

**A RELEVÂNCIA CONTABILÍSTICA – FISCAL DA
IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE
RELATO FINANCEIRO EM MOÇAMBIQUE**

Amélia Anes Tavares

Dissertação de Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Dr. Américo Fernando Brás Carlos, Professor Auxiliar Convidado do ISCTE-IUL.

Março 2011

Dedicatória

Às minhas filhas **Yanara Tavares Manuel Carlos e Cláudia Tavares de Matos**, pelo meu profundo amor e carinho.

Agradecimentos

O meu mais profundo agradecimento é primeiramente a Deus, meu amigo inseparável.

Ao meu orientador, Dr. Américo Brás Carlos, pela paciência, atenção e pela forma segura e competente com as quais me guiou, o meu sincero agradecimento. Foram muito preciosas as suas orientações, sugestões, críticas e correcções e ainda o seu empenho para a prossecução do presente trabalho.

Presto os meus sinceros agradecimentos aos professores do curso de Pós-Graduação do ISCTE, em especial ao Dr. Emanuel Gamelas e ao Dr. Pedro Ferreira, pela atenção, pelo apoio, disponibilidade de material de consulta e pela amizade.

Agradeço a colaboração do meu ex. marido, Dr. Carlos Bento de Matos e do Dr. Duarte, pela amizade e contribuição na correcção dos manuscritos desta dissertação.

Agradeço aos meus colegas e amigos, em especial ao Dr. Dinis Pedro Maculuve e ao Dr. Danilo Parbato, pelas valiosas sugestões e a Maria de Jesus Langa, Alfredo Sá, Bento Gonçalves, pela atenção e apoio prestados, sobretudo pelas contribuições.

Agradeço às minhas filhas Yanara e Cláudia, e também à minha sobrinha Jessica, pelo apoio moral, carinho e pelo tempo de que foram privadas da minha companhia ao longo desta caminhada.

Muito obrigada, «Kanimambo»!

Resumo

Num contexto de desenvolvimento e enquadramento do País nas melhores práticas internacionais, Moçambique adoptou as Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF), reflectindo-as no seu Plano Geral de Contabilidade, por força da entrada em vigor do Decreto n° 70/2009, de 22 de Dezembro.

A entrada em vigor das NIRF'S em Moçambique determinou uma adaptação do Código do Imposto sobre as Pessoas Colectivas (CIRPC). A presente dissertação visou analisar as alterações que, por força das novas normas contabilísticas, foram introduzidas no CIRPC, para o que se desenvolveu uma pesquisa descritiva qualitativa com base nos normativos contabilísticos e fiscais.

Assim, foi elaborada uma matriz de equivalência das novas Normas Contabilísticas de Relato Financeiro que foram tomadas em consideração para a elaboração da Lei n° 20/2009, a qual alterou o CIRPC, tendo a dissertação analisado todos os preceitos desta Lei que reflectiram alterações legislativas resultantes da adopção das NIRF.

Com base no presente estudo, concluiu-se que, nalguns casos, existirá variação da matéria colectável, decorrente da adopção dos normativos contabilísticos internacionais e das correspondentes alterações fiscais, e nestes casos, foi determinado o sentido de tais variações. Contudo, porque o primeiro ano de aplicação das novas normas foi 2010, não foi possível quantificar se a variação global será negativa ou positiva em termos de matéria colectável.

Palavras-chave: Globalização dos Mercados. Impacto Fiscal. Adopção das NCRF. Tributação do rendimento das empresas.

JEL Classification: H25 – Business Taxes and Subsidies; H21 – Optimal Taxation

Abstract

In a context of development and accommodation of the country into the best international practices, Mozambique adopted the International Financial Reporting Standards (IFRS) by reflecting them in its accountancy general plan through of the implementation of the decree number 70/2009 from December 22nd.

The implementation of IFRS determined an adaptation on the Corporate Income Tax Code. The present dissertation aims to analyze the changes that the new accountancy norms introduced in Corporate Income Tax Code brought. So, a descriptive qualitative research was developed based on accounting and fiscal normative.

