



# APOTEC

## Jornal de Contabilidade

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE TÉCNICOS DE CONTABILIDADE  
INSTITUIÇÃO DE UTILIDADE PÚBLICA



**PREÇOS DE  
TRANSFERÊNCIA E  
MEDIDAS ANTI-ABUSO**

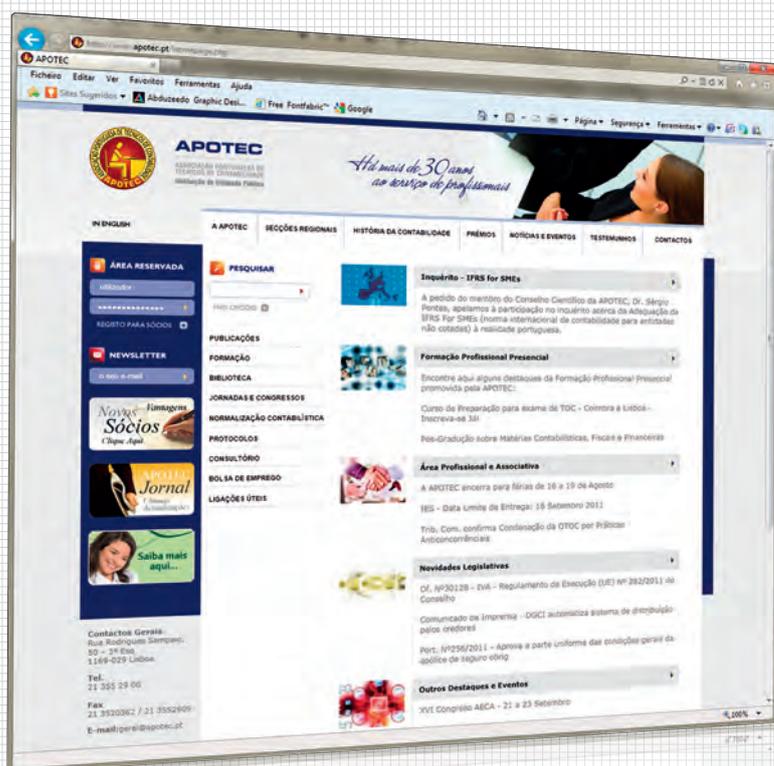
**INVESTIMENTOS  
FINANCEIROS**

**OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS  
E CONTABILÍSTICAS DAS  
ENTIDADES DO SECTOR  
NÃO LUCRATIVO**

**AINDA AS  
TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS**

# APOTEC

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA  
DE TÉCNICOS DE CONTABILIDADE  
INSTITUIÇÃO DE UTILIDADE PÚBLICA



O Jornal de Contabilidade é o mensário técnico e científico que permite tomar conhecimento de todos os aspectos das técnicas contabilística, fiscal e jurídica.

É distribuído gratuitamente a todos os associados e é editado ininterruptamente desde Abril de 1977, constituindo um importante elo de ligação entre a APOTEC e os Associados.

Está disponível aos Associados na Área Reservada as edições desde 2006.

Os destaques da edição deste mês encontram-se em [www.apotec.pt/jornal/](http://www.apotec.pt/jornal/)

[www.apotec.pt](http://www.apotec.pt)

JORNAL DE CONTABILIDADE  
Nº 422 | Maio 2012

## ÍNDICE

Editorial	155
Preços de Transferência e Medidas Anti-Abuso – III	156
Investimentos Financeiros	160
Obrigações Declarativas e Contabilísticas das Entidades do Sector Não Lucrativo	175
Tributações Autónomas sobre Viaturas de Passageiros ( <i>remake</i> )	179
Síntese Económica	180
Consultório	182
Bibliografia	185
Cultura	186
Obituário	186
Noticiário	187

## SEPARATA

- Formação

Coimbra | Faro | Lisboa | Madeira | Porto

## FICHA TÉCNICA

**Director:** Severo Praxedes Soares  
**Directora-Adjunta:** Maria Teresa Neto  
**Coordenação:** Isabel Maria Cipriano  
**Colaboradores:** Cristina Moura Mendes; Manuel Benavente Rodrigues; Paulo Nogueira Filho  
**Mensário Técnico,** fundado por Martim Noel Monteiro  
**Propriedade e Edição:** Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade – APOTEC (Instituição de Utilidade Pública)  
**NIF:** 500910847

**Redacção e Administração:** Rua Rodrigues Sampaio, 50,  
3º Esq. 1169-029 LISBOA  
**Telefone:** 213 552 900 / **Telefax:** 213 552 909  
**Site:** [www.apotec.pt](http://www.apotec.pt) / **E-mail:** [jornalcontabilidade@apotec.pt](mailto:jornalcontabilidade@apotec.pt)

**Tiragem:** 8000 exs.  
**Depósito Legal:** 53873/92  
**Registo nº** 105076 ICS

**Assessores:** Abílio Sousa; António José Neves Casaca; Brito Nascimento; Graça Lopes; Isabel Amado; João Filipe Gonçalves Pinto; José de Oliveira Sales Pires.

**Composição e impressão:** PENTAEDRO - Tel. 218444340  
1700-249 LISBOA

**Normas de publicação:** Os originais recebidos para publicação são aceites na condição de que nem eles, nem qualquer tradução deles, tenham sido "adquiridos" ou publicados, e que não tenham sido apresentados para publicação em qualquer parte e que, será autorizada a sua livre publicação na nossa revista.

Os artigos publicados são da responsabilidade dos seus autores e não vinculam a APOTEC.



Severo Praxedes Soares  
Director Jornal de Contabilidade

Os Preços de Transferência, para além da sua complexidade intrínseca, são de enorme relevância na gestão estratégica, tática e operacional das organizações, bem como no domínio da fiscalidade. Tal como referido no Jornal de Contabilidade do passado mês de Abril, publicamos nesta edição a terceira e última parte do artigo “Preços de Transferência e Medidas Anti Abuso”, abordando as obrigações que, no domínio fiscal, condicionam os sujeitos passivos, em especial quanto à elaboração e manutenção de um processo de documentação fiscal, nos termos da Portaria 1446-C/2001 de 21 de Dezembro e ao cumprimento de alguns formalismos legais prescritos no artigo 63.º do CIRC em matéria e preços de transferência.

O tratamento contabilístico dos investimentos financeiros, designadamente no que se refere à concentração de atividades empresariais e consolidação de contas, é também um tema de relevante importância e interesse. Divulgamos o artigo “Investimentos Financeiros”, no qual o autor aborda as NCRF 13 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas, 14 – Concentração de Atividades Empresariais e 15 – Investimentos em Subsidiárias e Consolidação, não apenas na perspetiva da apresentação das normas em referência, mas sobretudo exemplificando de forma abundante a aplicação das mesmas.

O enquadramento contabilístico e fiscal das entidades que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola sofreu, no passado recente, alterações de relevo. A análise dessas alterações e a clarificação do novo quadro das obrigações declarativas destas entidades constituem o objetivo do artigo “Obrigações declarativas e contabilísticas das entidades do sector não lucrativo”.

A propósito do tratamento contabilístico dos investimentos financeiros, uma referência à conclusão pela EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group do processo de endosso à Comissão Europeia da IFRS 10 – Consolidação, IFRS 11 – Empreendimentos conjuntos, IFRS 12 – Divulgação de interesses em outras entidades e das alterações à IAS 27 – Instrumentos financeiros, e IAS 28 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos, com vista à sua adoção e uso na União Europeia União e no Espaço Económico Europeu.

## Preços de Transferência e Medidas Anti-Abuso (III)



Lucília Marques  
TOC/Docente Universitária/Formadora Certificada

Eis-nos chegados à terceira e última parte desta abordagem aos Preços de Transferência e Medidas Anti-Abuso, cuja origem teve por base uma Acção de Formação promovida pela APOTEC, e cuja relevância e interesse demonstrado pelos participantes originou a divulgação deste trabalho, que esperamos ser de utilidade, quer para os profissionais, quer para os gestores com responsabilidades nesta área.

### Relação com a fiscalidade

O plano interno da organização é afectado pelos PT, pois estes são uma ferramenta estratégica, tática e operacional que permite diferenciar as organizações umas das outras. Esta problemática estende-se para além da própria empresa e relaciona-se com o aspecto fiscal uma vez que os PT podem ser manipulados com o objectivo de deslocalizar lucros ou prejuízos entre agentes económicos num mesmo País ou numa perspectiva multinacional, onde há diferentes leis fiscais, com particular relevância na incidência e taxas de imposto, benefícios fiscais ou mesmo repatriação de lucros. Esta problemática concentra-se em 2 planos distintos: o interno das organizações (contabilístico, operacional e estratégico) assim como no plano fiscal interligando-se e tornando a sua fixação bastante complexa. Os preços de transferência são considerados uma técnica de engenharia fiscal que permite às organizações fugirem aos impostos, isto é, pode consistir num método de evasão fiscal para algumas das organizações existentes como poderemos concluir num dos pontos seguintes. De acordo com o artigo 63.º, n.º 6 CIRC os sujeitos passivos que possuam operações comerciais que entrem no âmbito dos Preços de Transferência devem proceder:

- À elaboração e manutenção de um processo de documentação fiscal designado por dossier de preços de transferência (DPT), no âmbito do artigo 13.º da Portaria 1446-C/2001 de 21 de Dezembro, assim como;

- Ao cumprimento de alguns formalismos legais prescritos no número 7 do artigo 63.º do CIRC que respeitam à Declaração Modelo 22 e à Declaração Anual.

### Obrigações Declarativas

Em termos fiscais este regime aplica-se a todos os sujeitos passivos que pratiquem operações comerciais ou financeiras com outras entidades sujeitas ou não a IRC, com as quais estejam em situação de relações especiais de acordo com o prescrito no n.º1 do art.º 63.º do CIRC

Os sujeitos passivos deverão estar aptos a disponibilizar informação sobre a política de PT em dois momentos distintos: na data da entrega da Declaração de Rendimentos (Modelo 22) e na data da entrega da Declaração Anual/IES sob pena de ser considerada uma contra-ordenação fiscal, ao abrigo do artigo 113.º do Regime Geral das Infracções Tributárias e passível de aplicação de coimas.

### Declaração Anual /IES

Nos termos do n.º 7 do art.º 63.º do CIRC, o sujeito passivo está obrigado, na sua **declaração anual** de informação contabilística e fiscal, a declarar se existem ou não transacções com entidades relacionadas, isto é, se a entidade tem ou não relações especiais identificando:

- As entidades envolvidas;
- A natureza das operações;
- O volume dos negócios em causa;
- A existência de eventual documentação sobre os preços praticados (DPT).

Com base nas medidas anti-abuso e no sentido da aplicação de uma justa tributação ao conjunto de rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos de IRC, o quadro 3 do Anexo H solici-

ta informação acerca das operações realizadas com entidades não residentes que se encontrem em situação de relações especiais. A informação solicitada prende-se com:

- Valores globais, agregados por natureza, dos diferentes tipos de operações praticadas;
- Indicação dos métodos de determinação dos PT;
- Indicação de, se no momento em que as operações tiveram lugar, estava organizada a documentação relativa aos PT;
- Valores das operações em que não foram observadas as condições de mercado e das correspondentes correcções positivas ao Lucro Tributável.

A informação exigida na Declaração Anual é menor do que a que deverá constar no DPT sendo que a informação existente deverá ser compatível e coerente.

Se esta obrigação não for cumprida aplica-se a **inversão do ónus da prova**, isto significa que vai recair sobre o sujeito passivo a obrigação de provar que cumpriu todas as obrigações a que estava vinculado, caso contrário, a Autoridade Tributária poderá proceder a correcções do lucro tributável através de ajustamentos com base nos métodos legalmente previstos. A definição de preços de transferência e correcção ao resultado tributável estão prescritas no artigo 63.º do CIRC. Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 do artigo 63.º do CIRC não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, **deve o sujeito passivo efectuar as necessárias correcções positivas** na determinação do lucro tributável tal como está apresentado no n.º 8 do artigo 63.º do CIRC.

### Ajustamentos ao lucro tributável pelo SP

O legislador impôs aos sujeitos passivos o dever de conformarem as suas transacções ao princípio da plena concorrência sendo que não devem ser admitidas correcções posteriores devidas a informações não disponíveis no momento da transacção conforme Fernando Rocha Andrade em trabalho citado. As autoridades fiscais têm por objectivo arrecadar receita tributária uma vez que, se o ajustamento for negativo, este não pode ser efectuado, nos termos do artigo 3.º da Portaria, pois só estão previstos aumentos do lucro tributável declarado. Esta situação de desoneração da Autoridade Tributária em demonstrar a violação dos preceitos legais por parte do sujeito passivo, só se verifica quando o mesmo não tenha declarado as transacções a que alude o n.º 7 do artigo 63.º do CIRC. A legislação portuguesa sobre preços de transferência segue as orientações da OCDE, chegando a ser bem mais exigente do que a dos países mais desenvolvidos, membros desta organização. Sobretudo a nível do ónus da prova, re-

caem sobre as empresas a obrigação de documentação que justifique a sua política sobre preços de transferência. Esta obrigação está longe de ser assegurada com a mera compilação de documentação sobre preços e contratos. É fundamental fazer a prova da paridade de mercado. Para se conseguir tal demonstração, as empresas têm de assegurar que os termos, condições e preços, no âmbito das suas transacções inter-grupo, foram efectuadas em consonância com as que seriam efectuadas com entidades independentes.

Concluimos então que as empresas têm o dever jurídico de proceder ao ajustamento do seu lucro tributável de acordo com as regras definidas, sendo que se não o fizerem poderão ser-lhe aplicadas sanções por parte das autoridades fiscais.

### Obrigação Acessória – Dossier dos Preços de Transferência (DPT)

Deve existir na organização um processo de documentação fiscal pois esta é uma das obrigações acessórias dos sujeitos passivos. Este processo deve incluir toda a informação e documentação que respeitem à política adoptada em termos de PT. Toda a informação deve estar organizada de forma a provar a determinação dos Preços de Transferência. Deve ser provada:

- A paridade de mercado nos termos e condições acordados, aceites e praticados nas operações efectuadas com entidades relacionadas;
- A selecção e utilização do método ou métodos mais apropriados de determinação dos preços de transferência que:
  - Proporcionem uma maior aproximação aos termos e condições praticados por entidades independentes e;
  - Assegurem o mais elevado grau de comparabilidade das operações ou séries de operações efectuadas com outras substancialmente idênticas realizadas por entidades independentes em situação normal de mercado.

O processo deve ainda ter em linha de conta o **artigo 130.º do Código do IRC e 129.º do CIRS** que originaram a obrigatoriedade de constituir um processo de documentação fiscal, e consta que o mesmo incluirá os elementos a definir por portaria do Ministro das Finanças. A publicação da Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho foi o documento através do qual ficou oficialmente consagrada a designação de “dossier fiscal”, já que a mesma consta do preâmbulo daquele normativo legal. Com a Lei n.º 64-A/2011, de 30 de Dezembro o n.º 1 do art.º 130.º acresce que os sujeitos passivos sempre que notificados para o efeito **estão obrigados à entrega do processo de documentação (Dossier Fiscal) e da documentação respeitante à política adoptada em matéria**

de preços de transferência prevista no n.º 6 do art.º 63.º do CIRC.

