindível a cônjuge ou pessoa que viva em união de facto ou economia comum e a parente ou afim no 1.º grau da linha reta, em caso de doença ou acidente destes.

O artigo atrás transcrito apresenta já a redação dada pelo artigo 334.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho (Lei do Orçamento do Estado para 2022), com as alterações introduzidas a produzirem efeitos a 1 de janeiro de 2023, relativamente a obrigações cujo prazo legal geral se verifique a partir desta data.

Artigo 12.º-B – Justo impedimento prolongado

1 – Nas situações de doença prolongada ou de gozo de licença parental por período superior ao previsto, respetivamente, nas alíneas c) e d) do n.º 3 do artigo anterior, o contabilista certificado procede, em conjunto com as entidades a quem presta serviços e no prazo de 15 dias contados a partir do momento em que invoca o justo impedimento, à nomeação do contabilista certificado suplente previsto no artigo 12.º

2 – Nos casos em que, em resultado de condição médica provocada por doença prolongada, o contabilista certificado se encontre impossibilitado de proceder à nomeação de contabilista certificado suplente e de entregar tempestivamente a documentação comprovativa nos termos da alínea b) do n.º 5 do artigo anterior, a entidade a quem o contabilista certificado presta serviços indica ou solicita à Ordem um contabilista certificado para ser nomeado como suplente provisório no prazo de 15 dias contados a partir da data em que tome conhecimento do facto determinante do justo impedimento, o qual assume imediatamente as suas funções até que seja comunicado o término do impedimento prolongado nos termos do n.º 4.

3 – Ao contabilista certificado suplente compete, durante o período de impedimento prolongado, cumprir as obrigações contabilísticas e fiscais das entidades a quem o contabilista certificado presta serviços, nos termos previstos no artigo 10.º

4 – O contabilista certificado suplente cessa funções após a comunicação do término do impedimento prolongado do contabilista certificado substituído.

5 – O contabilista certificado suplente não pode assumir a responsabilidade técnica das entidades a quem prestou serviços nessa qualidade, nos 24 meses seguintes à cessação de funções, sem a expressa autorização do contabilista certificado substituído.

7.1. Justo impedimento de curta duração

Temos então que o artigo 12.º-A do EOCC prevê as situações de justo impedimento de curta duração, correspondentes às alíneas a) a d) do respetivo n.º 1, que podem ser invocadas pelos contabilistas certificados como impeditivas de cumprir as obrigações declarativas fiscais dos contribuintes que constam



do seu cadastro, com as consequências previstas no n.º 6 do mesmo artigo, isto é, a ocorrência do justo impedimento afasta a responsabilidade contraordenacional ou penal, bem como os juros compensatórios, quando a obrigação declarativa em falta for cumprida nos prazos previstos no n.º 3 do mesmo preceito.

7.1.1 Obrigações fiscais abrangidas pelo justo impedimento de curta duração

No n.º 8 daquele artigo consta que as obrigações declarativas fiscais abrangidas pelo regime do justo impedimento de curta duração são definidas por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Para o efeito, foi publicada a Portaria n.º 232/2020, de 1 de outubro, que teve como objetivo definir as obrigações declarativas fiscais que integram a previsão do artigo 12.º-A do EOCC. Com vista a concretizar esse objetivo, e sem prejuízo da sua revisão oportuna, identificou-se um primeiro conjunto de obrigações declarativas, estabelecendo-se os critérios considerados relevantes para identificação dessas obrigações, a saber:

- 1) Obrigações com intervenção obrigatória do contabilista certificado (CC);
- 2) Obrigações em que existe elevada relevância para a qualidade da informação na intervenção do CC;
- 3) Não inclusão das obrigações relativas a contribuições especiais e das obrigações declarativas que sejam fundamentais para a cooperação internacional.

Conforme conteúdo do seu artigo 1.º esta Portaria estabeleceu apenas as obrigações declarativas fiscais que estão abrangidas pelo regime do justo impedimento de curta duração.

E o artigo 2.º determina que as obrigações declarativas fiscais abrangidas pelo regime do justo impedimento de curta duração, previsto no artigo 12.º-A do EOCC, são as constantes do quadro anexo à presente portaria.