Consequently, a correlation matrix of the new accountancy norms of financial reports was elaborated and was taken into consideration for the elaboration of the Law number 20/2009 which changed the Corporate Income Tax Code. In this dissertation, it was evaluated all the precepts of this law which reflected the changes which resulted in the adoption of IFRS.

From this study, it was concluded that in some cases, there will be a variation of the tax collectable subject, from the adoption of the international accountancy normative and the correspondent fiscal changes, and from these cases, it was determined the direction of those variations.

Nevertheless, it was not possible to quantify whether the global variation will be positive or negative in terms of the collectable subject as 2010 was the first year of the application of the new norms.

Key words: Market Globalization, Fiscal Impact, Adoption of IFRS, Corporate Income Taxation.

JEL Classification: H25 – Business Taxes and Subsidies; H21 – Optimal Taxation

AGRADECIMENTOS.....	III
RESUMO	IV
ABSTRACT	V
ÍNDICE DE FIGURAS.....	VIII
ÍNDICE DE TABELAS	IX
LISTA DE SIGLAS.....	X
LISTA DE ANEXOS.....	XII
SUMÁRIO EXECUTIVO	XIII
1 INTRODUÇÃO E OBJECTIVO.....	1
2 CALENDÁRIO E REGRAS DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NIRF'S EM MOÇAMBIQUE.....	2
2.1 CALENDÁRIO DE IMPLEMENTAÇÃO	2
2.2 REGRAS PARA A PRIMEIRA APLICAÇÃO DO PGC – NIRF	4
2.2.1 Balanço de Abertura.....	4
2.2.2 Políticas Contabilísticas	5
3 TERMINOLOGIA E CONCEITOS DETERMINADOS PELA ADOPÇÃO DAS NIRF'S.....	6
3.1 ACTIVOS BIOLÓGICOS	6
3.2 MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	7
3.3 MÉTODO DO CUSTO AMORTIZADO	8
3.4 INSTRUMENTOS FINANCEIROS	8
3.5 ACTIVOS TANGÍVEIS DE INVESTIMENTO	9
3.6 ACTIVO FINANCEIRO	10
3.7 PASSIVO FINANCEIRO	11
3.8 PERDAS POR IMPARIDADES	12
3.8.1 Quantia registada ou Quantia escriturada (QE).....	13
3.8.2 Quantia recuperável (QR).....	13
3.9 JUSTO VALOR	14
3.10 ACTIVO CONTINGENTE.....	15
3.11 PASSIVO CONTINGENTE.....	16
3.12 DIFERIMENTO DE IMPOSTOS.....	17
4 RELEVÂNCIA FISCAL NA 1ª UTILIZAÇÃO DAS NIRF'S EM MOÇAMBIQUE ..	18
4.1 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS POSITIVAS E NEGATIVAS	18
4.1.1 No balanço de abertura.....	19
4.1.2 Nas políticas contabilísticas	23
4.2 REGIME DAS PROVISÕES E DAS PERDAS POR IMPARIDADES	28
4.2.1 Provisões, Passivos e Activos Contingentes.....	28

4.2.2	Imparidade de Activos.....	33
4.3	AGRICULTURA E ACTIVOS BIOLÓGICOS	37
4.4	POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS CONTABILÍSTICAS E ERROS	40
4.5	OS EFEITOS DE ALTERAÇÕES EM TAXAS DE CÂMBIO.....	45
4.6	ACTIVOS INTANGÍVEIS (PUBLICIDADE)	47
4.7	ACTIVOS TANGÍVEIS DE INVESTIMENTOS.....	49
4.8	CONTABILIZAÇÃO DE SUBSÍDIOS DO GOVERNO E DIVULGAÇÃO DE APOIOS DO GOVERNO.....	51
4.9	CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	54
4.10	INSTRUMENTOS FINANCEIROS.....	57
4.11	IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO CORRENTES E DIFERIDOS	62
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	67
6	BIBLIOGRAFIA.....	72
7	ANEXO – MATRIZ DE EQUIVALÊNCIA DAS NORMAS TIDAS EM CONSIDERAÇÃO PARA A ALTERAÇÃO DO CIPRC.....	1