**É importante referir que as entidades que no exercício anterior tenham atingido um valor anual de vendas líquidas e outros proveitos inferior a €3.000.000 estão dispensados de apresentar o processo de documentação fiscal indicado.**

## Documentação

De forma a cumprir com as obrigações referidas nos artigos anteriores, os sujeitos passivos devem **obter** ou **produzir** e **manter** elementos informativos, designadamente quanto aos seguintes aspectos:

- a) Descrição e caracterização da situação de relações especiais em conformidade com o disposto no **n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC** que seja aplicável às entidades com as quais realiza operações comerciais, financeiras ou de outra natureza, bem como da evolução da relação societária do vínculo que constitua a origem da relação especial, incluindo, se for caso:
  - i. O contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente, ou,
  - ii. Bem assim, elementos demonstrativos da situação de dependência a que se refere a alínea g) do n.º 4 do mesmo artigo;
- b) Caracterização da actividade exercida pelo sujeito passivo e pelas entidades relacionadas com as quais realiza operações e, em relação a cada uma destas:
  - i. Indicação discriminada por natureza das operações, dos valores das mesmas registados pelo sujeito passivo nos últimos três anos, ou pelo período em que estas tenham tido lugar, se inferior, bem como;
  - ii. Nos casos em que se justifique, a disponibilização das contas sociais daquelas entidades;
- c) Identificação detalhada dos bens, direitos ou serviços que são objecto das operações vinculadas, e dos termos e condições estabelecidos, quando tal informação não resulte dos contratos celebrados;
- d) Descrição das funções exercidas, activos utilizados e riscos assumidos, quer pelo sujeito passivo, quer pelas entidades relacionadas envolvidas nas operações vinculadas;
- e) Estudos técnicos com incidência em áreas essenciais do negócio, nomeadamente nas de:
  - i. investimento,
  - ii. financiamento,
  - iii. investigação e,
  - iv. desenvolvimento,
  - v. mercado e,
  - vi. reestruturação e,
  - vii. reorganização das actividades,
  - viii. bem como previsões e orçamentos respeitantes à actividade global e à actividade por divisão ou produto;
- f) Directrizes relativas à aplicação da política adoptada em matéria de preços de transferência, independentemente da forma ou designação que lhes seja atribuída, que contenham instruções nomeadamente sobre:
  - i. as metodologias a utilizar,
  - ii. os procedimentos de recolha de informação, em especial de dados comparáveis internos e externos,
  - iii. as análises a efectuar para avaliar a comparabilidade das operações e,
  - iv. as políticas de custeio e de margens de lucro praticadas;
- g) Contratos e outros actos jurídicos praticados tanto com entidades relacionadas como com entidades independentes, com as modificações que ocorram e com informação histórica sobre o respectivo cumprimento, devendo ainda ser fornecidos, quando não constem expressamente dos instrumentos jurídicos existentes ou quando a prática seguida se afaste do neles acordado, os elementos seguintes:
  - i. Definição do âmbito de intervenção das partes envolvidas;
  - ii. Condições de entrega dos produtos e actividades acessórias envolvidas, designadamente serviços pós-venda, assistência técnica e garantias;
  - iii. Preço e, se necessário, respectiva forma de cálculo, e, ainda, se esta estiver associada a pressupostos, a indicação dos mesmos e das circunstâncias em que ficam sujeitos a revisão, bem como a discriminação das respectivas regras e a explicação detalhada dos ajustamentos plurianuais de preços, apontando, nomeadamente, os efeitos quantitativos decorrentes de factores ligados aos ciclos económicos;
  - iv. Duração acordada ou prevista e modalidades de extinção admitidas;
  - v. Penalidades e o respectivo procedimento de cálculo para a mora no cumprimento ou o incumprimento, qualquer que seja a sua forma de manifestação, incluindo designadamente juros de mora;
- h) Explicação sobre a aplicação do método ou métodos adoptados para a determinação do preço de plena concorrência em relação a cada operação e indicação das razões justificativas da selecção do método considerado mais apropriado;
- i) Informação sobre os dados comparáveis utilizados, evidenciando, no caso de recurso a entidade externa especializada em estudos de mercado, a justificação da selecção, nos casos em que se justifique, a ficha técnica dos estudos e, bem assim, uma análise de sensibilidade e segurança

estatística ou, sendo interna a fonte dos dados, a respectiva ficha técnica;

- j) Detalhes sobre as análises efectuadas para avaliar o grau de comparabilidade entre operações vinculadas e operações não vinculadas e entre as empresas nelas envolvidas, incluindo as análises funcionais e financeiras, e sobre os eventuais ajustamentos efectuados para eliminar as diferenças existentes;
- k) Estratégias e políticas do negócio, nomeadamente quanto ao risco, que sejam susceptíveis de influenciar a determinação dos preços de transferência ou a repartição dos lucros ou perdas das operações;
- l) Quaisquer outras informações, dados ou documentos considerados relevantes para a determinação do preço de plena concorrência, da comparabilidade das operações ou dos ajustamentos realizados.

### Documentação de suporte à informação relevante

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

- a) Publicações oficiais, relatórios, estudos e bases de dados elaborados por entidades públicas ou privadas;
- b) Relatórios sobre estudos de mercado realizados por instituições nacionais ou estrangeiras reconhecidas;
- c) Listas de preços ou de cotações divulgadas por bolsas de valores mobiliários e bolsas de mercadorias;
- d) Contratos ou outros actos jurídicos praticados, quer com entidades relacionadas, quer com entidades independentes, bem como documentação prévia à sua elaboração e os textos de modificação ou aditamento aos mesmos;
- e) Consultas ao mercado, cartas e outra correspondência que contenham referências aos termos e condições praticados entre o sujeito passivo e entidades relacionadas;
- f) Outros documentos emitidos relativamente às operações realizadas pelo sujeito passivo, nos termos das regras fiscais e comerciais aplicáveis.

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

3. Os documentos que contenham informação em língua estrangeira, quando solicitada a sua apresentação pelos serviços tributários, devem ser traduzidos previamente para a língua portuguesa, sem prejuízo de esta poder, a requerimen-

to do obrigado à apresentação, dispensar a tradução por se mostrar acessível o conhecimento do conteúdo desses documentos na língua original.

### CONCLUSÃO

O problema das transferências internas tem vindo a merecer uma atenção particular da investigação mais recente no sentido de encontrar as principais características que diferenciam o processo de afectação de custos dos preços de transferência. A concentração nas características organizacionais permite reconhecer que os preços de transferência contêm aspectos estratégicos, táticos e operacionais que poderão ser encarados como factores de diferenciação. A identificação do nível da gestão que pode decidir sobre a existência ou não das transferências ou do comércio interno é de particular importância. A problemática em torno dos preços de transferência interna tem vindo a merecer uma crescente atenção por parte das autoridades fiscais e das empresas e, é neste momento considerada como uma área de grande importância no âmbito da fiscalidade internacional. A quantidade significativa de transacções realizadas entre empresas, e os montantes nelas envolvidos são as razões para que os Estados sintam necessidade de intervir de forma a salvaguardar as respectivas bases tributárias. As operações comerciais entre empresas relacionadas devem efectuar-se em condições idênticas às que seriam praticadas entre entidades independentes. Existem obrigações declarativas de alguma informação sobre preços de transferência, incluindo tipos de transacções, volume, e métodos terá que ser incluída nos respectivos anexos da Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES).

### BIBLIOGRAFIA

- ABREU, Miguel Teixeira, **Os preços de transferência no quadro da evasão fiscal internacional**; Boletim de Ciência e Técnica Fiscal n.º 358, 1990.
- FERNENDO, Rocha – **Preços de transferência e tributação de multinacionais: As evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português** – Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra – Volume XLV-A – 2002
- PIRES, Joaquim – **Os Preços de Transferência**. Vida Económica, 2006. 438 p. ISBN 972-788-171-8
- TEIXEIRA, G. e BARROS, D. **Preços de Transferência e o Caso Português**. Porto, Editora Vida Económica 2004. 1332 p. ISBN 972-788-112-2
- VIEIRA, J. D. **Planeamento Operacional e Preços de Transferência Interna**. Lisboa. 2009

## Investimentos Financeiros



José Paulo Azevedo Rafael  
Técnico Oficial de Contas  
Docente Ensino Superior  
Mestre em Gestão

### Nota Redatorial

No presente artigo o autor apresenta os aspetos fundamentais e exemplifica a aplicação de três Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro relacionadas com o tratamento contabilístico dos investimentos financeiros, adotando para o efeito a seguinte estrutura:

- NCRF13 – Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas
- NCRF15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação
- NCRF14 – Concentrações de atividades empresariais
- Exemplificação Investimentos Financeiros

### NCRF 13 INTERESSES EM EMPREENDIMENTOS CONJUNTOS E INVESTIMENTOS EM ASSOCIADAS

#### 1. Objectivo

O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento 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) e para os investimentos em associadas.

#### 2. Âmbito

Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de:

- (a) Interesses em empreendimentos conjuntos e no relato dos activos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as actividades do empreendimento conjunto se realizam, e
- (b) Investimentos em associadas.

### 3. Definições

Associada: é uma entidade (aqui se incluindo as entidades que não sejam constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parcerias) sobre a qual o investidor tenha influência significativa e que não seja nem uma subsidiária nem um interesse num empreendimento conjunto.

Influência significativa: é o poder de participar nas decisões das políticas financeira e operacional da investida ou de uma actividade económica mas que não é controlo nem controlo conjunto sobre essas políticas. A influência significativa pode ser obtida por posse de acções, estatuto ou acordo.

Se o investidor detiver, directa ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), 20 % ou mais do poder de voto na investida, presume-se que tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. Se o investidor detiver, directa, ou indirectamente (por exemplo, através de subsidiárias), menos de 20 % do poder de voto na investida, presume-se que não tem influência significativa, a menos que o contrário possa ser claramente demonstrado. A existência de outro investidor, que detenha uma participação maioritária ou substancial, não impede necessariamente que se exerça influência significativa.

Empreendimento conjunto: é uma actividade económica empreendida por dois ou mais parceiros, sujeita a controlo conjunto destes mediante um acordo contratual.

A existência de um acordo contratual é um elemento essencial para distinguir os interesses em empreendimentos conjuntos dos investimentos em associadas. As actividades que não tenham acordo contratual para estabelecer o controlo conjunto não são empreendimentos conjuntos para as finalidades desta Norma.

## 4. Reconhecimento e mensuração

Operações conjuntamente controladas:

Quando o empreendimento conjunto assumir a forma de operação conjuntamente controlada, os activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor.

Empreendedor: é um parceiro de um empreendimento conjunto que tem controlo conjunto sobre esse empreendimento.

### 4.1. Activos conjuntamente controlados:

Quando o empreendimento conjunto assumir a forma de activos conjuntamente controlados cada empreendedor inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras:

- A sua parte nos activos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos mesmos e não como um investimento. Por exemplo, uma parte de um pipeline conjuntamente controlado é classificado como activo fixo tangível;
- Quaisquer passivos em que tenha incorrido, por exemplo, os incorridos no financiamento da sua parte nos activos;
- A sua parte em quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros empreendedores em relação ao empreendimento conjunto;
- Quaisquer rendimentos da venda ou do uso da sua parte da produção obtida do empreendimento conjunto, juntamente com a sua parte em quaisquer gastos incorridos pelo empreendimento conjunto; e
- Quaisquer gastos em que tenha incorrido com respeito ao seu interesse no empreendimento conjunto, como por exemplo, os relacionados com o financiamento do interesse do empreendedor nos activos e com a venda da sua parte da produção.

### 4.2. Entidades conjuntamente controladas:

Quando o empreendimento conjunto assumir a forma de entidade conjuntamente controlada, esta entidade tem os seus próprios registos contabilísticos, prepara e apresenta demonstrações financeiras da mesma forma que outras entidades em conformidade com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Um empreendedor pode reconhecer o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando:

- A consolidação proporcional, ou
- A equivalência patrimonial.

Consolidação proporcional: é um método de contabilização em que a parte de um empreendedor em cada um dos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas de uma entidade conjuntamente controlada é combinada linha a linha com itens semelhantes das demonstrações financeiras do empreendedor ou relatada como linhas de itens separadas nas demonstrações financeiras do empreendedor.

Método da equivalência patrimonial: é um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos activos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada.

Quando o empreendedor estiver **sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas**, deverá reconhecer nestas demonstrações o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando o **método da consolidação proporcional** e nas **demonstrações financeiras individuais** que prepare deverá usar o **método da equivalência patrimonial**. Quando o empreendedor **não estiver sujeito à elaboração de demonstrações financeiras consolidadas**, deverá reconhecer nas suas demonstrações financeiras o seu interesse numa entidade conjuntamente controlada usando, como método recomendado a **consolidação proporcional, ou, como método alternativo a equivalência patrimonial**.

### 4.3. Investimentos em associadas:

Um investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, excepto 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.

### 4.4. Consolidação proporcional:

A aplicação da consolidação proporcional significa que o balanço do empreendedor inclui a sua parte nos activos que controla conjuntamente e a sua parte nos passivos pelos quais é conjuntamente responsável. A demonstração dos resultados do empreendedor inclui a sua parte nos rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada. O empreendedor pode combinar a sua parte em cada um dos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada com os itens semelhantes, linha a linha, nas suas demonstrações financeiras. Por

exemplo, pode combinar a sua parte nos inventários da entidade conjuntamente controlada com os seus inventários e a sua parte nos activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada com os seus activos fixos tangíveis.

Como alternativa, o empreendedor pode incluir nas suas demonstrações financeiras linhas de itens separadas relativas à sua parte nos activos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas da entidade conjuntamente controlada. Por exemplo, pode mostrar a sua parte de um activo corrente da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus activos correntes; pode mostrar a sua parte nos activos fixos tangíveis da entidade conjuntamente controlada separadamente como parte dos seus activos fixos tangíveis.

#### 4.5. Método da equivalência patrimonial

Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento numa entidade é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia escriturada 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. As distribuições recebidas de uma investida reduzem a quantia escriturada do investimento. 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 activos fixos tangíveis e das diferenças de transposição de moeda estrangeira. A parte do investidor nessas alterações é reconhecida directamente no seu capital próprio.

Exemplificação:

Considere que uma entidade adquiriu 30% de uma outra entidade pelo valor de 50000€ em 01/11/n.

Capital Próprio em 31/12/n da entidade adquirida:

Capital Próprio	31/12/n	31/12/n-1
Capital Realizado	100000€	100000€
Reservas	8000€	7000€
Resultados Transitados	15000€	10000€
Resultado Líquido Período	10000€	6000€
Total Capital Próprio	133000€	123000€

#### 1.º Aquisição Investimento (01/11/n):

D 4121  
C 12 — 50000€

#### 2.º Ajustamento Capital Próprio a 31/12/n-1:

Ajustamento CP = 50000€ – 123000€ x 30% = 13100€  
D 5711  
C 4121 — 13100€

#### 3.º Imputação Resultados do período n:

Imputação RLP<sub>(n)</sub> = 10000€ x 30% = 3000€

D 4121  
C 7851 — 3000€

#### 4.º Imputação de Variações nos Capitais Próprios:

Variações Capitais Próprios = CP<sub>31/12/n</sub> – RLP<sub>n</sub> – CP<sub>31/12/n-1</sub>

VCP = 133000 – 10000 – 123000 = 0€

Se existir VCP positiva:

D 4121  
C 5713

Se existir VCP negativa:

D 5713  
C 4121

## 5. Divulgações

Um empreendedor deve divulgar o método que usa para reconhecer os seus interesses em entidades conjuntamente controladas.

Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como activos não correntes.

## NCRF 15 INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS E CONSOLIDAÇÃO

### 1. Objectivo

O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento para os investimentos em subsidiárias e proporcionar orientação prática quanto aos procedimentos de consolidação.

### 2. Âmbito

Esta Norma deve ser aplicada na preparação e apresentação de demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma empresa-mãe, desde que a empresa-mãe não esteja dispensada de apresentar contas consolidadas nos termos legalmente previstos.

#### Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho

Artigo 7.º **Dispensa da elaboração de contas consolidadas**

N.º 1 – Uma empresa-mãe fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data do seu balanço, o conjunto das entidades a consolidar,

com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapasse dois dos três limites a seguir indicados:

- a) Total do balanço: € 7 500 000;
  - b) Total das vendas líquidas e outros rendimentos: € 15 000 000;
  - c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 250.
- N.º 2 ...

### 3. Definições

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

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

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

Subsidiária: é uma entidade (aqui se incluindo entidades não constituídas em forma de sociedade, como, p. ex., as parceiras) que é controlada por uma outra entidade (designada por empresa-mãe).

### 4. Apresentação de demonstrações financeiras individuais

Nas demonstrações financeiras individuais de uma empresa-mãe, a valorização dos investimentos em subsidiárias deve ser efectuada de acordo com o método de equivalência patrimonial.

Método da equivalência patrimonial é um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos activos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada. Os resultados do investidor ou empreendedor incluem a parte que lhe corresponda nos resultados da investida ou da entidade conjuntamente controlada.

### 5. Âmbito das demonstrações financeiras consolidadas

As demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe.

A obrigatoriedade de elaboração de contas consolidadas ocorre para a empresa-mãe que detenha o controlo sobre uma ou mais subsidiárias, nos termos definidos legalmente.

Procedimentos de consolidação:

Ao preparar demonstrações financeiras consolidadas, uma entidade combina as demonstrações financeiras da empresa-mãe e das suas subsidiárias linha a linha adicionando itens idênticos de activos, passivos, capital próprio, rendimentos e ganhos e gastos e perdas.

A fim de que as demonstrações financeiras consolidadas apresentem informação financeira acerca do grupo como se fosse de uma entidade económica única, são dados os seguintes passos:

- (a) São eliminadas as quantias escrituradas do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe do capital próprio de cada subsidiária;
- (b) São identificados os interesses minoritários nos resultados das subsidiárias consolidadas para o período de relato; e
- (c) Os interesses minoritários nos activos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos activos líquidos consistem:
  - (i) Na quantia desses interesses minoritários à data da concentração original, calculada de acordo com a NCRF 14 – Concentrações de Actividades Empresariais; e
  - (ii) Na parte minoritária das alterações no capital próprio desde a data da concentração.