Dada a sua relevância, transcrevemos esse anexo:

Quadro das obrigações declarativas fiscais abrangidas pelo regime do justo impedimento de curta duração, previsto no artigo 12.º-A do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados

Obrigação declarativa

Declaração de início/alterações/cessação de atividade.

Modelo 3 (Anexo C).

Declaração Mensal de Remunerações (DMR — AT).

Modelo 22 e todos os anexos.

Modelo 4 — Aquisição e/ou alienação de valores mobiliários.

Modelo 10 — Rendimentos e Retenções — Residentes.



Modelo 13 — Valores mobiliários, warrants autónomos e instrumentos financeiros derivados.

Modelo 14 — Seguros de vida (resgates ou adiantamentos de seguros de grupo e seguros individuais efetuados antes de decorridos 5 anos após a sua constituição).

Modelo 15 — Contas poupança — habitação.

Modelo 16 — Planos de poupança em ações.

Modelo 17 — Dívida pública — não residentes.

Modelo 18 — Títulos de Compensação Extrassalarial.

Modelo 19 — Planos de opção, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente.

Modelo 25 — Donativos recebidos.

Modelo 29 — Transferência de residência/Afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português/Cessação da atividade de estabelecimento estável/Transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento...

Modelo 31 — Rendimentos isentos, dispensados de retenção ou sujeitos a taxa reduzida.

Modelo 32 — Subscrição e reembolsos de planos de poupança-reforma. poupança-educação e poupança-reforma/educação.

Modelo 33 — Registo ou depósito de valores mobiliários.

Modelo 34 — Valores mobiliários emitidos e em circulação.

Modelo 37 — Juros e Amortizações de Habitação Permanente. Prémios de Seguros de Saúde, Vida e Acidentes Pessoais. PPR, Fundos de Pensões e Regimes Complementares.

Modelo 38 — Declaração de Transferências Transfronteiras.

Modelo 39 — Rendimentos e retenções a taxas liberatórias.

Modelo 40 — Valor dos fluxos de pagamento.

Modelo 42 — Subsídios ou Subvenções não Reembolsáveis.

Modelo 44 — Comunicação anual de rendas recebidas.

Modelo 45 — Comunicação de despesas de saúde.

Modelo 46 — Comunicação de despesas de formação e educação.

Modelo 47 — Comunicação de encargos com lares.

Modelo 48 — Transferência da residência para fora do território português (EU/EEE) — pagamento diferido ou fracionado.

Modelo 49 — Comunicação para prorrogação do prazo de entrega da declaração modelo 3 de IRS — rendimentos obtidos no estrangeiro.



IES — Rosto e todos os anexos.

Ficheiro SAF-T relativo à contabilidade.

Declaração Periódica de IVA e todos os anexos.

Declaração Recapitulativa.

Pedido de restituição do IVA — IPSS, entidades religiosas, outras.

Pedido de compensação forfetária.

Modelo 1074 — Regime especial dos pequenos retalhistas.

Pedidos de autorização prévia — Regularizações dos artigos 78.º -A a 78.º -D.

Confirmação de faturas em dívida — Regularizações do artigo 78.º -A a 78.º -D.

Pedidos de reembolso — Envio de garantias.

Pedidos de reembolso IVA para sujeitos passivos fora da UE (13.ª diretiva).

Pedidos de reembolso IVA suportado noutros Estados Membros da UE.

Opção pelo regime do IVA de caixa.

Opção pelo regime de reembolso mensal.

Opção pelo regime do minibalcão único (MOSS). [Atualmente balcão único OSS]

Opção pelo regime de importação de autoliquidação.

Declaração Mensal do Imposto do selo.

Modelo 2-RFI Pedido de Certificado de Residência Fiscal.

Modelo 21-RFI — Pedido de dispensa total ou parcial de retenção na fonte do imposto português.

Modelo 22-RFI — Pedido de reembolso do imposto português sobre dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida.

Modelo 23 -RFI — Pedido de reembolso do imposto português sobre royalties, dividendos e juros (exceto dividendos de ações e juros de valores mobiliários representativos de dívida).

Modelo 24-RFI — Pedido de reembolso do imposto português sobre outros rendimentos.

Modelo 30 — Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes.

Declaração de Retenções na Fonte IR e imposto do selo.

Modelo P1 — IR (autoliquidação, PPC, PAC, PEC).



Modelo P2 — IVA.

Cedência de Créditos — Pedido de cedência de créditos.