Índice de Figuras

Figura 1 – Calendário de Aplicação das NCRF's em Moçambique	3
Figura 2 – Data da Eficácia das NIRF's em Moçambique.....	5
Figura 3 – Figura Ilustrativa de Categorias de Activos Financeiros	57
Figura 4 – Diferenças Temporárias	63

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Ajustamentos do Balanço de Abertura - Regras para a 1ª Aplicação	22
Tabela 2 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Ajustamentos das Políticas Contabilísticas – Regras para a 1ª Aplicação	28
Tabela 3 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nas Provisões, Passivos e Activos Contingentes.....	32
Tabela 4 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nas Imparidades de Activos	37
Tabela 5 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, na Agricultura e Activos Biológicos	40
Tabela 6 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nas Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.....	44
Tabela 7 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, Nos Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio.....	47
Tabela 8 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Activos Intangíveis (publicidade).....	49
Tabela 9 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Activos Tangíveis de Investimentos.....	51
Tabela 10 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, na Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo.....	53
Tabela 11 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Contratos de Construção.....	56
Tabela 12 – O plano de Amortização do empréstimo	60
Tabela 13 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, na Mensuração dos Instrumentos Financeiros	62
Tabela 14 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Impostos Sobre o Rendimento	66

Lista de Siglas

AFT – Activo Fixo Tangível
AI – Activo Intangível
AID – Activo por Impostos Diferidos
AR – Amortização Acumulada
ATI – Activos Tangíveis de Investimento
C – Custo
CCN – Comissões a Corretores e Negociantes
CGU – *Cash Generating Unit*
CIRPC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CT – Custos de Transporte
DF'S – Demonstrações Financeiras
EV – Encargos de Venda
FARE – Fundo de Apoio à Reabilitação da Economia
FIFO – *First In First Out*
GA – Grau de acabamento
IAS – *International Accounting Standards*
IASB – *International Accounting Standards Board*
IRPC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
JV – Justo Valor
LIFO – *Last In First Out*
LP – Longo prazo
M22 – Modelo 22
MF – Ministério das Finanças
NCRF'S – Normas de Contabilidade de Relato Financeiro
NIC'S – Normas Internacionais de Contabilidade
NIRF'S – Normas Internacionais de Relato Financeiro
OC – Outros Custos
P&D – Pesquisa e Desenvolvimento
PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PGC – NIRF - Plano Geral de Contabilidade com Base nas NIRF's
PID – Passivo por Impostos Diferidos
PME'S – Pequenas e Médias Empresas
PMR – Preço no Mercado Relevante
PPI – Perdas Por Imparidades
QE – Quantia Escriturada
QR – Quantia Recuperável
RCIRPC – Regulamento do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
RRE – Rébito a Reconhecer no Exercício

RTRA – Rédito total reconhecido anteriormente
SADC – Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral
SCE – Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial
SCSEM – Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique
TARBM – Taxas de Agências Reguladoras e de Bolsas de Mercadorias
TTD – Taxas de Transferência e Direitos
TVU – Tempo de Vida Útil
VC – Valor Contabilístico
VCo – Valor do Contrato
VR – Valor Realizável
VRL – Valor Realizável Líquido
VU – Valor de Uso

Lista de Anexos

Anexo – Identificação das Normas que foram tomadas em consideração para a alteração do CIPRC

Sumário Executivo

O recrudescimento do mercado nacional, motivado pelo fortalecimento do tecido empresarial Moçambicano, em resultado da estabilidade política nacional, tem sido um elemento catalizador do investimento directo estrangeiro e da proliferação das parcerias de empresas nacionais com empresas estrangeiras, o que permite ao País estar favoravelmente colocado face ao processo de globalização dos mercados.