Interesse minoritário: é a parte dos resultados e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível a interesses de capital próprio que não sejam detidos, directa ou indirectamente através de subsidiárias, pela empresa-mãe.

Quando existirem potenciais direitos de voto, as proporções de resultados e alterações no capital próprio imputadas à empresa-mãe e aos interesses minoritários são determinadas na base dos interesses de propriedade presentes e não reflectem o possível exercício ou conversão de potenciais direitos de voto.

Os saldos e transacções intra-grupo, incluindo rendimentos e ganhos, gastos e perdas e dividendos, são eliminados por inteiro.

Os resultados provenientes de transacções intra-grupo que sejam reconhecidos nos activos, tais como inventários e activos fixos, são eliminados por inteiro.

A quantia escriturada do investimento à data em que a entidade deixar de ser uma subsidiária deve ser considerada como o custo aquando da mensuração inicial de um activo financeiro.

Os interesses minoritários devem ser apresentados no balanço consolidado dentro do capital próprio, separadamente do capital próprio dos accionistas da empresa-mãe.

## A) Anulação das participações financeiras das investidoras:

1.ª situação: Empresa constituída (detida a 100%):

Débito: Capital

Crédito: Investimentos Financeiros

2.ª situação: Empresa constituída (não detida a 100%):

Débito: Capital

Crédito: Investimentos Financeiros

Crédito: Interesses Minoritários (% não detida no Capital)

3.ª situação: Empresa adquirida (detida a 100%):

Débito: Capital

Débito: Activos (diferenças para o Justo Valor)

Débito: Activos por Impostos Diferidos

Débito: Goodwill

Crédito: Investimentos Financeiros

Crédito: Passivos (diferenças para o Justo Valor)

Crédito: Passivos por Impostos Diferidos

Crédito: Rendimentos (Negative Goodwill)

4.ª situação: Empresa adquirida (não detida a 100%):

Débito: Capital

Débito: Activos (diferenças para o Justo Valor)

Débito: Activos por Impostos Diferidos

Débito: Goodwill

Crédito: Investimentos Financeiros

Crédito: Passivos (diferenças para o Justo Valor)

Crédito: Passivos por Impostos Diferidos

Crédito: Rendimentos (Negative Goodwill)

Crédito: Interesses minoritários (% não detida no capital)

## B) Anulação de saldos intra-grupo:

Débito: Fornecedores

Crédito: Clientes

## C) Anulação de transacções intra-grupo

1.ª situação: Vendas de Inventários:

i) Stock adquirido foi totalmente revendido a terceiros:

Débito: Vendas

Crédito: CMVMC

ii) Stock adquirido está totalmente na compradora:

1.º Anulação da venda interna:

Débito: Vendas

Crédito: CMVMC

2.º Eliminação do lucro contido nos stocks:

Débito: CMVMC

Crédito: Inventários

3.º Diferimento do IRC:

Débito: Activos por Impostos Diferidos

Crédito: Imposto sobre o Rendimento

iii) Stock adquirido está parcialmente na compradora:

1.º Anulação da venda interna:

Débito: Vendas

Crédito: CMVMC

2.º Eliminação do lucro contido nos stocks:

Débito: CMVMC

Crédito: Inventários

3.º Diferimento do IRC:

Débito: Activos por Impostos Diferidos

Crédito: Imposto sobre o Rendimento

2.ª situação: Prestações de Serviços

i) Prestações de Serviços em Investimentos:

Débito: Prestações de Serviços

Crédito: Trabalhos para a própria empresa

ii) Outras Prestações de Serviços:

Débito: Prestações de Serviços

Crédito: Fornecimentos e Serviços Externos

3.ª situação: Venda de Investimentos

i) Anulação da venda de Investimentos:

Débito: Ganhos

Débito: AFT/AI

Crédito: Dep./Amort. Acumuladas

Crédito: Perdas

Efeito dos impostos sobre a transacção (se ganho):

Débito: Activos por Impostos Diferidos

Crédito: Imposto sobre o Rendimento

Efeito dos impostos sobre a transacção (se perda):

Débito: Imposto sobre o Rendimento

Crédito: Passivos por Impostos Diferidos

ii) Anulação margem incluída nas Dep./Amort. Exercício:

Débito: Dep./Amort. Acumuladas

Crédito: Dep./Amort. Exercício

Efeito dos impostos sobre a transacção (se ganho):

Débito: Imposto sobre o Rendimento

Crédito: Activos por Impostos Diferidos

Efeito dos impostos sobre a transacção (se perda):

Débito: Passivos por Impostos Diferidos

Crédito: Imposto sobre o Rendimento

Sempre que as transacções não sejam realizadas com terceiros haverá necessidade de imputar a parte dos resultados aos Interesses Minoritários:

Caso de não realização integral de venda de inventários:  
Interesses Minoritários = (Valor dos Inventários – Impostos Diferidos) × % IM

Caso de alienação de elementos patrimoniais do Investimento:

No Ganho/Perda:

Interesses Minoritários = (Ganho/Perda – Impostos Diferidos) × % IM

Nas Dep./Amort. do exercício:

Interesses Minoritários = ((Ganho/Perda)/Vida útil – Impostos Diferidos) × % IM

Abordagem da moeda funcional:

Moeda funcional: moeda do ambiente económico principal no qual a entidade opera.

Activos e Passivos:

Devem ser transpostos para a moeda funcional ao câmbio do fecho do período.

Rendimentos e Gastos:

Devem ser transpostos para a moeda funcional ao câmbio nas datas das transacções ou taxas médias.

Diferenças de Conversão:

São reconhecidas como uma componente separada do Capital Próprio (Reservas)

## 5. Divulgações

Devem ser feitas as seguintes divulgações nas demonstrações financeiras consolidadas:

- (a) A natureza da relação entre a empresa-mãe e uma subsidiária quando a empresa-mãe não possuir, directa ou indirectamente através de subsidiárias, mais de metade do poder de voto;
- (b) As razões pelas quais a propriedade, directa ou indirectamente através de subsidiárias, de mais de metade do poder de voto de uma investida não constitui controlo;
- (c) A data de relato das demonstrações financeiras de uma subsidiária quando tais demonstrações financeiras forem usadas para preparar demonstrações financeiras consolidadas e corresponderem a uma data de relato ou a um período diferente do da data da empresa-mãe, e a razão para usar uma data de relato ou período diferente; e
- (d) A natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas sobre a capacidade das subsidiárias de transferirem fundos para a empresa-mãe sob a forma de dividendos em dinheiro ou de reembolsarem empréstimos ou adiantamentos.

## NCRF 14 CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

### 1. Objectivo

O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento, por parte de uma entidade, quando esta empreende uma concentração de actividades empresariais.

### 2. Âmbito

Esta Norma não se aplica a:

- (a) Concentrações de actividades empresariais em que entidades ou actividades empresariais separadas se reúnem para formar um empreendimento conjunto;
- (b) Concentrações de actividades empresariais que envolvam entidades ou actividades empresariais sob controlo comum;
- (c) Concentrações de actividades empresariais que envolvam duas ou mais entidades mútuas.

Identificar uma concentração de actividades empresariais:

O resultado de quase todas as concentrações de actividades empresariais é que uma entidade, a adquirente, obtém o controlo de uma ou mais actividades empresariais diferentes, as adquiridas.

Pode envolver a compra por parte de uma entidade do capital próprio de outra entidade, a compra de todos os activos líquidos de outra entidade, o assumir dos passivos de outra entidade, ou a compra de alguns dos activos líquidos de outra entidade que em conjunto formem uma ou mais actividades empresariais. A concentração de actividades empresariais pode concretizar-se pela emissão de instrumentos de capital próprio, pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros activos, ou por uma combinação dos mesmos. Uma concentração de actividades empresariais pode resultar numa relação entre empresa-mãe e subsidiária, na qual a adquirente é a empresa-mãe e a adquirida a subsidiária da adquirente.

Uma concentração de actividades empresariais pode envolver a aquisição dos activos líquidos, incluindo qualquer *goodwill*, de outra entidade em vez da compra do capital próprio da outra entidade. Uma tal concentração não resulta numa relação entre empresa-mãe e subsidiária.

Incluídas na definição de uma concentração de actividades empresariais, estão as concentrações de actividades empresariais em que uma entidade obtém o controlo de outra entidade mas cuja data de obtenção de controlo (i.e. a data de aquisição) não coincide com a data ou datas de aquisição de um interesse de propriedade (i.e. a data ou datas de troca). Esta situação pode acontecer, por exemplo, quando uma investida celebra acordos de recompra de acções com alguns dos seus investidores e, como resultado, muda o controlo da investida.

### 3. Definições

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

Deve presumir-se que uma entidade concentrada obteve o controlo de outra entidade concentrada quando adquire mais de metade dos direitos de voto da outra entidade.

Entidade mútua: é uma entidade que não seja uma entidade detida pelo investidor, tal como uma companhia de seguros mútuos ou uma entidade cooperativa mútua, que proporcione custos mais baixos ou outros benefícios económicos directa e proporcionalmente aos seus segurados ou participantes.

## 4. Método de contabilização

Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra.

A aplicação do método de compra envolve os seguintes passos:

(a) Identificar uma adquirente

A adquirente é a entidade concentrada que obtém o controlo sobre as outras entidades ou actividades empresariais concentradas.

Numa concentração de actividades empresariais efectuada através da troca de interesses de capital próprio, a entidade que emite os interesses de capital próprio é normalmente a adquirente.

(b) Mensurar o custo da concentração de actividades empresariais

A adquirente deve mensurar o custo de uma concentração de actividades empresariais como o agregado:

(a) Dos justos valores, à data da troca, dos activos cedidos, dos passivos incorridos ou assumidos, e dos instrumentos de capital próprio emitidos pela adquirente, em troca do controlo sobre a adquirida; mais

(b) Quaisquer custos directamente atribuíveis à concentração de actividades empresariais.

(c) Imputar, à data da aquisição, o custo da concentração de actividades empresariais aos activos adquiridos e passivos e passivos contingentes assumidos.

A adquirente deve, à data da aquisição, imputar o custo de uma concentração de actividades empresariais ao reconhecer os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que satisfaçam os critérios de reconhecimento.

A demonstração dos resultados da adquirente deve incorporar os resultados da adquirida após a data de aquisição ao incluir os rendimentos e os gastos da adquirida com base no custo da concentração de actividades empresariais para a adquirente. A adquirente reconhece separadamente como parte da imputação do custo da concentração apenas os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida que existam à data da aquisição e que satisfazem os critérios de reconhecimento.

A adquirente reconhece separadamente um activo intangível da adquirida à data da aquisição apenas se esse activo satisfizer a definição de activo intangível da NCRF 6 – Activos Intangíveis e se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

A adquirente reconhece separadamente um passivo contingente da adquirida como parte da imputação do custo de uma concentração de actividades empresariais apenas se o seu justo valor puder ser mensurado com fiabilidade.

Após o seu reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar os passivos contingentes que são reconhecidos separadamente pelo valor mais elevado entre:

(a) A quantia que seria reconhecida de acordo com a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes, e

(b) A quantia inicialmente reconhecida menos, quando apropriado, a amortização cumulativa reconhecida de acordo com a NCRF 20 – Rédito.

A adquirente deve, à data da aquisição:

(a) Reconhecer o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais como um activo; e

(b) Inicialmente mensurar esse *goodwill* pelo seu custo, que é o excesso do custo da concentração de actividades empresariais acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis.

Após o reconhecimento inicial, a adquirente deve mensurar o *goodwill* adquirido numa concentração de actividades empresariais pelo custo menos qualquer perda por imparidade acumulada.

Exemplificação:

Considere que uma entidade adquiriu uma outra entidade acarretando um custo de concentração de 150000€.

Apresentam-se a seguir as quantias escrituradas e respectivos justos valores dos Activos e Passivos da entidade adquirida:

	Quantia Escriturada	Justo Valor
Activo Fixo Tangível	100000€	125000€
Inventários	5000€	5000€
Contas a Receber	40000€	40000€
Meios Financeiros Líquidos	10000€	10000€
Financiamentos Obtidos	50000€	50000€
Contas a Pagar	25000€	25000€

Cálculo do *Goodwill*:

$$\text{Goodwill} = \text{Custo da Concentração} - (\text{Justo Valor Activos} - \text{Justo Valor Passivos})$$

$$\text{Goodwill} = 150000€ - (180000€ - 75000€)$$

$$\text{Goodwill} = 45000€$$

## 5. Divulgações

Uma adquirente deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a natureza e o efeito financeiro das concentrações de actividades empresariais que tenham sido efectuadas:

- (a) Durante o período;
- (b) Após a data do balanço mas antes de as demonstrações financeiras receberem autorização de emissão.

**EXEMPLIFICAÇÃO INVESTIMENTOS FINANCEIROS**

**(1)**

Considere que a entidade “A” adquiriu em 1/1/“n” 30% do capital da entidade “B” por 100 000€.

A quantia escriturada dos activos e passivos da entidade é igual ao seu justo valor.

No período “n” a entidade “B” apresentou um resultado de 20 000€.

No período “n+1” a entidade “B”:  
 Deliberou distribuir metade dos resultados do período “n”;  
 Reconheceu um excedente de revalorização no valor de 40 000€;  
 Apresentou um resultado de 30 000€.  
 Vendeu mercadorias à entidade “A” no valor de 5 000€.”

Em 31/12/“n+1”, a entidade “A” ainda não tinha vendido as mercadorias compradas à entidade “B”.

Trata-se de um investimento numa associada (30%)

Ajustamentos contabilísticos do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial:

Período “n”:	Débito	Crédito
Investimentos em Associadas - MEP	100.000,00 €	
Depósitos à Ordem		100.000,00 €
pelo custo da aquisição		

“QE = JV A/P:

Não existem diferenças para os justos valores dos A/P;

Não existe *Goodwill/Negative Goodwill*.”

Investimentos em Associadas - MEP	6.000,00 €	
Ganhos em Associadas - MEP		6.000,00 €
pela quota parte dos resultados		
<b>Período “n+1”:</b>		
Depósitos à Ordem	3.000,00 €	
Investimentos em Associadas - MEP		3.000,00 €
dividendos (metade dos resultados de “n”)		
Investimentos em Associadas - MEP	12.000,00 €	
Outras Variações no Capital Próprio		12.000,00 €
pelo excedente de revalorização		
Ganhos em Associadas - MEP	1.500,00 €	
Mercadorias		1.500,00 €
pela anulação da quota parte da operação interna		
Investimentos em Associadas - MEP	9.000,00 €	
Ganhos em Associadas - MEP		9.000,00 €
pela quota parte dos resultados		

**(2)**

Considere que a entidade “A” adquiriu em 31/12/“n” 40% do capital da entidade “B” por 45 000€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	QE	JV
Activos Fixos Tangíveis	85.000,00 €	100.000,00 €
Inventários	22.500,00 €	22.500,00 €
Outros Activos	7.500,00 €	7.500,00 €
Passivos	30.000,00 €	30.000,00 €

A vida útil estimada remanescente dos AFT é de 5 anos.

No período “n+1” a entidade “B” apresentou um resultado de 10 000€.

Trata-se de um investimento numa associada (40%)

Ajustamentos contabilísticos do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial:

Período “n”:	Débito	Crédito
Investimentos em Associadas - MEP	45.000,00 €	
Depósitos à Ordem		45.000,00 €
pelo custo da aquisição		

Diferenças para o Justo Valor:

Preço de Aquisição		45.000,00 €	40%	
Capitais Próprios escriturados	85.000,00 €	34.000,00 €		34.000,00 €
Diferenças para Justo Valor:				
AFT	15.000,00 €	6.000,00 €		
Impostos Diferidos Passivos (IRC 30%)	4.500,00 €	1.800,00 €		
		4.200,00 €		4.200,00 €
Capitais Próprios Ajustados		38.200,00 €		
Goodwill		6.800,00 €		6.800,00 €
				45.000,00 €

Período “n+1”:		
Investimentos em Associadas - MEP	4.000,00 €	
Ganhos em Associadas - MEP		4.000,00 €
pela quota parte dos resultados		
Perdas em Associadas - MEP	840,00 €	
Investimentos em Associadas - MEP		840,00 €
pelo ajustamento da depreciação da diferença para o justo valor dos AFT Este lançamento é repetido até ao final da vida útil do AFT		

**(3)**

Considere que a entidade “A” adquiriu em 31/12/“n” 25% do capital da entidade “B” por 190 000€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	QE	JV
Activos Fixos Tangíveis	600.000,00 €	700.000,00 €
Inventários	120.000,00 €	120.000,00 €
Outros Activos	90.000,00 €	90.000,00 €
Passivos	110.000,00 €	110.000,00 €

A vida útil estimada remanescente dos AFT é de 10 anos.