Modelo 19-RFI, Mod. 20-RFI, Mod. 25-RFI, Mod. 26-RFI.

Modelo 27-RFI.

Modelo 01 — DP Declaração de Opção Prevista no n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 62/2005.

Modelo 02 — DP — Pedido de Certificado de Agente Pagador como OICVM.

Modelo 03 — DP — Certificado de Agente Pagador como OICVM (Certificate for Treatment as An Ucits).

Modelo 04 — DP — Pedido de Certificado para Isenção de Retenção.

Modelo 05 — DP — Certificado para Isenção de Retenção (Certificate for Non -Deduction of Withholding Tax).

Modelo — DP 35 — Rendimentos da Poupança sob a Forma de Juros Pagos ou Atribuídos a não Residentes.

Modelo — DP 36 — Rendimentos da Poupança sob a Forma de Juros Pagos ou Atribuídos a Pessoas Singulares que não sejam Beneficiários Efetivos.

Mod. 01-DJR.

Mod. 02-DJR.

Entretanto, constatou-se que não estava completa a delimitação das obrigações abrangidas pelo regime do justo impedimento de curta duração, designadamente quanto às obrigações de pagamento diretamente conexas com as obrigações declarativas abrangidas, o que veio a ser corrigido e clarificado com a publicação da Portaria n.º 276/2020, de 4 de dezembro.

Assim, o artigo 2.º da Portaria n.º 232/2020, de 1 de outubro, passou a ter a seguinte redação:

Artigo 2.º - Obrigações declarativas fiscais abrangidas

1 — *As obrigações declarativas fiscais abrangidas pelo regime do justo impedimento de curta duração, previsto no artigo 12.º -A do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, são as constantes do quadro anexo à presente portaria.*

2 — *O regime do justo impedimento de curta duração abrange ainda as obrigações de pagamento que não possam ser cumpridas sem a entrega das obrigações declarativas a que se refere o número anterior.*

3 — *O disposto no n.º 3 do artigo 12.º-A do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados é aplicável às obrigações de pagamento previstas no número anterior.*



Para além de se clarificar que do justo impedimento de curta duração abrange também as obrigações de pagamento que não possam ser cumpridas sem a entrega de alguma das declarações referidas no anexo atrás transcrito (por exemplo o pagamento do IVA apurado numa declaração periódica de IVA, ou o pagamento do IRC apurado na declaração Modelo 22), determina-se que estas obrigações de pagamento possam ser também cumpridas nos mesmos prazos de entrega das declarações, conforme previsto no n.º 3 do artigo 12.º-A do EOCC.

7.1.2. Reforço de proteção dos contabilistas certificados em 2023

Como já referido, com as alterações introduzidas no artigo 12.º-A do EOCC pela Lei do Orçamento do Estado para 2022, clarificou-se e reforçou-se este mecanismo de proteção dos contabilistas certificados, nomeadamente quanto à contagem dos prazos e inclusão como causa de justo impedimento a assistência inadiável e imprescindível a cônjuge ou pessoa que viva em união de facto ou economia comum e a parente ou afim no 1.º grau da linha reta, em caso de doença ou acidente destes.

Relembramos que, a partir de 1 de janeiro de 2023, são consideradas justo impedimento de curta duração, que impedem o contabilista certificado de cumprir as obrigações declarativas fiscais dos contribuintes que constam do seu cadastro, as seguintes ocorrências:

- a) Falecimento de cônjuge não separado de pessoas e bens, de pessoa com quem vivam em condições análogas às dos cônjuges, ou de parente ou afim no 1.º grau da linha reta;
- b) Falecimento de outro parente ou afim na linha reta ou no 2.º grau da linha colateral;
- c) Doença grave e súbita ou internamento hospitalar do contabilista, que o impossibilite em absoluto de cumprir as suas obrigações ou situações de parto ou de assistência inadiável e imprescindível a cônjuge ou pessoa que viva em união de facto ou economia comum e a parente ou afim no 1.º grau da linha reta, em caso de doença ou acidente destes;
- d) Situações de parentalidade.

Considerando-se as ocorrências verificadas nos seguintes prazos:

- a) Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 5 dias consecutivos anteriores, no caso da alínea a);
- b) Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 2 dias consecutivos anteriores, no caso da alínea b);
- c) Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 15 dias consecutivos anteriores, no caso da alínea c);
- d) Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 15 dias consecutivos anteriores, se estiverem em causa situações de nascimento ou adoção, no caso da alínea d).