As alterações que estão a ser geradas com a proliferação das parcerias de empresas nacionais com empresas estrangeiras, em que os investidores estudam minuciosamente os seus futuros parceiros, só se concretizarão se a envolvente fiscal proporcionada pelos Estados estiver dotada de leis e regras devidamente adaptadas, de modo a motivarem a confiança dos contribuintes. Com efeito, e face às mudanças que a normalização da contabilidade está a introduzir, a nível mundial, os países têm de estar preparados, sob pena de perderem o “comboio” do desenvolvimento. Foi neste contexto que o País se deparou com o desafio de adoptar as Normas Internacionais de Relato Financeiro (NCRF), de modo a harmonizar a sua contabilidade com os normativos internacionais.

É na sequência da introdução das NCRF no sistema contabilístico do País que o presente trabalho, procurou apreender a relevância contabilística - fiscal da adopção das NCRF e aferir os efeitos criados na vertente fiscal. Para a elaboração da presente dissertação, considerou-se como apropriado desenvolver uma pesquisa descritiva qualitativa, efectuada com base na informação colectada, foi analisado o impacto fiscal das normas que foram tomadas em consideração para a elaboração da Lei nº 20/2009.

Para a prossecução deste trabalho, foi elaborada uma matriz de equivalência das NCRF que foram tomadas em consideração para a elaboração da Lei nº 20/2009. De acordo com esta matriz e tomando em consideração que a Lei nº 20/2009 tem 11 artigos e cada um deles com um peso médio de 9.09% ($100\% \div 11$ artigos), o presente trabalho cobriu em mais de 70% os artigos previstos na referida Lei. Assim, foi analisado o impacto fiscal decorrente das seguintes normas: Regras Para a Primeira Implementação do PGC – NIRF; NCRF 18 – Imparidade de Activos; NCRF 24 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes; NCRF 11 – Agricultura e Activos Biológicos; NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros; NCRF 23 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio; NCRF 14 – Activos Intangíveis; NCRF 16 – Activos Tangíveis de Investimentos; NCRF 26 – Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo; NCRF 10 – Contratos de Construção; NCRF 25 – Instrumentos Financeiros e NCRF 12 – Diferimento de Impostos.

Com base no presente estudo, foi possível concluir que existirá variação da matéria colectável, decorrente da aplicação dos normativos internacionais, contudo não foi possível afirmar no seu global, se a variação será negativa ou positiva.

1 INTRODUÇÃO E OBJECTIVO

A estabilidade económica e política do País tem sido um dos elementos catalizadores do investimento directo estrangeiro e da proliferação de parcerias entre empresas nacionais e estrangeiras, bem como do próprio processo de globalização dos mercados.

Em resultado da externalização da economia, e, também, do processo de convergência rumo à unificação dos mercados¹ da região da Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral (SADC), por forma a torná-los num espaço económico mais coeso, e, à procura de uma maior transparência fiscal, surgiu a necessidade de se ter um conjunto de normas aceites internacionalmente que regulamentem as práticas contabilísticas, de modo a que a informação produzida se torne comparável com informações de companhias do mesmo grupo² ou de grupos empresariais diferentes, (Grenha *et al.*, 2009).

Daqui decorreu a necessidade de harmonização do normativo contabilístico do País com o praticado internacionalmente, tendo sido neste contexto que o País se deparou com o desafio de adoptar as Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF's), cujos principais objectivos são nomeadamente “*o de aumentar a transparência e a comparabilidade das informações financeiras, a nível internacional, o de melhorar o funcionamento do mercado de capitais, garantindo que a informação seja preparada numa base comum, e o de proteger os investidores, por forma a aumentar a confiança nos mercados financeiros, ...*”, (Ferreira, 2008:2).

¹ O processo de integração económica entre territórios ou países foi descrito teoricamente por Balassa (1960) que “*à medida que a integração económica progride, diminuem as barreiras comerciais mantidas entre os mercados participantes*”. Segundo Béla Balassa, a integração económica precede a integração política.

O pensamento de Balassa era de que, os mercados comuns supranacionais, com seu livre movimento transfronteiriço de factores económicos, geram naturalmente uma demanda por mais integração, não apenas económica (via uma união monetária) mas também política, razão pela qual, concluiu, com o tempo que as comunidades económicas evoluem naturalmente para uniões políticas.