No período "n+1" a entidade "B" apresentou um resultado de 75 000€.

Trata-se de um investimento numa associada (25%)

Ajustamentos contabilísticos do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial:

Período "n":	Débito	Crédito
Investimentos em Subsidiárias - MEP	190.000,00 €	
Depósitos à Ordem		190.000,00 €
pelo custo da aquisição		

Diferenças para o Justo Valor:

Preço de Aquisição		190.000,00 €	25%	
Capitais Próprios escriturados	700.000,00 €	175.000,00 €		175.000,00 €
Diferenças para Justo Valor:				
AFT	100.000,00 €	25.000,00 €		
Impostos Diferidos Passivos (IRC 30%)	30.000,00 €	7.500,00 €		
		17.500,00 €		17.500,00 €
Capitais Próprios Ajustados		192.500,00 €		
Negative Goodwill*		-2.500,00 €		-2.500,00 €
* É levado a rendimentos do período				190.000,00 €
Investimentos em Associadas - MEP	2.500,00 €			
Ganhos em Associadas - MEP		2.500,00 €		
pelo Goodwill negativo				

Período "n+1":				
Investimentos em Associadas - MEP	18.750,00 €			
Ganhos em Associadas - MEP			18.750,00 €	
pela quota parte dos resultados				
Perdas em Associadas - MEP	1.750,00 €			
Investimentos em Associadas - MEP			1.750,00 €	
pelo ajustamento da depreciação da diferença para o justo valor dos AFT				
Este lançamento é repetido até ao final da vida útil do AFT				

"Considere que a entidade adquiriu a participação financeira por 196 000€, que alterações à contabilização acarreariam?"

Diferenças para o Justo Valor:

Preço de Aquisição		196.000,00 €	25%	
Capitais Próprios escriturados	700.000,00 €	175.000,00 €		175.000,00 €
Diferenças para Justo Valor:				
AFT	100.000,00 €	25.000,00 €		
Impostos Diferidos Passivos (IRC 30%)	30.000,00 €	7.500,00 €		
		17.500,00 €		17.500,00 €
Capitais Próprios Ajustados		192.500,00 €		
Goodwill		3.500,00 €		3.500,00 €
				196.000,00 €

Período "n":		
Investimentos em Subsidiárias - MEP	196.000,00 €	
Depósitos à Ordem		196.000,00 €
pelo custo da aquisição		
Período "n+1":		
Sem alterações		

## (4)

Considere que a entidade "A" adquiriu em 31/12/"n" 30% do capital da entidade "B" por 640 000€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	QE	JV
Capitais Próprios	2.000.000,00 €	
Marca não reconhecida no Balanço		500.000,00 €
Processo Judicial em Curso		200.000,00 €

A vida útil estimada remanescente do Activo Intangível é de 10 anos.

"No período "n+1" a entidade "B":

Apresentou um resultado de 300 000€;

Reconheceu um excedente de revalorização em AFT no valor de 250 000€"

Trata-se de um investimento numa associada (30%)

Ajustamentos contabilísticos do investimento pelo Método da Equivalência Patrimonial:

Período "n":	Débito	Crédito
Investimentos em Associadas - MEP	640.000,00 €	
Depósitos à Ordem		640.000,00 €
pelo custo da aquisição		

Diferenças para o Justo Valor:

Preço de Aquisição		640.000,00 €	30%	
Capitais Próprios escriturados	2.000.000,00 €	600.000,00 €		600.000,00 €
Diferenças para Justo Valor:				
Activos Intangíveis	500.000,00 €	150.000,00 €		
Impostos Diferidos Passivos (IRC 30%)	150.000,00 €	45.000,00 €		
Passivo Contingente	200.000,00 €	60.000,00 €		
Impostos Diferidos Activos (IRC 30%)	60.000,00 €	18.000,00 €		
		63.000,00 €		63.000,00 €
Capitais Próprios Ajustados		663.000,00 €		
Negative Goodwill*		-23.000,00 €		-23.000,00 €
* É levado a rendimentos do período				640.000,00 €
Investimentos em Associadas - MEP	23.000,00 €			
Ganhos em Associadas - MEP		23.000,00 €		
pelo Goodwill negativo				

Período "n+1":		
Investimentos em Associadas - MEP	90.000,00 €	
Ganhos em Associadas - MEP		90.000,00 €
pela quota parte dos resultados		
Ganhos em Associadas - MEP	10.500,00 €	
Investimentos em Associadas - MEP		10.500,00 €
pelo ajustamento da amortização da diferença para o justo valor dos AI		
Este lançamento é repetido até ao final da vida útil do AI		
Investimentos em Associadas - MEP	75.000,00 €	
Outras Variações no Capital Próprio		75.000,00 €
pela quota parte do excedente de revalorização		

(5)

Considere que a entidade "A" adquiriu em 31/12/"n" 50% do capital da entidade "B" por 130 000€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	QE	JV
Activos Intangíveis	0,00 €	20.000,00 €
Activos Fixos Tangíveis	160.000,00 €	200.000,00 €
Inventários	50.000,00 €	50.000,00 €
Outros Activos	22.000,00 €	22.000,00 €
Passivos	52.000,00 €	52.000,00 €

Considere que se trata de uma entidade conjuntamente controlada (50%)

Balanço em 31-12-"n"	"A"	"B"
Activos Fixos Tangíveis	850.000,00 €	160.000,00 €
Investimentos Financeiros	130.000,00 €	0,00 €
Inventários	180.000,00 €	50.000,00 €
Outros Activos	140.000,00 €	22.000,00 €
	<b>1.300.000,00 €</b>	<b>232.000,00 €</b>
Capital	800.000,00 €	138.000,00 €
Resultados Transitados	200.000,00 €	30.000,00 €
Resultado Líquido	120.000,00 €	12.000,00 €
Passivos	180.000,00 €	52.000,00 €
	<b>1.300.000,00 €</b>	<b>232.000,00 €</b>

Investimento tratado pelo Método da Consolidação Proporcional:

a)

Valor Compra da Participação Financeira		130.000,00 €	50%
Capitais Próprios escriturados	180.000,00 €	90.000,00 €	
Diferenças p/ Justo Valor dos A/P:			
Activos Intangíveis	20.000,00 €	10.000,00 €	
AFT	40.000,00 €	20.000,00 €	
Impostos Diferidos Passivos	18.000,00 €	9.000,00 €	
Capitais Próprios Ajustados	222.000,00 €	111.000,00 €	
Goodwill		19.000,00 €	

b)

Ajustamento contabíístico:		
	Débito	Crédito
Investimentos Financeiros		130.000,00 €
Capital	69.000,00 €	
Resultados Transitados	15.000,00 €	
Resultado Líquido	6.000,00 €	
Goodwill	19.000,00 €	
Activos Intangíveis	10.000,00 €	
Activos Fixos Tangíveis	20.000,00 €	
Passivos por Impostos Diferidos		9.000,00 €
	139.000,00 €	139.000,00 €

c)

Demonstração Financeira Consolidada

	"A"	"B"	50%	Ajustamento	DFC
Activos Fixos Tangíveis	850.000,00 €	80.000,00 €		20.000,00 €	950.000,00 €
Investimentos Financeiros	130.000,00 €	0,00 €		-130.000,00 €	0,00 €
Inventários	180.000,00 €	25.000,00 €			205.000,00 €
Outros Activos	140.000,00 €	11.000,00 €			151.000,00 €
Activos Intangíveis				10.000,00 €	10.000,00 €
Goodwill				19.000,00 €	19.000,00 €
	1.300.000,00 €	116.000,00 €			1.335.000,00 €
Capital	800.000,00 €	69.000,00 €		-69.000,00 €	800.000,00 €
Resultados Transitados	200.000,00 €	15.000,00 €		-15.000,00 €	200.000,00 €
Resultado Líquido	120.000,00 €	6.000,00 €		-6.000,00 €	120.000,00 €
Passivos	180.000,00 €	26.000,00 €			206.000,00 €
Passivos por Impostos Diferidos				9.000,00 €	9.000,00 €
	1.300.000,00 €	116.000,00 €			1.335.000,00 €

(6)

Considere que a entidade "A" adquiriu em 1/1/"n" 60% do capital da entidade "B" por 38 000€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	QE	JV
Activos Intangíveis*	0,00 €	4.000,00 €
Activos Fixos Tangíveis**	40.000,00 €	50.000,00 €
Inventários	14.000,00 €	14.000,00 €
Outros Activos	8.000,00 €	8.000,00 €
Passivos	12.000,00 €	12.000,00 €

\*A vida útil estimada remanescente é de 8 anos

\*\*A vida útil estimada remanescente é de 10 anos

Considere que se trata de uma entidade conjuntamente controlada (60%)

No período "n" a entidade "B" apresentou um resultado de 6 000€.

## Investimento tratado pelo Método da Equivalência Patrimonial:

a)

Valor Compra da Participação Financeira		38.000,00 €	60%	
Capitais Próprios escriturados	50.000,00 €	30.000,00 €		30.000,00 €
Diferenças p/ Justo Valor dos A/P:				
Activos Intangíveis	4.000,00 €	2.400,00 €		2.400,00 €
AFT	10.000,00 €	6.000,00 €		6.000,00 €
Impostos Diferidos Passivos (IRC: 30%)	4.200,00 €	2.520,00 €		2.520,00 €
Capitais Próprios Ajustados	59.800,00 €	35.880,00 €		
Goodwill		2.120,00 €		2.120,00 €
				38.000,00 €

b)

Ajustamento contabilístico:		
	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Investimentos Financeiros	38.000,00 €	
Depósitos à Ordem pela aquisição da participação financeira		38.000,00 €
Investimentos Financeiros	3.600,00 €	
Ganhos em ECC pela quota parte dos resultados		3.600,00 €
Ganhos em ECC	630,00 €	
Investimentos Financeiros		630,00 €
pelo ajustamento da D/A da diferença para o justo valor dos Activos		
Este lançamento é repetido até ao final da vida útil dos activos		

	n	n+1	n+2	n+3	n+4	n+5	n+6	n+7	n+8	n+9	
AFT	300,00 €	300,00 €	300,00 €	300,00 €	300,00 €	300,00 €	300,00 €	300,00 €			2.400,00 €
PID	90,00 €	90,00 €	90,00 €	90,00 €	90,00 €	90,00 €	90,00 €	90,00 €			720,00 €
AI	600,00 €	600,00 €	600,00 €	600,00 €	600,00 €	600,00 €	600,00 €	600,00 €	600,00 €	600,00 €	6.000,00 €
PID	180,00 €	180,00 €	180,00 €	180,00 €	180,00 €	180,00 €	180,00 €	180,00 €	180,00 €	180,00 €	1.800,00 €
	630,00 €	630,00 €	630,00 €	630,00 €	630,00 €	630,00 €	630,00 €	630,00 €	420,00 €	420,00 €	

(7)

Considere que a entidade "A" adquiriu em 1/1/"n" 100% do capital da entidade "B" por 25 000€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	<b>QE</b>	<b>JV</b>
Activos Intangíveis	0,00 €	2.000,00 €
Activos Fixos Tangíveis	17.500,00 €	20.000,00 €
Inventários	4.000,00 €	4.500,00 €
Outros Activos	1.500,00 €	1.500,00 €
Passivos	6.000,00 €	6.000,00 €

Em 1/1/"n" as entidades "A" e "B", apresentavam os seguintes Balanços:

	<b>A</b>	<b>B</b>
Activo		
Activos Fixos Tangíveis	95.000,00 €	17.500,00 €
Activos Intangíveis	0,00 €	0,00 €
Investimentos Financeiros	25.000,00 €	0,00 €
Inventários	11.000,00 €	4.000,00 €
Outros Activos	4.000,00 €	1.500,00 €
	135.000,00 €	23.000,00 €
CP e Passivo		
Capital Realizado	80.000,00 €	10.000,00 €
Resultados Transitados	20.000,00 €	4.000,00 €
Resultado Liquido Período	5.000,00 €	3.000,00 €
Passivos	30.000,00 €	6.000,00 €
	135.000,00 €	23.000,00 €

## Investimento tratado pelo Método de Consolidação Integral - Subsidiária

				Anulação PF		
	A	B	Soma (A+B)	D	C	DFC
Activo						
Activos Fixos Tangíveis	95.000,00 €	17.500,00 €	112.500,00 €	2.500,00 €		115.000,00 €
Activos Intangíveis	0,00 €	0,00 €	0,00 €	2.000,00 €		2.000,00 €
Investimentos Financeiros	25.000,00 €	0,00 €	25.000,00 €		25.000,00 €	0,00 €
Inventários	11.000,00 €	4.000,00 €	15.000,00 €	500,00 €		15.500,00 €
Outros Activos	4.000,00 €	1.500,00 €	5.500,00 €			5.500,00 €
Goodwill				3.000,00 €		3.000,00 €
	135.000,00 €	23.000,00 €	158.000,00 €			141.000,00 €
CP e Passivo						
Capital Realizado	80.000,00 €	10.000,00 €	90.000,00 €	10.000,00 €		80.000,00 €
Resultados Transitados	20.000,00 €	4.000,00 €	24.000,00 €	4.000,00 €		20.000,00 €
Resultado Liquido Período	5.000,00 €	3.000,00 €	8.000,00 €	3.000,00 €		5.000,00 €
Passivos	30.000,00 €	6.000,00 €	36.000,00 €			36.000,00 €
	135.000,00 €	23.000,00 €	158.000,00 €	25.000,00 €	25.000,00 €	141.000,00 €

Valor Compra da Participação Financeira		25.000,00 €	100%
Capitais Próprios escriturados	17.000,00 €	17.000,00 €	
Diferenças p/ Justo Valor dos A/P:			
Activos Intangíveis	2.000,00 €	2.000,00 €	
AFT	2.500,00 €	2.500,00 €	
Inventários	500,00 €	500,00 €	
Capitais Próprios Ajustados	22.000,00 €	22.000,00 €	
Goodwill		3.000,00 €	

(8)

Considere que a entidade "A" adquiriu em 1/1/"n" 60% do capital da entidade "B" por 40 000€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	QE	JV
Activos Intangíveis	0,00 €	4.000,00 €
Activos Fixos Tangíveis	40.000,00 €	50.000,00 €
Inventários	14.000,00 €	14.000,00 €
Outros Activos	8.000,00 €	8.000,00 €
Passivos	12.000,00 €	12.000,00 €
Ambas as entidades estão sujeitas a IRC à taxa de 30%		

Em 1/1/"n" as entidades "A" e "B", apresentavam os seguintes Balanços:

	A	B
Activo		
Activos Fixos Tangíveis	275.000,00 €	40.000,00 €
Activos Intangíveis	0,00 €	0,00 €
Investimentos Financeiros	40.000,00 €	0,00 €
Inventários	35.000,00 €	14.000,00 €
Outros Activos	10.000,00 €	8.000,00 €
	<b>360.000,00 €</b>	<b>62.000,00 €</b>
CP e Passivo		
Capital Realizado	250.000,00 €	40.000,00 €
Resultados Transitados	62.000,00 €	10.000,00 €
Resultado Líquido Período	0,00 €	0,00 €
Passivos	48.000,00 €	12.000,00 €
	<b>360.000,00 €</b>	<b>62.000,00 €</b>

Investimento tratado pelo Método de Consolidação Integral - Subsidiária

	A	B	Anulação PF			
			Soma (A+B)	D	C	
Activo						
Activos Fixos Tangíveis	275.000,00 €	40.000,00 €	315.000,00 €	10.000,00 €		325.000,00 €
Activos Intangíveis	0,00 €	0,00 €	0,00 €	4.000,00 €		4.000,00 €
Investimentos Financeiros	40.000,00 €	0,00 €	40.000,00 €		40.000,00 €	0,00 €
Inventários	35.000,00 €	14.000,00 €	49.000,00 €			49.000,00 €
Outros Activos	10.000,00 €	8.000,00 €	18.000,00 €			18.000,00 €
Goodwill				4.120,00 €		4.120,00 €
	<b>360.000,00 €</b>	<b>62.000,00 €</b>	<b>422.000,00 €</b>			<b>400.120,00 €</b>
CP e Passivo						
Capital Realizado	250.000,00 €	40.000,00 €	290.000,00 €	40.000,00 €		250.000,00 €
Resultados Transitados	62.000,00 €	10.000,00 €	72.000,00 €	10.000,00 €		62.000,00 €
Resultado Líquido Período	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €		0,00 €
Passivos	48.000,00 €	12.000,00 €	60.000,00 €			60.000,00 €
Passivos Impostos Diferidos					4.200,00 €	4.200,00 €
Interesses Minoritários					23.920,00 €	23.920,00 €
	<b>360.000,00 €</b>	<b>62.000,00 €</b>	<b>422.000,00 €</b>	<b>68.120,00 €</b>	<b>68.120,00 €</b>	<b>400.120,00 €</b>