E, em caso de verificação da ocorrência de justo impedimento, a obrigação declarativa deve ser cumprida, consoante cada uma das alíneas, no prazo de:

- a) 10 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, no caso da alínea a);



- b) 4 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, no caso da alínea b);
- c) 30 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, ou 60 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, neste último caso sempre que se verifique que o impedimento cessou após aquela data limite, no caso da alínea c);
- d) 60 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, no caso da alínea d).

O que se pode resumir na tabela seguinte:

JUSTO IMPEDIMENTO	OCORRÊNCIA	PRAZO PARA CUMPRIMENTO
N.º 1, a) Falecimento de cônjuge não separado de pessoas e bens, de pessoa com quem viva em condições análogas às dos cônjuges, ou de parente ou afim no 1.º grau da linha reta (pais, sogros e filhos)	Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 5 (cinco) dias consecutivos anteriores	10 (dez) dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa
N.º 1, b) Falecimento de outro parente ou afim na linha reta ou no 2.º grau da linha colateral	Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 2 (dois) dias consecutivos anteriores	4 (quatro) dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa
N.º 1, c) Doença grave e súbita /internamento hospitalar /parto ou de assistência inadiável e imprescindível a cônjuge ou pessoa que viva em união de facto ou economia comum e a parente ou afim no 1.º grau da linha reta, em caso de doença ou acidente destes	Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 15 (quinze) dias consecutivos anteriores	30 (trinta) após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, ou 60 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, neste último caso sempre que se verifique que o impedimento cessou após aquela data limite
N.º 1, d) Nascimento ou adoção	Na data limite de cumprimento das obrigações declarativas ou em qualquer um dos 15 (quinze) dias consecutivos anteriores	60 (sessenta) após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa

Uma vez terminado o justo impedimento, o contabilista certificado deve, no prazo máximo de 15 dias úteis contados da data do cumprimento das obrigações declarativas fiscais (na versão em vigor até ao final de 2012, os 15 dias contam a partir da data limite de entrega da declaração), apresentar à Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Portal das Finanças, os documentos comprovativos da situação de impedimento (alíneas a), b) e c) do n.º 5):

- a) Para as situações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1, certidão de óbito e comprovativo do grau de parentesco;
- b) Para as situações previstas na alínea c) do n.º 1, o certificado de incapacidade emitido pelo médico de família ou documento emitido pelo centro hospitalar em caso de internamento que comprovem que se trata de uma doença súbita e grave que impossibilita o contabilista certificado de dar cumprimento às obrigações declarativas do cliente ou indicar um contabilista certificado suplente;
- c) Na situação de parentalidade, comprovativo do nascimento ou da adoção.
- d) Para as situações previstas na alínea c) do n.º 1, referentes a assistência inadiável e imprescindível, o certificado de incapacidade temporária para o trabalho para assistência a familiares



emitido pelo médico de família que comprove que se trata de uma doença súbita e grave que impossibilita o contabilista certificado de dar cumprimento às obrigações declarativas do cliente ou indicar um contabilista certificado suplente.

O regime do justo impedimento de curta duração abrange ainda as obrigações de pagamento que não possam ser cumpridas sem a entrega das obrigações declarativas. Reforça-se que estas alterações produzem efeitos a 1 de janeiro de 2023, relativamente a obrigações cujo prazo legal geral se verifique a partir desta data.

7.1.3 Exemplos de justo impedimento de curta duração – obrigações verificadas após 01/01/2023

Os exemplos apresentados de seguida¹ aplicam-se ao justo impedimento que ocorra a partir de 1 de janeiro de 2023.

Exemplo 1 – Faleceu o **pai** do CC no dia anterior à data limite de entrega da declaração periódica do IVA.

- Atendendo a que se trata do falecimento de um parente no 1.º grau da linha reta (artigo 12.º-A, n.º 1, al. a)) que ocorreu num dos 5 dias anteriores (artigo 12.º-A, n.º 2, al. a)), o contabilista certificado está protegido pelo justo impedimento.
- A declaração do IVA deverá ser entregue nos dez dias seguintes à data limite de entrega da declaração do IVA. Sendo a data limite o dia 20, deverá entregar a declaração do IVA até ao dia 30, inclusive.
- No prazo máximo de 15 dias, contados da data do cumprimento da entrega da declaração, deve apresentar à Autoridade Tributária, através do Portal das Finanças, a certidão de óbito e comprovativo do grau de parentesco. Se, por exemplo, entregou a declaração no dia 28, tem 15 dias a contar desta data para entregar a declaração.