²De acordo com o Glossário de termos constante do PGC-NIRF aprovado pelo Decreto nº 70/2009, um grupo económico é o “*conjunto de entidades constituídas por uma empresa-mãe e todas as suas subsidiárias*”. O elemento chave no grupo é a unidade de decisão ou de direcção. Para (Borges *et al.*, 1995:866) referem que, “*para a existência de um grupo devem verificar-se os seguintes requisitos: - Entidades juridicamente autónomas e Dependência dessas entidades relativamente a uma sociedade – mãe*”.

É na sequência deste imperativo de introdução das NIRF's no sistema contabilístico do País que surge a presente investigação, a qual tem como objectivo avaliar a relevância fiscal da adopção das NIRF's no imposto sobre o rendimento das empresas (IRPC) e no código que o regula (CIRPC).

Para a prossecução deste objectivo, far-se-à a comparação do normativo relevante do IRPC antes e após a entrada em vigor da Lei nº 20/2009, de 10 de Setembro, a qual procedeu à reformulação e aditamento de algumas disposições do CIRPC, em virtude da adopção no ordenamento jurídico Moçambicano, dos normativos contabilísticos baseados nas NIRF's.

De salientar que, de acordo com o capítulo 1.1 do Decreto nº 70/2009, de 12 de Dezembro, o novo Plano Geral de Contabilidade com base nas NIRF's (PGC – NIRF), é um normativo baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC's) e nas NIRF's emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Assim, as normas que serviram de base para o PGC – NIRF, são as que se encontravam em vigor em Outubro de 2008.

2 CALENDÁRIO E REGRAS DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NIRF'S EM MOÇAMBIQUE

2.1 Calendário de Implementação

O calendário de implementação das NIRF's em Moçambique, para os bancos comerciais teve início em 01/01/2007, e para o Banco Central foi em 01/01/2008, sendo que, para as empresas seguradoras e empresas de grande dimensão, o início aconteceu em 01/01/2010 e será aplicável aos rendimentos dos exercícios de 2010 e seguintes (alínea a) do nº 1 do artigo 6 do Decreto nº 70/2009), em consonância com o princípio geral de direito (nº 1 do artigo 12º do Código Civil) de que “*A lei só dispõe para o futuro*”, (ver o esquema abaixo).