Valor Compra da Participação Financeira		40.000,00 €	60%	IM	40%
Capitais Próprios escriturados	50.000,00 €	30.000,00 €			20.000,00 €
Diferenças p/ Justo Valor dos A/P:					
Activos Intangíveis	4.000,00 €	2.400,00 €			1.600,00 €
AFT	10.000,00 €	6.000,00 €			4.000,00 €
Passivos Impostos Diferidos	4.200,00 €	2.520,00 €			1.680,00 €
Capitais Próprios Ajustados	59.800,00 €	35.880,00 €			
Goodwill		4.120,00 €			23.920,00 €

(9)

Considere que a entidade "A" adquiriu em 1/1/"n" 80% do capital da entidade "B" por 42 500€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	QE	JV
Activos Intangíveis*	0,00 €	10.000,00 €
Activos Fixos Tangíveis**	35.000,00 €	42.000,00 €
Inventários***	10.000,00 €	15.000,00 €
Outros Activos	5.000,00 €	5.000,00 €
Passivos	10.000,00 €	10.000,00 €

\* Período de utilização estimado 5 anos

\*\* Vida útil remanescente 7 anos

\*\*\* Os inventários da subsidiária foram todos vendidos

Ambas as entidades estão sujeitas a IRC à taxa de 30%

Em 1/1/"n" as entidades "A" e "B", apresentavam os seguintes Balanços:

	A	B
Activo		
Activos Fixos Tangíveis	157.500,00 €	35.000,00 €
Activos Intangíveis	0,00 €	0,00 €
Investimentos Financeiros	42.500,00 €	0,00 €
Inventários	23.000,00 €	10.000,00 €
Outros Activos	7.000,00 €	5.000,00 €
	<b>230.000,00 €</b>	<b>50.000,00 €</b>
CP e Passivo		
Capital Realizado	150.000,00 €	32.000,00 €
Resultados Transitados	40.000,00 €	8.000,00 €
Resultado Líquido Período	0,00 €	0,00 €
Passivos	40.000,00 €	10.000,00 €
	<b>230.000,00 €</b>	<b>50.000,00 €</b>

## Investimento tratado pelo Método de Consolidação Integral - Subsidiária

Em 01/01/"n"			Anulação PF		DFC
	A	B	Soma (A+B)	D	
Activo					
Activos Fixos Tangíveis	157.500,00 €	35.000,00 €	192.500,00 €	7.000,00 €	199.500,00 €
Activos Intangíveis	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10.000,00 €	10.000,00 €
Investimentos Financeiros	42.500,00 €	0,00 €	42.500,00 €		42.500,00 €
Inventários	23.000,00 €	10.000,00 €	33.000,00 €	5.000,00 €	38.000,00 €
Outros Activos	7.000,00 €	5.000,00 €	12.000,00 €		12.000,00 €
Goodwill					0,00 €
	230.000,00 €	50.000,00 €	280.000,00 €		259.500,00 €
CP e Passivo					
Capital Realizado	150.000,00 €	32.000,00 €	182.000,00 €	32.000,00 €	150.000,00 €
Resultados Transitados	40.000,00 €	8.000,00 €	48.000,00 €	8.000,00 €	40.000,00 €
Resultado Líquido Período	0,00 €	0,00 €	0,00 €	1.820,00 €	1.820,00 €
Passivos	40.000,00 €	10.000,00 €	50.000,00 €		50.000,00 €
Passivos Impostos Diferidos				6.600,00 €	6.600,00 €
Interesses Minoritários				11.080,00 €	11.080,00 €
	230.000,00 €	50.000,00 €	280.000,00 €	62.000,00 €	259.500,00 €

Valor Compra da Participação Financeira		42.500,00 €	80%	IM	20%
Capitais Próprios escriturados	40.000,00 €	32.000,00 €			8.000,00 €
Diferenças p/ Justo Valor dos A/P:					
Activos Intangíveis	10.000,00 €	8.000,00 €			2.000,00 €
AFT	7.000,00 €	5.600,00 €			1.400,00 €
Inventários	5.000,00 €	4.000,00 €			1.000,00 €
Passivos Impostos Diferidos	6.600,00 €	5.280,00 €			1.320,00 €
Capitais Próprios Ajustados	50.400,00 €	44.320,00 €			
Negative Goodwill		-1.820,00 €			11.080,00 €

Em 31/12/"n" as entidades "A" e "B", apresentavam os seguintes Balanços:

	A	B
Activo		
Activos Fixos Tangíveis	151.500,00 €	30.000,00 €
Activos Intangíveis	0,00 €	0,00 €
Investimentos Financeiros	42.500,00 €	0,00 €
Inventários	30.000,00 €	18.000,00 €
Outros Activos	15.000,00 €	10.000,00 €
	239.000,00 €	58.000,00 €
CP e Passivo		
Capital Realizado	150.000,00 €	32.000,00 €
Resultados Transitados	40.000,00 €	8.000,00 €
Resultado Líquido Período	8.000,00 €	5.000,00 €
Passivos	41.000,00 €	13.000,00 €
	239.000,00 €	58.000,00 €

## Imputação a resultados das Diferenças para o JV

			IM
Activos Intangíveis	10.000,00 €	5 anos	
Amortização	2.000,00 €	1.600,00 €	400,00 €
Impostos	600,00 €	480,00 €	120,00 €
Activos Fixos Tangíveis	7.000,00 €	7 anos	
Depreciação	1.000,00 €	800,00 €	200,00 €
Impostos	300,00 €	240,00 €	60,00 €
Inventários			
Subsidiária	5.000,00 €	4.000,00 €	1.000,00 €
Impostos	1.500,00 €	1.200,00 €	300,00 €
Resultado Líquido do Período	5.000,00 €	4.000,00 €	1.000,00 €

Em 31/12/"n"			Anulação PF		Ajustamento Consolidação		DFC	
	A	B	Soma (A+B)	D	C	D		C
Activos Fixos Tangíveis	151.500,00 €	30.000,00 €	181.500,00 €	7.000,00 €			1.000,00 €	187.500,00 €
Activos Intangíveis	0,00 €	0,00 €	0,00 €	10.000,00 €			2.000,00 €	8.000,00 €
Investimentos Financeiros	42.500,00 €	0,00 €	42.500,00 €		42.500,00 €			0,00 €
Inventários	30.000,00 €	18.000,00 €	48.000,00 €	5.000,00 €			5.000,00 €	48.000,00 €
Outros Activos	15.000,00 €	10.000,00 €	25.000,00 €					25.000,00 €
	239.000,00 €	58.000,00 €	297.000,00 €					268.500,00 €
CP e Passivo								
Capital Realizado	150.000,00 €	32.000,00 €	182.000,00 €	32.000,00 €				150.000,00 €
Resultados Transitados	40.000,00 €	8.000,00 €	48.000,00 €	8.000,00 €				40.000,00 €
Resultado Líquido Período	8.000,00 €	5.000,00 €	13.000,00 €		1.820,00 €			9.340,00 €
"A"						7.400,00 €	1.920,00 €	
IM						1.600,00 €	1.480,00 €	-120,00 €
Passivos	41.000,00 €	13.000,00 €	54.000,00 €					54.000,00 €
Passivos Impostos Diferidos				6.600,00 €	2.400,00 €			4.200,00 €
Interesses Minoritários				11.080,00 €				11.080,00 €
	239.000,00 €	58.000,00 €	297.000,00 €	62.000,00 €	62.000,00 €	11.400,00 €	11.400,00 €	268.500,00 €

### (10)

Considere que a entidade "A" adquiriu em 1/1/"n" 65% do capital da entidade "B" por 525 000€.

Na mesma data a Quantia Escriturada e o Justo Valor dos A/P eram os seguintes:

	QE	JV
Activos Fixos Tangíveis*	600.000,00 €	650.000,00 €
Inventários**	180.000,00 €	200.000,00 €
Outros Activos	70.000,00 €	70.000,00 €
Passivos	100.000,00 €	100.000,00 €

\* Vida útil remanescente 10 anos

\*\* Metade dos inventários da subsidiária foram vendidos no período "n"

Ambas as entidades estão sujeitas a IRC à taxa de 30%

Em 1/1/"n" a entidade "B", apresentava as seguintes informações financeiras adicionais:

Capital Próprio	B
Capital Realizado	600.000,00 €
Resultados Transitados	150.000,00 €
	750.000,00 €

Em 31/12/"n" a entidade "B", apresentava as seguintes informações financeiras adicionais:

Resultado Líquido Período 60.000,00 €

Investimento tratado pelo Método de Consolidação Integral - Subsidiária

	Anulação PF		Em 31/12/"n"	Ajustamentos Consolidação	
	D	C		D	C
Em 01/01/"n"					
Activos Fixos Tangíveis	50.000,00 €				5.000,00 €
Investimentos Financeiros		525.000,00 €			
Inventários	20.000,00 €				10.000,00 €
Outros Activos					
Goodwill	5.650,00 €				
Capital Realizado	600.000,00 €				
Resultados Transitados	150.000,00 €				
Resultado Líquido Período					
"A"				30.750,00 €	2.925,00 €
IM				5.250,00 €	22.575,00 €
Passivos					
Passivos Impostos Diferidos		21.000,00 €		4.500,00 €	
Interesses Minoritários		279.650,00 €			
	825.650,00 €	825.650,00 €		40.500,00 €	40.500,00 €

Valor Compra da Participação Financeira		525.000,00 €	65%	IM	35%
Capitais Próprios escriturados	750.000,00 €	487.500,00 €			262.500,00 €
Diferenças p/ Justo Valor dos AVP:					
AFT	50.000,00 €	32.500,00 €			17.500,00 €
Inventários	20.000,00 €	13.000,00 €			7.000,00 €
Passivos Impostos Diferidos	21.000,00 €	13.650,00 €			7.350,00 €
Capitais Próprios Ajustados	779.000,00 €	519.350,00 €			
Goodwill		5.650,00 €			279.650,00 €

Imputação a resultados das Diferenças para o JV

			IM
Activos Fixos Tangíveis	50.000,00 €	10 anos	
Depreciação	5.000,00 €	3.250,00 €	1.750,00 €
Impostos	1.500,00 €	975,00 €	525,00 €
Inventários Subsidiária	10.000,00 €	6.500,00 €	3.500,00 €
Impostos	3.000,00 €	1.950,00 €	1.050,00 €
Resultado Líquido do Período	60.000,00 €	39.000,00 €	21.000,00 €

(11)

Considere que a entidade "A" adquiriu em 1/1/"n" 80% do capital da entidade "B"

Em 1/1/"n" a entidade "B", apresentava as seguintes informações financeiras adicionais:

- "A entidade "A" tinha na conta Vendas 100 000€ relativo a mercadorias vendidas à entidade "B", tendo esta vendido a sua totalidade a terceiros por 130 000€. A entidade "A" pratica uma margem de 20% sobre o preço de venda;"
- A entidade "B" prestou um serviço à entidade "A" no valor de 15 000€, tendo "A" procedido ao seu registo como um gasto do período.
- A entidade "B" efectuou uma reparação de um equipamento industrial da entidade "A", no valor de 12 000€, tendo esta reconhecido aquele valor como um aumento dos Activos Fixos Tangíveis.
- A entidade "A" tinha na conta Vendas 200 000€ referentes a 100 000 unidades de mercadoria a 2€/un., vendidas à entidade "B". No final do período estas mercadorias ainda se encontravam na posse da entidade "B". A entidade "A" pratica uma margem bruta de 25% sobre o preço de custo.
- A entidade "A" vendeu um automóvel à entidade "B" pelo valor de 11 000€. O seu preço de aquisição foi de 20 000€ e estava depreciado à taxa de 25% pelo período de 2 anos. A entidade "B" entendeu que o automóvel apresentava uma vida útil remanescente de 2 anos, pelo que procedeu ao registo de uma depreciação no período de 50% do seu valor.

Ambas as entidades estão sujeitas a IRC à taxa de 30%

Pretende-se que proceda aos ajustamentos de consolidação necessários para a elaboração das DFC em 31/12/"n".

	Ajustamentos Consolidação				
	D	C	Valor		
Anulação Venda interna de Inventários	Vendas	CMV	100.000,00 €		
Anulação da Prestação de Serviços interna	PS	FSE	15.000,00 €		
Anulação da Prestação de Serviços interna	PS	TPE	12.000,00 €		
Anulação da Venda interna de Inventários	Vendas		200.000,00 €		
		CMV	160.000,00 €		
		Inventários	40.000,00 €		
	AID	IRC	12.000,00 €		
Anulação da alienação de AFT	Ganhos		1.000,00 €	VA	20000
	AFT		9.000,00 €	D ex	5000
		Dep Ac	10.000,00 €	Período	2
	AID	IRC	300,00 €	D Ac	10000
				QE	10000
Anulação da margem incluída nas depreciações	Dep Acum	Dep Ex	500,00 €		
	IRC	AID	150,00 €		

Antes da alienação: Entidade "A"

AFT		Dep. Acum.	
D	C	D	C
20000			10000

Alienação: Entidade "A"

AFT		Dep. Acum.		DO		Ganhos	
D	C	D	C	D	C	D	C
20000	20000	10000	10000	11000			1000

Aquisição: Entidade "B"

AFT		Dep. Acum.		DO		Ganhos	
D	C	D	C	D	C	D	C
20000	20000	10000	10000	11000			1000
11000					11000		

"Como estamos na presença de uma operação interna, o ajustamento deve levar à situação antes da alienação:"

AFT		Dep. Acum.		DO		Ganhos	
D	C	D	C	D	C	D	C
20000	20000	10000	10000	11000			1000
11000					11000		
9000			10000			1000	
Saldo antes alienação		Saldo antes alienação		Saldo nulo		Saldo nulo	

(12)

O grupo "A" possui uma subsidiária nos EUA que divulga as suas DF's em USD.

A aquisição da subsidiária foi realizada em 01/01/"n". Apresentam-se de seguida os Balanços na data de aquisição e em 31/12/"n":

	1/1/"n"	31/12/"n"
Activo		
Activos Fixos Tangíveis	1.450,00 USD	1.650,00 USD
Activos Intangíveis	50,00 USD	75,00 USD
Investimentos Financeiros	0,00 USD	0,00 USD
Inventários	400,00 USD	300,00 USD
Outros Activos	1.100,00 USD	1.275,00 USD
	3.000,00 USD	3.300,00 USD
CP e Passivo		
Capital Realizado	1.200,00 USD	1.200,00 USD
Resultados Transitados	0,00 USD	0,00 USD
Resultado Líquido Período	0,00 USD	100,00 USD
Passivos	1.800,00 USD	2.000,00 USD
	3.000,00 USD	3.300,00 USD

Sabendo que o câmbio:

01/01/"n" 1,00 usd = 1,10 €

1,15

31/12/"n" 1,00 usd = 1,20 €

Pretende-se elaboração do Balanço de "A" em 31/12/"n"

Activo	31/12/"n"
Activos Fixos Tangíveis	1.980,00 €
Activos Intangíveis	90,00 €
Investimentos Financeiros	0,00 €
Inventários	360,00 €
Outros Activos	1.530,00 €
	3.960,00 €
CP e Passivo	
Capital Realizado	1.320,00 €
Reservas	125,00 €
Resultados Transitados	0,00 €
Resultado Líquido Período	115,00 €
Passivos	2.400,00 €
	3.960,00 €

## Referências Bibliográficas:

Aviso n.º 15655/2009 de 7 de Setembro  
Casos Práticos adaptados de Curso de Preparação para Revisores Oficiais de Contas, Porto, 2010

# Obrigações Declarativas e Contabilísticas das Entidades do Sector Não Lucrativo



Abílio Sousa  
Economista  
Chefe da Divisão de Liquidação do IRC

## Introdução

Com a recente publicação dos novos impressos da declaração modelo 22 e a criação do também novo Anexo D desta, a par da alteração legislativa ao artigo 117.º do Código do IRC, foram modificadas algumas obrigações declarativas dos sujeitos passivos de IRC que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. O objectivo do presente trabalho consiste em analisar essas alterações e clarificar o novo quadro das obrigações declarativas destas entidades.

## 1. Enquadramento fiscal

Enquanto que as normas de incidência estabelecem quais os factos tributários constitutivos da obrigação do imposto e quais os sujeitos passivos da obrigação tributária, nas normas de isenção estão previstas algumas situações cuja verificação impede a produção dos efeitos desses factos, constituindo assim uma excepção às regras de incidência. A isenção não se pode confundir com a exclusão tributária. De facto, as situações de exclusão tributária, ao contrário da isenção, não são uma excepção às regras de incidência na medida em que os factos abrangidos se situam fora do âmbito genérico da sujeição, ou seja, fora do campo do imposto.