Exemplo 2 – Faleceu o **irmão** do CC no dia da data limite para a entrega da declaração modelo 22.

- Atendendo a que se trata do falecimento de um parente no 2.º grau da linha colateral (artigo 12.º-A, n.º 1, al. b)) que ocorreu na data limite de entrega da declaração (artigo 12.º-A, n.º 2, al. b)), o contabilista certificado está protegido pelo justo impedimento.
- A declaração modelo 22 deverá ser entregue nos 4 dias seguintes à data limite de entrega.
- Sendo, por exemplo, a data limite o dia 31 de maio, deverá entregar a declaração até ao dia 4 de junho, inclusive.
- No prazo máximo de 15 dias, contados da data em que entregou a declaração, deve apresentar à Autoridade Tributária, através do Portal das Finanças, a certidão de óbito e comprovativo do grau de parentesco.

¹ Fonte: diapositivos da formação da OCC "Orçamento do Estado 2022" da autoria de José Alberto Pinheiro Pinto e Cristina Pinto, julho de 2022.



Exemplo 3 – A CC foi internada no hospital no dia 5 de julho, onde permaneceu até ao dia 12 de julho. A IES/Declaração Anual tem de ser entregue até ao dia 15 de julho, terça-feira.

- Trata-se de uma situação de internamento hospital do CC que o impossibilita de cumprir as obrigações fiscais (artigo 12.º-A, n.º 1, al. c)). Este impedimento ocorreu num dos 15 dias consecutivos anteriores à data limite de entrega da IES/Declaração Anual, pelo que está protegida pelo justo impedimento.
- A IES/Declaração Anual deverá ser entregue nos 30 dias após a data limite de entrega, ou seja, até ao dia 14 de agosto, inclusive.
- No prazo máximo de 15 dias, contados da data em que entregou a declaração, deve apresentar à Autoridade Tributária, através do Portal das Finanças, o certificado de incapacidade emitido pelo médico de família que comprove que se trata de uma doença súbita e grave que impossibilita o contabilista certificado de dar cumprimento às obrigações declarativas do cliente.

Exemplo 4 – O filho da CC, menor, teve um acidente grave a andar de bicicleta no dia 19 de abril, o que lhe provocou várias fraturas e ferimentos e o obrigou a ficar durante 20 dias em repouso absoluto. A Maria está a acompanhá-lo no âmbito da assistência inadiável e imprescindível. Por força deste acidente, a CC não entregou as declarações do IVA de alguns clientes, cujo prazo terminava no dia 20 de abril.

- Como se trata de assistência inadiável e imprescindível a familiar doente no 1.º grau da linha reta [artigo 12.º-A, n.º 1 al. c)] que ocorreu num dos 15 dias consecutivos anteriores à data limite de entrega da declaração, a CC fica abrangida pelo justo impedimento.
- As declarações do IVA deverão ser entregues nos 60 dias após a data limite de cumprimento da obrigação declarativa, atendendo a que o impedimento terminou após a data limite de entrega da declaração [artigo 12.º-A, n.º 3, al. c)].
- No prazo máximo de 15 dias, contados da data em que entregou a declaração, a CC deve apresentar à Autoridade Tributária, através do Portal das Finanças, o certificado de incapacidade temporária para o trabalho para assistência a familiares emitido pelo médico de família que comprove que se trata de um acidente que impossibilita a contabilista de cumprir as obrigações declarativas.

7.1.4 Invocação do justo impedimento

Conforme n.º 4 do artigo 12.º-A do EOCC, o justo impedimento (de curta duração) deve ser invocado na declaração entregue nos termos do número 3 do mesmo artigo.

As declarações fiscais têm vindo a ser atualizadas para acolher esta possibilidade e os campos para invocar o justo impedimento estão no quadro onde se procede à identificação do contabilista certificado.