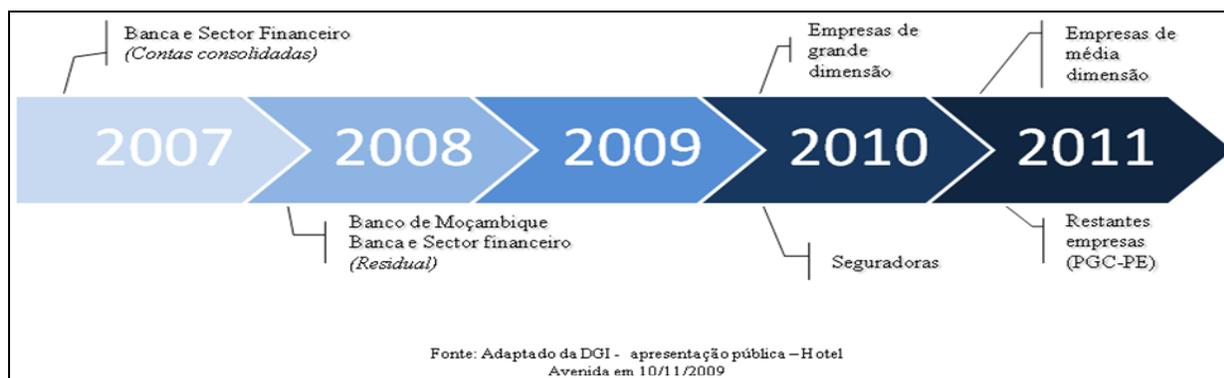


Figura 1 – Calendário de Aplicação das NCRF's em Moçambique

Finalmente, para as pequenas e médias empresas (PME's), a implementação do SCE ocorrerá em 01/01/2011 (ver o esquema acima) e será aplicável aos rendimentos dos exercícios de 2011 e seguintes. De referir, ainda, que nos casos em que o ano económico de uma empresa não é coincidente com o ano civil, a entrada em vigor verifica-se a partir do primeiro dia do mês em que se iniciar o respectivo ano económico, conforme artigo 6 do Decreto nº 70/2009, em linha, aliás, com o disposto nos números 2 e 3 do artigo 7 do CIRPC, para as pessoas colectivas que adoptem um período de tributação diferente do ano civil.

Note-se que o artigo 2, do Decreto nº 70/2009, que aprovou o sistema de contabilidade para o sector empresarial (SCE), define, no seu âmbito de aplicação, os conceitos de empresa de grande e de média dimensão³.

³ Para efeitos de aplicação do PGC – NIRF, empresas de grande dimensão (vd. nº 2 do artigo 2 do Decreto nº 70/2009) "são:

- (a) *As empresas públicas ou empresas de capitais maioritariamente públicos;*
- (b) *As sociedades cujos títulos estejam cotados na Bolsa de Valores de Moçambique ou aqueles cujos títulos estejam cotados em qualquer outra Bolsa de Valores, desde que estas tenham a sua sede em Moçambique;*
- (c) *Sociedades comerciais, que revistam qualquer dos tipos previstos no Código Comercial, que ultrapassem, com base nas suas demonstrações financeiras anuais individuais, um dos seguintes limites:*
 - (i) *Total de proveitos e ganhos igual ou superior a 1.275 Milhões de Meticais;*
 - (ii) *Total do activo líquido igual ou superior a 1.275 Milhões de Meticais;*

2.2 Regras Para a Primeira Aplicação do PGC – NIRF

De acordo com o capítulo 1.3, parágrafo 2 do Sistema de Contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique (SCSEM), aprovado pelo Decreto nº 70/2009, o objectivo destas regras e procedimentos é o de assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, de acordo com o PGC – NIRF, contenham informação de elevada qualidade e que:

- Seja transparente⁴ para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
- Proporcione um ponto de partida conveniente para a contabilização das transacções e outros acontecimentos segundo o PGC – NIRF; e,
- Possa ser gerada a um custo que não exceda os benefícios para os utentes.

2.2.1 Balanço de Abertura

No ano de adopção das NIRF's, o SCSEM preconiza no seu capítulo 1.3 – Regras para a primeira aplicação do PGC – NIRF, nº 4, que, uma entidade deve preparar um balanço de abertura de acordo com o PGC – NIRF na data de transição para as NIRF's, que inclua os denominados efeitos da transição. Estes efeitos de transição decorrem da diferença de critérios entre os

(iii) Número médio anual igual ou superior a 500 trabalhadores”.

Empresas de média dimensão (vd. nº 3 do artigo 2 do Decreto nº 70/2009) “são:

- (a) As que não se enquadrem nas alíneas a) e b) do ponto anterior; e*
- (b) As sociedades comerciais de qualquer um dos tipos previstos no Código Comercial que se enquadrem, com base nas suas demonstrações financeiras anuais individuais, num dos seguintes limites:*
 - (i) Total de proveitos e ganhos igual ou superior a 500 milhões de Meticais mas inferior a 1.275 milhões de Meticais;*
 - (ii) Total do activo líquido igual ou superior à 500 milhões de Meticais mas inferior a 1.275 milhões de Meticais; ou*
 - (iii) Número médio anual igual ou superior 250 mas inferior a 500 trabalhadores”.*

⁴ Zabiohollah Razaee, citado por Crumbley *et al.*(2005), indica a transparência como a mais importante qualidade da informação financeira.

princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA) anteriores⁵ (Decreto n° 36/2006, de 21 de Setembro), em uso pela empresa, e o normativo das NIRF's adoptado no SCE.