É este o caso dos rendimentos referidos no n.º 3 do artigo 54.º do Código do IRC, que considera rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários das entidades que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Nos termos do artigo 9.º do Código do IRC, estão isentos deste imposto:

- a) O Estado, as Regiões Autónomas e as Autarquias Locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, com excepção das entidades públicas com natureza empresarial;
  - b) As associações e federações de municípios e as associações de freguesia que não exerçam actividades comerciais, industriais ou agrícolas;
  - c) As instituições de segurança social e previdência a que se referem os artigos 115.º e 126.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de Dezembro;
  - d) Os fundos de capitalização e os rendimentos de capitais administrados pelas instituições de segurança social.
- Note-se que a isenção prevista nas alíneas a) a c) não compreende os rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS.

Por seu lado, nos termos do artigo 10.º do Código do IRC, estão isentas:

- a) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;
- b) As instituições particulares de solidariedade social, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;
- c) As pessoas colectivas de mera utilidade pública que prosigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

Ao contrário das isenções referidas nas alíneas a) e b), as quais têm carácter automático, a isenção prevista na alínea c) carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados.

Esta isenção não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor, e é condicionada à observância continuada dos seguintes requisitos:

- a) Exercício efectivo, a título exclusivo ou predominante, de actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respectivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respectivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1;
- b) Afectação aos fins referidos na alínea anterior de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do 4.º período de tributação posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afectação, notificado ao director-geral dos impostos, acompanhado da respectiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do 1.º mês subsequente ao termo do referido prazo;
- c) Inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas.

As Associações legalmente constituídas e que desenvolvam actividades culturais, recreativas e desportivas beneficiam de uma isenção objectiva prevista no artigo 11.º do Código do IRC.

Esta isenção abrange os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, não considerando como tais os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

Por exemplo, se uma dada colectividade possui uma equipa de andebol a competir num campeonato nacional ou distrital, as receitas de bilheteira relativa aos jogos que a equipa disputa, estão isentas de IRC ao abrigo do artigo 11.º do Código do IRC. Já as receitas provenientes de painéis publicitários, porventura existentes no pavilhão onde a equipa realiza os jogos ou mesmo as receitas de exploração de um bar, estão sujeitas a IRC.

Contudo, estes rendimentos beneficiam de isenção de IRC desde que a totalidade dos rendimentos brutos obtidos pelo sujeito passivo, sujeitos a tributação e não isentos nos termos do Código do IRC, não exceda o montante de €7.500,00, conforme disposto no n.º 1 do artigo 54.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Para que as Associações possam beneficiar da isenção prevista no artigo 11.º do Código do IRC, é também necessário que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições:

- a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas;
- b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

## 2. Determinação do rendimento global

O rendimento global sujeito a imposto destas pessoas colectivas é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições do Código do IRC.

Como já referimos, consideram-se rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

Consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.

Verifica-se portanto que as quotizações dos associados estão sempre fora do campo do imposto, não sendo por isso tribuadas, conforme já tínhamos referido anteriormente. O mesmo já não acontece com os rendimentos provenientes de subsídios e donativos, os quais beneficiam de exclusão de tributação e de isenção, respectivamente, desde que sejam utilizados nos fins estatutários, competindo ao sujeito passivo provar essa utilização, através dos respectivos registos contabilísticos.

Assim, quando uma determinada entidade obtém um donativo terá de provar que esse incremento patrimonial se destinou à directa e imediata realização dos seus fins estatutários, caso contrário, o mesmo estará sujeito a tributação nos termos gerais.

Para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Os gastos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos, no todo ou em parte, a esse

rendimento global, para efeitos de determinação da matéria colectável, de acordo com as seguintes regras:

- a) Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, são deduzidos na totalidade ao rendimento global;
- b) Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, deduz-se ao rendimento global a parte dos gastos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.

### 3. Obrigações declarativas

No ano de 2000, as obrigações declarativas dos sujeitos passivos de IRC foram divididas em duas declarações:

- a) A declaração modelo 22 de IRC destinada a servir de base à liquidação do imposto;
- b) A declaração anual – IES (comum ao IRS, IRC, IVA e Imposto do Selo) com objectivos de natureza estatística e de controlo inspectivo;

Com a aprovação do Orçamento rectificativo para 2012, foi alterada a redacção do n.º 6 do artigo 117.º do Código do IRC. Assim, a dispensa do envio da declaração modelo 22 passa a aplicar-se apenas às entidades isentas ao abrigo do artigo 9.º do Código do IRC, excepto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma.

A possibilidade de dispensa do envio de declarações não se aplica à IES, cuja entrega, a efectuar até ao dia 15 do mês de Julho, é obrigatória mesmo para os sujeitos passivos isentos. Esta declaração deverá ser composta, quanto ao IRC, pelos anexos D, quando existam rendimentos tributáveis de uma dada actividade exercida a título acessório e pelo anexo F, caso usufruam de benefícios fiscais ou rendimentos isentos. No entanto, este último Anexo encontra-se revogado e só se aplica a declarações de períodos de tributação até 2010 inclusive. Com efeito, após a alteração legislativa referida, as entidades que obtenham rendimentos isentos estão obrigadas a entregar o Anexo D da declaração modelo 22. Esta obrigação aplica-se já aos rendimentos de 2011.

Este Anexo é obrigatoriamente apresentado pelas entidades:

- que exercendo, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, usufruam de regimes de isenção ou de qualquer outro benefício fiscal no período a que respeita a declaração;
- residentes que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, sempre que afirmem rendimentos abrangidos por isenção, bem como pelas que tenham benefícios fiscais que se traduzam em deduções ao rendimento ou à colecta;

- Sociedades Gestoras de Participações Sociais, Sociedades de Capital de Risco e Investidores de Capital de Risco, com mais-valias e ou menos-valias enquadradas no artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) no período a que respeita a declaração.

O preenchimento da declaração modelo 22 relativamente às entidades que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, no que respeita à determinação do imposto, inicia-se no Quadro 09.

As entidades que apenas tenham obtido rendimentos isentos no período, devem indicá-los nos campos 323 ou 324 e, caso apresentem resultado positivo, estão obrigadas ao preenchimento do Quadro 03 do Anexo D.

As entidades que para além destes rendimentos, tenham obtido também rendimentos sujeitos a tributação devem indicar estes últimos nos campos 301 ou 302, ou seja, nas colunas do Quadro 09 da declaração modelo 22 relativas ao regime geral. Nesta situação, aconselha-se o preenchimento prévio do Anexo D da IES, onde é feito o apuramento do rendimento global.

Porque estas entidades têm uma taxa específica de IRC, de 21,5%, o cálculo do imposto é efectuado nos campos 348 e 349 do Quadro 10.

Relativamente aos Anexos da IES, as entidades do sector não lucrativo devem ainda, entregar, quanto ao IVA, os anexos L, sempre no caso da existência de uma dada actividade acessória, e eventualmente os anexos O e P (mapas recapitulativos).

Caso tenham efectuado pagamentos de rendimentos sujeitos a retenção na fonte, ainda que dispensados da mesma, estão também obrigados à entrega da declaração modelo 10.

### 4. Obrigações contabilísticas

Do ponto de vista contabilístico, estas entidades podem praticar um regime simplificado de escrituração a que se refere o artigo 124.º do Código do IRC.

As entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola e que não disponham de contabilidade organizada devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

- a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;
- b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;

c) Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

O quadro legal não apresenta nenhum modelo oficial para estes registos, competindo, portanto, ao sujeito passivo a definição da sua estrutura e organização.

Estes registos não abrangem os rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas, a título acessório, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que permita o controlo do lucro apurado.

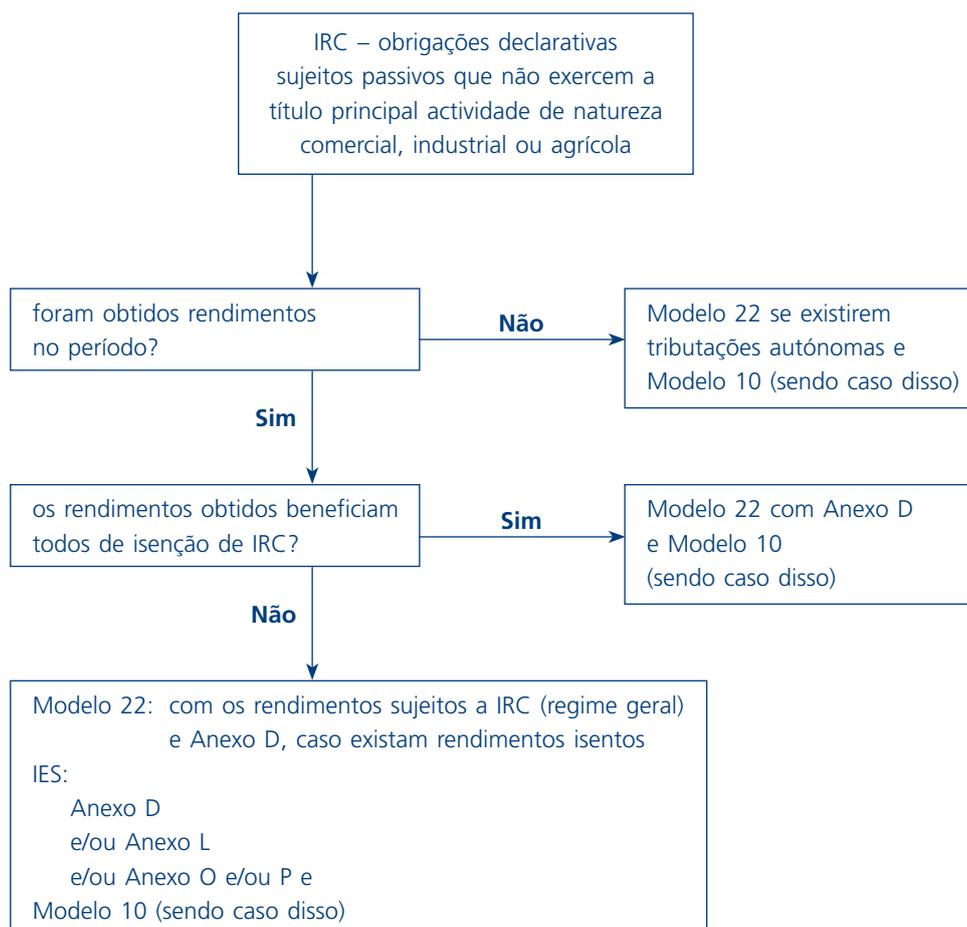
Contudo, esta obrigação só se aplica quando os rendimentos brutos resultantes das actividades referidas, obtidos no período imediatamente anterior, excedam o montante de € 150.000,00.

Se, em dois períodos consecutivos, for ultrapassado o montante referido, a entidade é obrigada, a partir do período seguinte, inclusive, a dispor de contabilidade organizada, ou seja, deve aplicar a NCRF-ESNL.

Estes sujeitos passivos são igualmente obrigados a manter em boa ordem, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal (*dossier fiscal*) relativo a cada período de tributação, que deve estar constituído até ao termo do prazo para entrega da IES, com os elementos contabilísticos e fiscais previstos na lei.

## 5. Esquemáticamente

(Esquema em baixo)



## Tributações Autónomas sobre Viaturas de Passageiros (*remake*)



Manuel Benavente Rodrigues  
Mestre em História Moderna. Membro da Direcção Central da APOTEC

Já há anos atrás escrevi sobre este polémico tema que nos faz reflectir sobre a própria natureza da tributação, e bases tributáveis: que são, que representam e onde nos levam.

Como todos sabemos, este tributo – feito de várias taxas – é inscrito na já célebre linha 365 do Modelo 22 do IRC, entre outros, depois da derrama (municipal) e da derrama (estadual). Este tributo tem tido uma vida acidentada, pois Orçamento após Orçamento está à mercê das necessidades dos sucessivos governos, todos eles a precisarem de impostos, como de pão para a boca...

Porém, com o Orçamento para o ano de 2011, aprovado em 2010 e que só agora em Maio de 2012 vai começar a ter as respectivas consequências, entrou-se neste capítulo das tributações autónomas, na iniquidade pura e simples. E eu passo a explicar, embora muitos dos meus leitores saibam onde vou chegar, pois a sua vida é semelhante à minha: agarrar em taxas e calcular impostos.

As viaturas ligeiras de passageiros têm levado tratos de polé, por quem nos vai tutelando os bolsos. E suponho mesmo que as viaturas ligeiras de passageiros estão para estes nossos governos do século XXI, como a limpeza de sangue e de ofícios, estava para o Santo Ofício: perigosas, extremamente perigosas e tanto há que punir pura e simplesmente a sua posse num caso, como as faltas da respectiva limpeza, no outro.

Pois até aqui as viaturas ligeiras de passageiros eram tributadas a 10%, na parte em que eram aceites como custos fiscais em termos de IRC.

Agora, nas contas de 2011, são tributadas na parte aceite como custos e na parte não aceite como custos! Mas eu passo a explicar com um exemplo: Uma viatura de 50 mil euros, adquirida em 2011, amortizada a 25%, cria um custo de 12.500,00 euros, sendo aceite como custo fiscal apenas 7.500,00 euros. Até 2010 e dentro da mínima coerência fiscal a que estávamos habituados, acontecia que sendo custo apenas 7.500,00 euros, era sobre essa verba que incidia a taxa de 10%, obtendo-se 750,00 euros de tributações autónomas. Em 2011 os 10% incidem sobre os 12.500,00 euros, obtendo-se a verba de 1.250,00 euros de tributações autónomas!

E duas questões se perfilam: qual a lógica subjacente a esta forma de tributar, e o brutal aumento de 66% na tributação!

Quer dizer, despreza-se uma parte do custo, como custo fiscal e essa parte desprezada, vai mesmo assim servir como base tributável!

Será crime uma empresa possuir uma viatura ligeira de passageiros movida a gasolina ou gasóleo? Se é crime, é conveniente colocar o respectivo uso no Código Penal.

E ainda se prende com esta questão, outra: quando em 2010, se criou para 2011 este regime altamente penalizante das tributações autónomas, deu-se um presente aos sujeitos passivos e que consistia em permitir amortizações fiscais sobre valores bem mais elevados, mas apenas para viaturas... eléctricas! Primeiro: não havia ainda mercado de viaturas eléctricas e segundo, quando existisse, só os mais endinheirados as podiam adquirir pois os seus preços seriam bastante elevados. Quer dizer, de uma penada, criaram-se várias iniquidades. Sei que se pode ainda argumentar, que servia para “obrigar” os mais endinheirados a optar por uma energia mais limpa, mas esses optariam ou não, pela energia limpa, por razões de ordem cívica, nunca por razões de ordem económica, pela simples razão que não tinham problemas... económicos!...

Em corolário chego à triste conclusão que há alguma gente que passa pelos governos, sem qualquer tipo de triagem, e que nunca governou nem foi governado, numa qualquer empresa mesmo que pequenina, pelo que mostra uma assustadora falta de conhecimentos e bom senso sobre os seus semelhantes, ou melhor dizendo dissemelhantes...

Dirão alguns que são as necessidades orçamentais que levam os governos a estes despautérios e eu concordo, mas não posso aceitar; e não posso aceitar porque não será em nome de uma necessidade que por exemplo passa a ser legal usar uma arma, para se subtrair pela força, bens ou dinheiro a terceiros e à sua propriedade.

Os impostos são uma área sensível, onde até se pode fazer redistribuição, tributando mais por necessidades conjunturais. O que o Estado deve ter sempre presente é que não basta apenas tributar, tributar e tributar, tendo como autodefesa a necessidade. Atravessamos uma grande crise em Portugal, é certo, mas isso não nos confere o direito de premiar a iniquidade, em nome de urgentes necessidades fiscais.

Há que ser ético e a ética deve começar pelo Estado, para depois contagiar os cidadãos.

## Breves notas sobre a actualidade económica



Paulo Nogueira Filho (Jornalista)

### Líder alemã pede a novo Presidente da França que não mude as regras do jogo

A Chanceler alemã enviou uma mensagem de felicitações ao Presidente eleito pelos franceses. E lembrou a responsabilidade comum que têm na União Europeia, tanto a Alemanha como a França. “Cabe-nos tomar as medidas necessárias à União Europeia e à Zona Euro, a fim de preparar as nossas sociedades para o futuro e assegurar ou reforçar a prosperidade”, disse Angela Merkel.

“Caro Senhor Hollande, envio-lhe as minhas sinceras felicitações pela sua eleição para Presidente da República Francesa. Assume funções plenas de responsabilidades num período de grandes desafios”, escreveu a chanceler. “Estou certa de que a nossa cooperação vai reforçar e aprofundar a amizade tradicionalmente boa e profunda entre os nossos povos, na perspetiva do 50.º aniversário do Tratado do Eliseu”, – uma referência ao texto assinado em 1953 pelo Chanceler Konrad Adenauer e o Presidente francês Charles de Gaulle para selar a reconciliação da França e da Alemanha depois da guerra.