Tomando como exemplo a declaração modelo 22 de IRC, temos:



Preencher Declaração (por CC)

Anexos ▾ **Rosto** Anexo D

05 Identificação do Representante Legal e do Contabilista Certificado

00 Atenção

01 Período de tributação

02 Área da sede, direção efeti...

03 Identificação e Caracteriza...

04 Características da declara...

05 Identificação do Represent...

07 (Período 2009 e anteriores...

07 (Período 2010 e posteriore...

08 Regimes de taxa

09 Apuramento da matéria co...

10 Cálculo do Imposto

NIF do representante legal

1

NIF do contabilista certificado

2

Caso tenha ocorrido justo impedimento (art.º 12.º-A do DL n.º 452/99, de 5 de novembro), indique:

Facto que determinou o justo impedimento

4

Data da ocorrência do facto

5

Deverá indicar-se o facto que determinou o justo impedimento, em função do previsto na respetiva alínea do n.º 1 do artigo 12.º-A do EOCC:

04 Características da declara...

05 Identificação do Represent...

07 (Período 2009 e anteriores...

07 (Período 2010 e posteriore...

08 Regimes de taxa

09 Apuramento da matéria co...

10 Cálculo do Imposto

NIF do contabilista certificado

2

Caso tenha ocorrido justo impedimento (art.º 12.º-A do DL n.º 452/99, de 5 de novembro), indique:

Facto que determinou o justo impedimento

4

Data da ocorrência do facto

5

1 - Falecimento de cônjuge não separado de pessoas e bens, de pessoa com quem vivam em condições análogas às dos cônjuges, ou de parente ou afim no 1.º grau da linha reta (alínea a) do n.º1 do art.º 12.º-A do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro)

E a data da ocorrência do facto que determinou o justo impedimento:

07 (Período 2010 e posteriore...

08 Regimes de taxa

09 Apuramento da matéria co...

10 Cálculo do Imposto

11 Outras informações

11-A Ativos por impostos diferi...

11-B Repartição do volume anu...

12 Retenções na fonte

13 Tributações autónomas

13-A Tributações autónomas - ...

14 Crédito de imposto por du...

Facto que determinou o justo impedimento

4

Data da ocorrência do facto

5

« Outubro 2022 »

Do	Se	Te	Qu	Qu	Se	Sa
25	26	27	28	29	30	1
2	3	4	5	6	7	8
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31	1	2	3	4	5



Caso a declaração não preveja esta possibilidade, o justo impedimento deve ser invocado por solicitação no Portal das Finanças, mediante autenticação, através da seleção das seguintes opções:

- e-balcão
 - Imposto ou área: «Justiça Tributária»
 - Tipo de questão: «Justo Imp.»
 - Questão: «Justo Impedimento»

Pedido de Informações / Esclarecimentos



Imposto ou área: Justiça Tributária

Tipo de Questão: Justo Imp.

Questão: Justo Impedimento

Assunto

Mensagem

Tem disponível 1500 caracteres.
Poderá complementar a informação depois de carregar em continuar.

Selecione o ficheiro a enviar

Procurar...

Na invocação do justo impedimento via declaração, deve também o contabilista certificado, através do e-balcão, juntar o documento comprovativo do impedimento, nos termos já referido, no prazo máximo de 15 dias úteis contados da data do cumprimento das obrigações declarativas fiscais previstas no n.º 3 do artigo 12.º-A do EOCC.

7.1.5. Efeitos do justo impedimento

Conforme n.º 6 do artigo 12.º-A do EOCC, a ocorrência do justo impedimento afasta a responsabilidade contraordenacional ou penal, bem como os juros compensatórios, quando a obrigação declarativa em falta for cumprida nos prazos previstos no n.º 3.

Prevê o n.º 7 do mesmo artigo que a prestação de falsas declarações sobre a ocorrência de justo impedimento constitui infração disciplinar, sem prejuízo da responsabilidade criminal aplicável.

7.2. Justo impedimento prolongado

No caso de doença prolongada por período superior a 30 dias ou licença parental superior a 60 dias, o contabilista e as entidades a quem prestam serviços, no prazo de 15 dias contados a partir do momento



em que invoca o justo impedimento, devem proceder à nomeação de um contabilista certificado suplente, como previsto no artigo 12.º-B do EOCC.

Caso, em resultado da sua condição médica não o possa fazer, a entidade a quem presta serviços indica um novo contabilista ou solicita à Ordem a nomeação de um contabilista certificado provisório.

O contabilista certificado substituto, durante o período de impedimento prolongado, cumpre todas as obrigações contabilísticas e fiscais e cessará funções após a comunicação do término do impedimento prolongado do contabilista certificado substituído.

Para proteção do contabilista certificado substituído, o contabilista certificado suplente não pode assumir a responsabilidade técnica das entidades a quem prestou serviços nos 24 meses seguintes à cessação de funções, sem a expressa autorização do contabilista certificado substituído.

Estas regras estão em vigor desde 1 de janeiro de 2020.

7.2.1. Nomeação de contabilista certificado suplente

Depois de vários meses de espera, finalmente a Autopiedade Tributária operacionalizou no Portal das Finanças a possibilidade de nomeação de contabilista certificado suplente.

A FAQ_07-4563² responde à questão: **Quais as fases de um processo de nomeação de contabilista certificado ou contabilista certificado suplente, via Portal das Finanças?**

Para iniciar um processo de nomeação de contabilista certificado (CC) ou de contabilista certificado Suplente (CCS) é necessário que o contabilista, que vai despoletar o processo, tenha Senha de Identificação, bem como perfil de contabilista no Portal das Finanças.

Fases envolvidas no processo de nomeação:

- Selecionar, na opção Serviços > Dados Cadastrais > Contabilista Certificado > Entregar início de nomeação;

Gestão de dados cadastrais dos contribuintes, tais como, Alteração de Morada, Contabilistas Certificados e Representantes

- [Dados de Contacto](#)
 - [Email / Telefone](#)
- [Contabilista Certificado](#)
 - [Consultar Clientes](#)
 - [Consultar Contabilistas Nomeados](#)
 - [Entregar Início de Nomeação](#)
 - [Confirmar Nomeação de CC](#)
 - [Alterar Poderes de CC](#)
 - [Entregar Intenção de Renúncia](#)

² Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/questoes_frequentes/Pages/faqs-00323.aspx
Consulta em 28 de outubro de 2022.



- A opção "Início de Nomeação" é composta pelas seguintes vertentes:

1) A criação da figura de "pré-contabilista certificado", entendendo-se por tal, a nomeação de determinado contabilista para sujeitos passivos sem início de atividade, ou sem contabilidade organizada na base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), de forma a que este possa no imediato, proceder à submissão pela via eletrónica das declarações de início ou de alterações de atividade dos Sujeitos Passivos para os quais iniciou a nomeação;

Contabilista Certificado > Entregar Início de Nomeação

Pedido de Nomeação de Contabilista Certificado

Esta página permite iniciar o processo de nomeação de Pré-CC, CC ou CC Suplente para um determinado sujeito passivo.

As nomeações de CC Suplente, só podem ser efetuadas, se existir uma relação ativa de Contabilista Certificado.

A confirmação da nomeação poderá ser efetuada, desde logo, pelo sujeito passivo. Caso a confirmação não seja efetuada nos próximos 30 dias, o pedido de nomeação expirará.

NIF do Sujeito Passivo:

Selecione uma das seguintes opções:

Contabilista Certificado

Contabilista Certificado Suplente

INICIAR

2) A nomeação de novo contabilista certificado.³

- Após identificação do Sujeito Passivo é solicitado ao CC que confirme se pretende iniciar a nomeação para o Sujeito Passivo.

- Após confirmação do CC, e caso não seja detetado qualquer problema que inviabilize a aceitação do pedido, é:

– Disponibilizada a lista dos Sujeitos Passivos para os quais o CC iniciou o processo de nomeação, bem como a identificação dos sujeitos passivos para os quais, segundo a base de dados da Administração Fiscal, está nomeado como CC;

– Passa, de imediato, a ser possível, o pré-CC submeter as declarações de início ou alterações dos Sujeitos Passivos para os quais iniciou a nomeação, efetivando-se esta nomeação com o registo na base de dados da AT da respetiva declaração de atividade (início ou alteração).

– Nos casos de alteração de Contabilista certificado, o sujeito passivo pode de imediato, através do Portal das Finanças, proceder à confirmação do novo contabilista certificado nomeado. Aquando da aceitação do CC deve ainda indicar se pretende ou não conferir ao CC plenos poderes (autorização para que este cumpra de forma independente as suas obrigações declarativas pela via eletrónica);

³ Embora esta explicação não seja o objeto deste capítulo, entendemos por bem manter aqui toda a transcrição da FAQ, dada a possível utilidade desta informação sobre a nomeação de novo contabilista certificado no Portal das Finanças.