“Congratulo-me por continuar consigo o caminho da nossa responsabilidade comum na Europa e a trabalhar para o bem dos nossos países e da Europa”, conclui Merkel. A Chanceler, que juntamente com Nicolas Sarkozy, Presidente cessante de França, promoveu a receita da austeridade para a crise na UE, terá agora de discutir com Hollande as suas ideias sobre a necessidade de dar prioridade ao crescimento e emprego, em vez de continuar com a obsessão pelas medidas de rigor para equilibrar as contas públicas dos países.

### Portugal é o 18.º melhor país do mundo para mães

A associação humanitária “Save the Children USA” divulgou o Índice de Maternidade, que mede através de critérios como a presença de pessoal qualificado durante parto, o acesso das mulheres a contraceptivos e à paridade de género e divulgado no relatório “Estado das Mulheres do Mundo”. No Índice de Maternidade, Portugal ficou na 15.ª posição, atrás de França e à frente de Espanha, revela o relatório que compara as diferenças entre a Noruega, que ocupa a primeira posição deste índice, e o Níger, último classificado. Portugal ocupa ainda o lugar 13.º em relação às condições para ser mulher e a mesma posição para se ser criança.

As mães do Níger perdem um em cada sete dos seus filhos antes destes completarem cinco anos de idade e cerca de um terço das crianças sofre de subnutrição, revela o relatório elaborado com dados recolhidos por organismos internacionais como as Nações Unidas e a União Inter-parlamentar.

As raparigas nascidas na Noruega estudam, em média, durante 18 anos. Já uma rapariga nascida no Níger estuda, em média, quatro anos, menos do que o período médio de cinco anos, no caso dos rapazes nascidos no Níger.

Portugal está na primeira metade do *ranking* formado pelos 45 países com maior desenvolvimento, segundo a “Save the Children”, numa parte do índice que é dominada por outros países da Europa, Austrália (que está em sétimo lugar) e Nova Zelândia (em quarto lugar).

Este é o décimo terceiro relatório que a “Save the Children” edita sobre o “Estado das Mulheres no Mundo”, com o intuito de promover o bem estar das crianças, diz a líder da associação em mensagem publicada no relatório.

## Portugueses emigram para estudar

São cada vez mais o número de estudantes que aproveita o programa Erasmus para ir estudar para fora. No ano lectivo de 2010/2011 foram 5.964 estudantes, mais 10,7%, ou 576 estudantes, do que no ano anterior (5.388), de acordo com os dados divulgados em Maio pela Comissão Europeia.

O número de estudantes portugueses em Erasmus atingiu, no ano passado um nível nunca antes visto, com a ida de estudantes para fora a crescer todos os anos. A excepção foi no ano lectivo de 2009/2010, quando, face ao ano anterior, foram menos seis estudantes. Portugal é, entre 33 países, o décimo onde mais estudantes vão estudar para fora.

Espanha é o destino de preferência dos estudantes portugueses, seguido de Itália. O primeiro país recebeu 1.425 estudantes no ano passado e Itália 904. Estes dois países em conjunto receberam mais de 39% do total de estudantes portugueses em Erasmus.

Espanha é, aliás, o país que mais alunos de outros países recebe através deste programa. E é também de onde mais estudantes saem para outros países. Portugal é o oitavo país que mais recebe alunos de outros destinos, entre os 33 países que participam neste intercâmbio de alunos universitários.

No total, no último ano lectivo, Portugal recebeu 8.536 alunos europeus, mais 15,59%, ou 1.151 do que no ano anterior. Destes 2.463 são oriundos de Espanha, 1.057 da Polónia e 1.011 de Itália. Estes três países são responsáveis, em conjunto, por 53% dos estudantes europeus que Portugal recebe.

## Carros estrangeiros terão novos modelos de portagem

A Estradas de Portugal S.A. e os CTT celebraram um protocolo para a criação, desenvolvimento e implementação do 'cartão portagens', a designar por 'TOLL CARD', revela a empresa em comunicado. Ao mesmo tempo, a EP assinou também um protocolo com a UNICRE "de cooperação para o desenvolvimento e implementação de um novo sistema de pagamento de portagens electrónicas para veículos de matrícula estrangeira."

"Este novo sistema para pagamento das taxas de portagem destina-se exclusivamente aos condutores de veículos de matrícula estrangeira e consiste na disponibilização, para aquisição, de um cartão previamente carregado com um determinado valor facial que será depois activado e associado à matrícula directamente pelo cliente, através do envio de um SMS por telemóvel", adianta o comunicado.

Este cartão poderá ser adquirido de forma "online" ou nos "balcões CTT, estações de serviço das auto-estradas e outros locais a divulgar, que poderão incluir localizações no estrangeiro."

"Esta nova solução, a ser implementada até ao final do primeiro semestre de 2012, resulta do trabalho conjunto da EP e CTT e irá, em complemento com outras soluções também em desenvolvimento, facilitar e agilizar a utilização das auto-estradas com portagem exclusivamente electrónica em Portugal."

## Ritmo de famílias em "incumprimento" é assustador

Nos três primeiros meses de 2012, mais 28 mil famílias deixaram de poder pagar os seus empréstimos à banca. A DECO diz que "ritmo é assustador". Os números são da Central de Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal. E foi no crédito à habitação onde se registaram mais casos de incumprimento.

"A expectativa é que o número de famílias em dificuldades aumente mais até final do ano. O desemprego é a principal causa das dificuldades de família. O ritmo [de novas famílias em incumprimento] é assustador. É difícil perspectivar até onde podemos chegar", comentou Natália Nunes, da DECO.

Segundo a responsável, mais de 90% dos casos que chegam à DECO são de famílias em incumprimento de pelo menos um crédito. E a partir desse momento, "a única coisa que a DECO pode fazer é dizer o que vai acontecer a essa família", explicou a responsável. Natália Nunes admitiu que parte da culpa está na falta de informação dos consumidores, mas também não poupa os bancos, assim como o Banco de Portugal e o Governo por falta de regulação e supervisão. E defendeu medidas para travar a escalada do número de famílias em insolvência.

"Toda a gente já reconheceu a necessidade de ajudar as famílias, nomeadamente as que têm crédito à habitação", disse a responsável. "Os bancos já têm vindo a fazer ajustamentos, renegociando os contratos com os clientes, a contactá-los de forma antecipada para evitar problemas. O desemprego é algo temporário. É necessário, por exemplo, que haja um período de carência, até que o cliente encontre emprego. São medidas como estas que têm de ser aplicadas", reforçou.

## Esclareça as suas dúvidas

### Tributação autónoma

#### Questão Sócio n.º 19074

“XYZ – Associação de Promoção e Divulgação Cultural” é uma instituição privada legalmente constituída com personalidade jurídica e funcionamento próprio, sem fins lucrativos, sendo regida pelos seus estatutos, pelas demais disposições legais aplicáveis e pelas deliberações tomadas em Assembleia Geral.

A Associação tem por objecto a promoção e divulgação da cultura em geral, desenvolvendo para o efeito quaisquer actividades que julgue necessárias e adequadas, nos termos dos seus estatutos.

No exercício do objecto a que se destina, não tendo no seu activo qualquer viatura automóvel e existindo por vezes a necessidade de algum dos membros da direcção se deslocar principalmente aos aeroportos (Lisboa e Porto) para ir buscar artistas que se deslocam ao nosso país para promover os seus trabalhos junto do público português, as compensações por deslocação em viatura própria de um dos directores (é feito mapa comprovativo dessa deslocação) estão sujeitas a tributação autónoma? Esta associação não tem quaisquer proveitos sujeitos a tributação em sede de IRC, nos termos do artigo 11.º do CIRC.

Mais, e se ao invés disso for alugada viatura sem condutor para o transporte daqueles artistas? Esta questão prende-se igualmente com o facto de na Modelo 22 do IRC existir o campo 415, do quadro 11, que ao ser preenchido terá de ser colocada a importância a pagar no campo 365, do quadro 10. Aliás, julga-se que esta associação nem tem de apresentar aquela declaração, mas o exemplo dado é no caso da sua apresentação.

#### Resposta do Assessor Fiscal:

A questão da sujeição a tributação autónoma das despesas com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, suportadas por entidades que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, encontra-se já esclarecida na ficha doutrinária divulgada no Portal das Finanças (Informação fiscal – Informações vinculativas – Rendimento – CIRC), no artigo 88.º (antigo artigo 81.º), com o assunto – Tributação autónoma das ajudas de custo.

Segundo o entendimento da administração fiscal, no caso de entidades que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, o disposto no n.º 9 do artigo 88.º do Código do IRC só tem aplicação quanto aos encargos suportados no âmbito de uma actividade daquela

natureza desenvolvida a título acessório. Quanto aos encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, é o próprio artigo 88.º, nos seus n.ºs 3 e 4, que apenas inclui no seu âmbito os «sujeitos passivos não isentos subjectivamente e que exerçam, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola».

Consequentemente, se a associação reúne as condições para poder beneficiar da isenção prevista no artigo 11.º do Código do IRC e se todos os rendimentos que auferir são, de facto, directamente derivados do exercício das actividades culturais (ver o disposto no n.º 3 do artigo 11.º, quanto a rendimentos que não ficam abrangidos pela isenção), não há lugar a tributação autónoma relativamente aos encargos referidos.

PFC – 2011-07-19

### Insolvência. Perdas por imparidade

#### Questão Sócio n.º 15462

1 – Uma empresa tem um cliente com uma dívida de valor elevado. Esse cliente requereu a insolvência, a qual foi declarada em 2008, mas só agora é que se teve conhecimento, depois de consultar a situação da empresa no site das Finanças. Como é que se deve proceder para anular a dívida na contabilidade? 2 – Havendo clientes com dificuldades em pagar, pode-se transferir o saldo da dívida para a conta de perdas por imparidade acumuladas, ao abrigo dos Art.ºs 35.º e 36.º do CIRC, não levando a gastos fiscais, utilizando esses gastos em exercícios futuros? (Por ex. subdividir a conta 219 em 2191 – perdas utilizadas e 2192 – perdas não utilizadas). Esses gastos serão aceites pelo fisco?

#### Resposta do Assessor Fiscal:

As perdas por imparidade relacionadas com créditos resultantes da actividade normal, que se encontram previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 35.º do Código do IRC, estão sujeitas a um conjunto de regras, as quais foram vertidas no artigo 36.º do mesmo Código.

As regras presentes nos n.ºs 1 e 2 estão relacionadas com o próprio regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica) referido no parágrafo 22 da Estrutura Conceptual. Segundo o artigo 36.º do Código do IRC, logo que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa, deve ser reconhecida a perda por imparidade nos termos aí estabelecidos. Um dos sinais que levam a considerar o crédito como de cobrança duvidosa é o facto de o mesmo estar em mora há mais de seis meses, existirem provas objectivas de imparidade e terem sido efectuadas diligências para o seu

recebimento. Neste caso, a perda por imparidade vai sendo aceite ao longo de vários anos, com base numa determinada percentagem que incide sobre o montante do crédito.

No presente caso, ainda que não estivessem verificadas aquelas condições para reconhecer a perda por imparidade, o facto de estar a decorrer um processo de insolvência contra o cliente era razão suficiente para o crédito ser fiscalmente considerado como de cobrança duvidosa e, portanto, de poder ser aceite a perda por imparidade se tivesse sido contabilizada no período de tributação a que respeitava. Se o cliente foi declarado insolvente em 2008 e a perda por imparidade (ajustamento neste caso) não foi contabilizada, a perda que vier agora a ser reconhecida na contabilidade não pode ser aceite em termos fiscais.

Em nossa opinião, a anulação do saldo do cliente insolvente terá obrigatoriamente de ser reflectida numa rubrica da classe 6, dado que, por um lado, não existem perdas por imparidade acumuladas relativas a esse cliente e, por outro lado, as perdas por imparidade acumuladas relativas a outros clientes de cobrança duvidosa não podem ser utilizadas na anulação da dívida deste cliente.

Esta conclusão retira-se da nota de enquadramento das várias rubricas relativas a perdas por imparidade acumuladas, constante da Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, que aprovou o Código de Contas, no âmbito do SNC, que refere que «Quando se verificar o desconhecimento dos activos a que respeitem as imparidades, as contas em epígrafe serão debitadas por contrapartida das correspondentes contas da classe 2». Portanto, não nos parece que o saldo do cliente deva ser anulado por contrapartida das perdas por imparidade acumuladas respeitantes a outros clientes.

PFC – 2011-07-19

#### Resposta do Assessor Contabilístico:

Na sua exposição não nos é dado a conhecer se a sociedade diligenciou junto do cliente o recebimento do crédito e se a perda por imparidade foi reconhecida no exercício a que competia e imputada ao lucro tributável (conforme § 22 regime do acréscimo/periodização económica, previsto na Estrutura Conceptual do SNC). Por outro lado, também, não esclarece se no processo de insolvência constam os créditos reclamados pela sociedade. Na exposição não é definido o tipo de sociedade, se enquadrada como PME ou se Microentidade.

As omissões referidas podem de algum modo influenciar a metodologia a seguir na anulação da dívida do cliente. **1** – Em termos de SNC e supondo que não foram constituídas perdas por imparidade, entendemos que deve documentar o processo de anulação com a correspondência a reclamar o crédito, cartas enviadas pelo advogado da empresa e certidão do

tribunal que comprove que a insolvência transitou em julgado. Com base nesta documentação, sugerimos que tenha em atenção as Notas de Enquadramento do Código de Contas do SNC no que se refere à 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”. **2** – Quanto a esta questão, e tendo em linha de conta as potencialidades dos sistemas informáticos, sugerimos que seja desdobrada a conta 2111 – Clientes Contas Gerais: 2111.x – Clientes Contas Gerais, 2111.y – Clientes Contas Gerais com Dívidas em Mora e 2111.z – Clientes Contas Gerais com Perdas por Imparidade, desdobrando estas contas cliente a cliente. Os saldos desta última conta devem corresponder aos saldos acumulados das contas 219.z – Perdas por imparidade acumuladas a qual deve também ser desdobrada por cada cliente em que foi registada a perda por imparidade, dotando assim os registos com maior transparência contabilística e talvez evitando dúvidas sobre o reconhecimento ou utilização das perdas por imparidade efectivas.

Sobre estas questões existem ajustamentos e contingências fiscais a considerar, pelo que deve ter em atenção o parecer do assessor da especialidade.

NC – 2011-07-27

## Isenção de IVA – Músicos Estrangeiros

### Questão Sócio n.º 19074

Uma Associação legalmente constituída promove espectáculos de música alternativa, entre outros eventos de natureza cultural. Acontece que, por vezes, contrata artistas estrangeiros (europeus e americanos, essencialmente) que pretendem promover os seus trabalhos em Portugal. Alguns fazem-no a título gratuito, por assim dizer, onde os custos que esta Associação tem com estes artistas são apenas os de estadia, e a outros é pago um *cachet*. Estes custos inerentes ao espectáculo podem ser contabilizados em conjunto ou devem ser separados pelas diversas contas de gastos? Por exemplo o aluguer de viatura sem condutor, e despesas com dormidas e refeições podem ser colocados numa conta específica para aquele espectáculo ou devem estas ser colocadas em aluguer e deslocações e estadas (ou despesas de representação)? Sendo despesas de representação não estão as mesmas sujeitas a tributação autónoma uma vez que a Associação está isenta de IRC, nos termos do artigo 11.º do CIRC? Sendo esta Associação a organizadora/promotora destes espectáculos o *cachet* pago aos

artistas está sujeito a IVA (liquidado pela associação) ou isento nos termos do artigo 9.º, n.º 15, alínea a)?

**Resposta do Assessor Fiscal:**

1. Estão isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, beneficiando dela apenas as associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que se verifiquem cumulativamente as condições previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 11.º do CIRC. Não se consideram rendimentos directamente derivados do exercício das actividades anteriormente referidas, para efeitos da isenção aí prevista, os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas actividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo (artigo 11.º do CIRC).

2. Se as despesas de representação são efectuadas no âmbito das actividades isentas, não sendo de considerar na tributação principal, também obviamente, não estão sujeitas a tributação autónoma. Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades (n.º 7 do artigo 88.º do CIRC).

3. Se as prestações de serviço são efectuadas à Associação, enquanto promotora dos espectáculos referidos na alínea a) do n.º 15 do artigo 9.º do CIVA, os respectivos «cachet» estão isentos de IVA ao abrigo do referido normativo.

SP – 2011-07-14

**Resposta do Assessor Contabilístico:**

Os gastos com os espectáculos devem ser registados de acordo com o estabelecido no SNC, designadamente no quadro de contas, donde resulta que devem ser registados por natureza, sem prejuízo de poderem ser criadas em cada uma das contas subcontas específicas por espectáculos de modo a se poder determinar o custo/resultado de cada um.

BN – 2011-07-20

**Impostos Especiais sobre Consumo –  
– Tabacos – Movimentação de Contas**

**Questão Sócio n.º 19347**

No âmbito dos Impostos Especiais sobre o Consumo – Tabacos, como efectuar a movimentação das contas de

apuramento de IEC a liquidar aquando da introdução ao consumo, bem como a movimentação de contas aquando das restituições de IEC em virtude de autos de destruição de DGAIEC (IEC liquidados referentes ao exercício e a exercícios anteriores). Em suma, uma explicação sobre a movimentação de contas de Impostos Especiais sobre o Consumo. (Apuramento, Liquidação e Restituição ou Reembolso devido a destruição de Mercadorias resultante de autos de destruição de DGAIEC).

**Resposta do Assessor Contabilístico:**

Na vigência do POC, a CNC emitiu a Directriz Contabilística n.º 22 estabelecendo os procedimentos contabilísticos que deveriam ser adoptados no tratamento dos impostos especiais sobre o consumo.

Salvo outro entendimento, do nosso ponto de vista, na vigência do SNC deverão ser adoptados procedimentos similares, naturalmente com a utilização das contas aí consagradas.

Como princípio geral, a CNC esclareceu que os impostos especiais sobre o consumo não são de considerar como custos ou proveitos das entidades responsáveis pela sua liquidação, excepto quando se tratar de autoconsumo.

Os procedimentos a adoptar serão os seguintes:

Quanto aos produtores, aos importadores e, eventualmente, aos revendedores, responsáveis pela liquidação destes impostos, serão de adoptar os seguintes procedimentos contabilísticos:

- Quando o imposto for exigível simultaneamente com a venda, a quantia facturada ao cliente (211) deverá ser repartida entre a conta de vendas (conta 71) e a conta de Estado que acolhe o respectivo imposto (conta 244X);
- Quando o imposto for exigível antes de se efectuar a venda:
  - Registrar-se-á o imposto liquidado por débito de uma subconta de outros devedores e credores (278X) e crédito na conta de Estado que acolhe o respectivo imposto (conta 244X);
  - Aquando de venda adoptar-se-á um procedimento análogo ao da alínea anterior, com a diferença de se creditar além da conta de vendas, a mencionada subconta de outros devedores e credores;
- Independentemente do momento da exigibilidade do imposto, no caso de autoconsumo, a quantia do imposto será de considerar como componente do custo do respectivo bem.

BN – 2011-07-29

## Guia dos Impostos em Portugal – 2012

Os profissionais, estudantes e demais interessados têm já à sua disposição o sempre e tão desejado GUIA DOS IMPOSTOS EM PORTUGAL – 2012, da autoria de Américo Brás Carlos, Irene Antunes Abreu, João Ribeiro Durão e Maria Emília Pimenta e é edição da Quid Juris, Sociedade Editora. A obra é, sem dúvida, um espelho da excelência profissional dos seus autores, da sua sábia experiência e do seu profundo conhecimento quanto às efectivas necessidades dos profissionais, dos docentes, dos estudantes e da sociedade em geral, pelo que, de acordo com o nosso entendimento, nada mais adequado do que utilizar as suas próprias palavras para, de modo sintético, proceder à sua caracterização e apresentação.

Aborda uma realidade, a fiscalidade, reconhecidamente difícil, cada vez mais complexa e que assumiu-se na vida dos cidadãos e das empresas, de modo definitivo, como assunto de primeira grandeza, realidade particularmente enfatizada no tempo presente e no futuro próximo face à necessidade de redução do *deficit* orçamental e da dívida externa e de reorientação da economia portuguesa por via de reformas estruturais, que pelo menos num primeiro momento acarretam o desaparecimento de muitas empresas e outros agentes económicos e uma redução significativa do rendimento disponível das famílias.

Formalmente a obra mantém a estrutura já conhecida, sendo constituída por quatro partes distintas, para além dos Anexos, dos Índices geral e alfabético, do guia do utilizador, da nota prévia e das abreviaturas. A primeira é dedicada à caracterização do conceito de imposto, momentos da obrigação de imposto e à tipologia de impostos; a segunda parte à Tributação do rendimento e do património, dando a conhecer a estrutura global do IRS, que sujeita, em regra, o rendimento global dos contribuintes a uma única taxa, e concretizando, em situações individualizadas, os princípios da tributação do rendimento das pessoas singulares, desde a determinação de cada um dos rendimentos, passando pela tributação das sociedades, das cooperativas, das fundações e associações até aos benefícios fiscais e às heranças, doações e outras transmissões gratuitas; a terceira à tributação do consumo – Imposto sobre o Valor Acrescentado, Regime do IVA nas transações intracomunitárias e os regimes particulares – agências de viagens, tabacos, do ouro para investimento, do IVA nas empreitadas de obras públicas e do IVA nas entregas às cooperativas agrícolas; a quarta às garantias dos contribuintes e infracções fiscais.

Dando corpo ao profundo conhecimento dos autores, a obra foi elaborada de modo a possibilitar o seu uso por não es-

pecialistas e constituir simultaneamente um útil instrumento para o dia-a-dia dos profissionais, estando estruturada com o objectivo de facultar, de forma sistemática, o global conhecimento das diferentes zonas da fiscalidade, contribuindo para a compreensão dessa autêntica “floresta” que é o conjunto dos impostos.

Os autores são conhecidos de todos ou, no mínimo, da maioria dos profissionais, quer pelos altos cargos que ocupam na Administração Pública, quer pelos seus valiosos contributos para o desenvolvimento dos profissionais no domínio da fiscalidade e outras matérias correlacionadas, quer ainda pela sua participação em eventos institucionais, acções de formação e outras iniciativas organizadas pela APOTEC.

Américo Fernando Brás Carlos é licenciado em Direito pela Faculdade de Direito de Lisboa, Professor Convidado do ISCTE e do INDEG, Consultor do Fundo Monetário Internacional e Membro de júri do exame de admissão à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Maria Irene Antunes de Abreu é licenciada em Contabilidade, Administração – Fiscalidade pelo ISCAL, Directora de Serviços do IRS, Formadora da Autoridade Tributária e Aduaneira, do Ministério da Agricultura e do Tribunal de Contas e ainda Consultora do Banco Mundial e Docente do ISCTE e INDEG.

João Ribeiro Elias Durão é licenciado em Gestão de Empresas pelo ISCTE, Subdirector-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e Docente Universitário.

Maria Emília Pimenta é diplomada pelo ISCAL, Inspectora Tributária Assessora e Directora de Serviços do IVA.

Um exemplar da obra encontra-se disponível, para consulta, na Biblioteca da APOTEC.



**TÍTULO:** Guia dos Impostos em Portugal – 2012.

**AUTORES:** Américo Braz Carlos; Irene Antunes Abreu; João Ribeiro Durão e Maria Emília Pimenta

**EDITORA:** Quid Juris, Sociedade Editora, Lda.

## Dicas sobre eventos culturais<sup>(\*)</sup> (12/5 a 15/6)

### Teatro Caracaos

**Sinopse:** Quatro saltimbancos, um filósofo, o seu lobo, uma cega e um jovem no qual a sociedade fez gravar um sorriso horrendo, viajam de terra em terra numa misteriosa carroça, cenário do seu espetáculo, Caracaos. Símbolo duma humanidade destruída, entregue a vaidade e a infâmia, eles são as sementes da revolta dum povo esmagado pelo poder. A sua viagem é o princípio duma marcha em frente que pretende acabar com este mundo corrupto eternamente a deriva.

**Localidade:** Cine-Teatro S.João – Palmela

**Contactos:** T212336630 • E-mail: caracaos@passosecompassos.pt  
Website: <https://www.facebook.com/caracaos>

### A birra do morto / Grupo de Teatro da Actis

GRATUITO

**Sinopse:** Comédia que brinca com os medos da morte.

**Localidade:** Estúdio da Associação de Professores de Sintra – Tapada das Mercês

**Contactos:** T219262668 • E-mail: actis\_uti@sapo.pt

### Música

#### Orquestra do Norte na Capital Europeia da Cultura

**Descrição:** Mikhail Glinka-Rusian e Ludmila, Abertura; Jean Sibelius – Concerto para Violino e Orquestra em Ré menor, Op.47; Nikolai Rimskoy Korsakov – Scheherazade, Op.35; ...; Emanuel Salvador, violino; Philippe Bender, direção

**Localidade:** Centro Cultural de Vila Flor – Guimarães

**Contactos:** T255410470 • E-mail: on@orquestradonorte.com  
Website: <http://www.orquestradonorte.com>

### Música e dança

#### Piki Niko – Dança e música para bebés

**Sinopse:** Espreitemos um jardim mágico... Doce, colorido, fantástico... Um jardim onde as flores, as árvores, os animais e outros seres, contam histórias e dançam ao som da música. Um jardim onde o tempo não existe, onde o Sol conversa com a Lua e é a natureza que define os ciclos, propondo uma viagem pelas estações. Os intérpretes, partilham o espaço com os bebés e os amigos que os acompanham, apelando à partilha e interação. Com objetivos de criar novos públicos, desde tenra idade, a proposta estabelece também hábitos culturais para toda a família.

**Localidade:** Pax Júlia Teatro Municipal – Beja

**Contactos:** T919695854 • E-mail: geral@passosecompassos.pt  
Website: <http://www.passosecompassos.pt>

### Dança

#### Norte 14.º Festival de Dança

O Festival Dança Viana vai realizar-se este ano pela primeira vez no Porto, recebe candidatos vindos de vários pontos do país e estrangeiro para apresentarem coreografias em Dança Jazz, Danças de Rua (Hip-Hop, Funky etc.), Danças Populares, Sapateado, Dança Clássica, Dança Contemporânea e Dança Acrobática.

O Festival de Dança de Viana já na sua 14.ª edição é o mais antigo festival de dança do país, tendo a missão e o propósito específico de revelar o talento de crianças e jovens, que estudam dança e que têm potencial para converter-se em excelentes bailarinos profissionais.

**Localidade:** Porto

**Contactos:** T 935527484 • E-mail: festivaldancaviana@sapo.pt  
Website: <http://www.festivaldancaviana.org>

### Exposições

#### Dança para todos/fotografias de Esmeralda Barão

GRATUITO  
“Dança para Todos” trata-se de uma mostra de fotografia da artista Esmeralda Barão e é composta por uma série de 20 fotografias, a preto e branco, captadas durante os ensaios da companhia de dança informal “Dança para Todos”.

**Localidade:** Núcleo Artes Plásticas/Artesfera – Barreiro

**Contactos:** T 212070578 • E-mail: cultura@cm-barreiro.pt  
Website: <http://barreiroamac.wordpress.com>

#### Banded Apparatus & Paperwork – Mónica Capucho

GRATUITO

**Descrição:** O trabalho pictórico sobre tela (sala 1) e sobre papel (sala 3) problematiza sistematicamente a inscrição pintada que resulta em enunciados plásticos ricos em relevos, texturas e relações cromáticas de grande sensibilidade e contenção. As obras são organizadas numa apresentação que se estrutura numa lógica cromática, e num ritmo que tira partido do espaço expositivo.

**Localidade:** Paços Galeria Municipal – Torres Vedras

**Contactos:** T261334040 • E-mail: galeria@cm-tvedras.pt  
Website: <http://www.cm-tvedras.pt>

#### Daniel Gamelas (Esculturas) – GRATUITO

**Descrição:** Cerimónias Matriarcais em nome das mais antigas divindades do cabeço das fráguas: Trebola (Trebufala), Laebo e Trebaruna.

**Localidade:** APARTE GALERIA DE ARTE – Porto

**Contactos:** T220120184 • E-mail: geral@apartegaleria.com  
Website: <http://www.apartegaleria.com>

### Palestra

#### Clube de Leitura da Casa da Juventude – GRATUITO

**Descrição:** Análise de um Livro e discussão à volta dele.

**Localidade:** Casa da Juventude – Tapada das Mercês

**Contactos:** T219267080 • Website: <http://www.cm-sintra.pt>

<sup>(1)</sup> Informação conforme site Rede Cultural

## OBITUÁRIO

### Faleceu Joaquim da Cunha Guimarães



Faleceu no passado dia 1 de Maio, Joaquim da Cunha Guimarães.

Talvez mais presente na memória dos Associados da Secção Regional de Braga, pela sua colaboração, no passado, como formador desta Secção Regional, Cunha Guimarães foi também articulista deste Jornal, sócio da APOTEC desde 1989, tendo sido ainda, desde 1996 até 2006 membro do Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC. À Família as mais sentidas condolências.

## Actualidades / Notícias

### Assembleia Geral da APOTEC aprova Relatório e Contas

Decorreu no passado dia 28 de Abril, no Hotel Continental em Lisboa, a Assembleia Geral da APOTEC, cuja ordem de trabalhos incluía, entre outros pontos, a **Aprovação do Relatório e Contas do ano 2011 e Parecer do Conselho Fiscal**.

Aprovados por **unanimidade** os pontos deliberativos da Convocatória, seguiu-se a habitual troca de informações de interesse para a APOTEC.

O Relatório e Contas bem como as demais demonstrações financeiras, encontram-se disponíveis em [www.apotec.pt](http://www.apotec.pt).

### APOTEC pede fixação definitiva do prazo de entrega do Relatório Único

A APOTEC solicitou ao Ministro da Solidariedade e da Segurança Social, no passado dia 3 de Maio, a fixação em carácter definitivo do prazo de entrega do Relatório Único.

No âmbito da publicação e entrada em vigor da Portaria N.º 55/2010, tornou-se obrigação legal para os empregadores procederem à entrega do Relatório Anual sobre a actividade social da empresa.

Este documento único, apesar da sua denominação, não é um documento singelo, mas sim a concentração de múltipla informação na âmbito das relações do trabalho e elementos complementares, que são na sua grande maioria prestados pelos profissionais de contabilidade, entre eles, os Técnicos de Contas ou Técnicos Oficiais de Contas.

Apesar da relevância que constitui o Relatório Anual sobre a actividade social das empresas, não resulta do cumprimento desta obrigação declarativa, receita fiscal.

Vários constrangimentos são previsíveis de virem a ocorrer, não só por qualquer interrupção que possa ocorrer, mas também pelo período de entrega ser, uma vez mais, coincidente com o período de mais sobrecarga de obrigações fiscais, que se concentram no período de Abril a Julho.

Neste sentido a **APOTEC** apelou para a **fixação**, em carácter definitivo, do **prazo de entrega anual do Relatório Único** de forma a alcançar-se a efectiva “desburocratização e simplificação” de processos, sobretudo para as empresas e profissionais envolvidos, sugerindo que o prazo de entrega fosse fixado entre **15 de Setembro e 30 de Outubro**.

### Venha passar um dia diferente com a APOTEC na Serra! 16 de Junho de 2012



*Será Buçaco ou Bussaco?  
Vamos partir à aventura e descobrir!*



#### Programa

- 09h30 – Concentração junto ao Convento do Buçaco
- 10h00 – Início da caminhada pelo “Trilho da Água”  
Com guia credenciado pela “Fundação Mata do Buçaco” e seguro de acidentes pessoais incluído.  
Grau de dificuldade intermédio e duração de 3h
- 13h30 – Almoço no Restaurante Varanda do Lago – Luso
- 16h30 – Visita às Termas do Luso (em confirmação)

#### Preço

Caminhada + Almoço	até aos 5 anos – gratuito
	dos 6 aos 10 anos – € 10,00
	mais de 10 anos – € 20,00
Só Almoço	até aos 5 anos – gratuito
	dos 6 aos 10 anos – € 7,50
	mais de 10 anos – € 15,00

#### Inscrição

Nome: \_\_\_\_\_

Morada: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ Telm: \_\_\_\_\_

N.º cheque: \_\_\_\_\_ Banco: \_\_\_\_\_

Só almoço  Almoço e caminhada

Até 5 anos  6-10 anos  > 10 anos

#### ENVIAR INSCRIÇÕES ATÉ AO DIA 12 de Junho PARA:

APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade  
Secção Regional de Coimbra  
Apartado 10191  
3030-601 COIMBRA



## CERTIFICAÇÃO

Software de Faturação  
tem novas regras a partir de 1 de abril!

**A sua empresa já cumpre essas regras?**

A utilização de **software de faturação certificado** passa a ser **obrigatória**, a partir de **1 de abril de 2012**, também para as empresas com volume de negócios anual superior a **125.000€** (Portaria nº22-A/2012 de 24 de Janeiro).

**Adquira Software Sage e Cumpra a lei.**

Contacte-nos já!

**808 200 482**