- Caso, tenha detetado alguma incorreção, ou pretenda desistir da nomeação deverá clicar em Anular.
- Após a confirmação ou anulação da nomeação é enviada uma mensagem, através do Portal das Finanças e/ou e-mail, ao contabilista que iniciou o processo de nomeação.

3) A **nomeação de contabilista certificado suplente**, o qual só pode ser indicado caso o sujeito passivo já possua um contabilista certificado na base de dados de registo da AT.

O processo de aceitação do contabilista suplente por parte do sujeito passivo é idêntico ao acima descrito para o contabilista certificado.

7.2.2. Bolsa de contabilistas certificados suplentes

Conforme consagrado no artigo 12.º-B do EOCC, o regime do justo impedimento prolongado prevê que a entidade a quem o contabilista certificado justamente impedido presta serviços, solicite à Ordem, a indicação de um contabilista certificado para ser nomeado como suplente provisório.

Nesse sentido, na área reservada da Pasta CC dos membros, os contabilistas certificados que queiram constar da bolsa do justo impedimento e assim poderem vir a ser indicados como suplentes provisórios, podem proceder à sua inscrição.

Deste modo, os membros que se mostrem disponíveis para assumir estas funções devem seguir os seguintes passos: Após entrar na sua Pasta CC, clicar no menu «Informações do CC» e dentro deste no item «justo impedimento».

JUSTO IMPEDIMENTO – BOLSA DE CONTABILISTAS CERTIFICADOS SUPLENTES

Informações

Conforme consagrado nos artigos 12.º - A e 12.º - B do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, o regime do justo impedimento prolongado prevê que a entidade a quem o contabilistas certificado justamente impedido presta serviços, solicite à Ordem, a indicação de um contabilista certificado para ser nomeado como suplente provisório. Assim, caso pretenda constar da lista de possíveis indicados, deverá ativar tal subscrição.

Verifique cuidadosamente se os seus dados estão correctos, se detectar algum erro altere primeiro os seus dados pessoais.

Área de Inscrição

CC N.º		Morada	
Nome		Localidade	
Telefone		Código Postal	
Telemóvel		Distrito	
E-mail		Concelho	

Autorizo a Ordem dos Contabilistas Certificados a divulgar informação constante deste documento, no âmbito do objectivo da inscrição.

INSCREVER



Sempre que a Ordem receba uma solicitação de indicação de um contabilista certificado para ser nomeado como suplente provisório, indicará, aleatoriamente, um contabilista certificado que conste da referida bolsa.



FORMANDO

QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO

Caro (a) colega, agradecemos que nos dispense alguns minutos do seu tempo, respondendo ao nosso questionário. A sua opinião tem muita importância para nós. Após preenchido, é favor entregar ao formador.

Curso:

Data: / / Local:

Formador(a):

1. EXPETATIVAS

Muito Bom Bom Razoável Fraco Mau

1.1 A sua expetativa em relação a este curso era:

1.2 O nível de conhecimentos com que iniciou o curso era:

2. ORGANIZAÇÃO

No que se refere ao apoio logístico disponibilizado (instalações, equipamentos, apoio técnico-administrativo) considerou-o:

3. MONITORIA

3.1 O método utilizado pelo formador foi:

3.2 O formador demonstrou possuir um nível de conhecimentos:

3.3 O formador motivou o grupo de forma:

3.4 A qualidade do material pedagógico-didático utilizado (manual e/ou outros documentos) foi:

3.5 Os conteúdos programáticos foram abordados de forma:

3.6 A duração do curso foi em sua opinião:

3.7 A utilidade e a pertinência dos exercícios e trabalhos realizados, face aos objetivos propostos, foi, em sua opinião:

4. APRECIACÃO GLOBAL DO CURSO

4.1 No final do curso, a sua expetativa foi:

4.2 Para o exercício da profissão, os conhecimentos adquiridos são:

4.3 Globalmente considerou o curso:

4.4 Que curso/s sugere para sua realização profissional?

<input type="text"/>
<input type="text"/>
<input type="text"/>

5. SUGESTÕES

<input type="text"/>