A data de transição é 1 de Janeiro de 2009 para as empresas de grande dimensão e empresas seguradoras, o que significa que a entidade deverá ter preparado dados comparativos desde 1 de Janeiro de 2009 (ver o esquema abaixo).

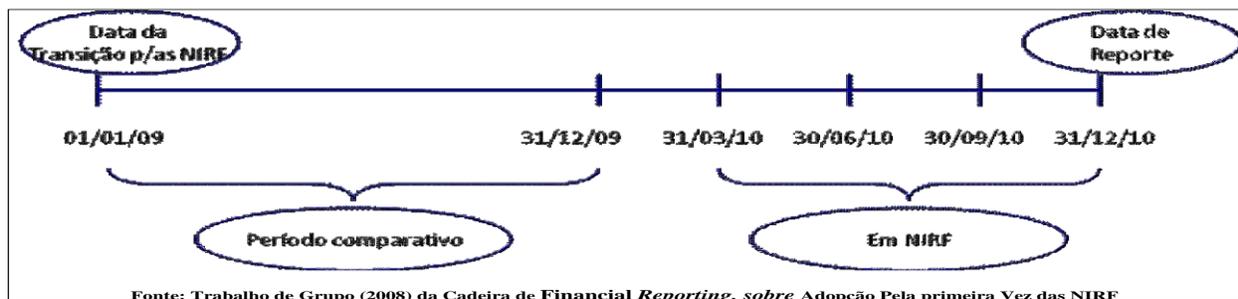


Figura 2 – Data da Eficácia das NIRF's em Moçambique

Este balanço, que será produzido em 01/01/2010, para o caso de empresas de grande dimensão e empresas seguradoras, constitui o ponto de partida da sua contabilização, segundo o PGC – NIRF, e servirá para o comparativo nas primeiras demonstrações financeiras, em conformidade com o PGC – NIRF, em 31/12/2010, de acordo com o n° 5 do mesmo capítulo.

2.2.2 Políticas Contabilísticas

Nas Políticas Contabilísticas, o n° 6 do mesmo capítulo preconiza que, tanto no balanço de abertura como nas suas demonstrações financeiras, a entidade deve adoptar políticas contabilísticas idênticas para todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras, preparadas em conformidade com o PGC – NIRF.

⁵PCGA Anteriores: “Correspondem à base de contabilidade que um adoptante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adoptar as NCRF” SNC – Projecto da Comissão de Normalização Contabilística (2008:89).

Estas políticas usadas no balanço de abertura, de acordo com as NIRF's, podem diferir daquelas que a entidade utilizou, para a mesma data, usando os seus PCGA anteriores. Assim, os ajustamentos resultantes que derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data da transição para o PGC – NIRF, devendo a entidade reconhecer esses ajustamentos directamente em **Resultados Transitados**, ou noutra categoria de capitais próprios, à data da transição para o PGC – NIRF, de acordo com o previsto no nº 8 do mesmo capítulo. Ora, esta contabilização como Resultados Transitados (conta 5.9) irá, como adiante se verá, determinar correcções fiscais.

O nº 9 do mesmo capítulo diz que, “*o princípio base para a apresentação do balanço de abertura na data de transição é o de que tal apresentação é feita em conformidade com o PGC – NIRF*”. Estabelece, porém, duas categorias de excepções para o princípio de que o balanço de abertura, seguindo o PGC – NIRF, deve estar em conformidade com cada norma:

- Isenções ou possibilidade de não aplicar algumas exigências de outras normas; e
- Proibição de aplicação do tratamento retrospectivo de alguns aspectos de outras normas.

3 TERMINOLOGIA E CONCEITOS DETERMINADOS PELA ADOPÇÃO DAS NIRF's

Com a adopção das NIRF's, vários conceitos e terminologias novas passaram a fazer parte da legislação fiscal em Moçambique. Segue-se a referência a alterações ao CIRPC determinadas pela entrada em vigor do SCSEM e em particular do PGC – NIRF.

3.1 Activos biológicos: a propósito da enumeração exemplificativa dos proveitos ou ganhos sujeitos a IRPC, a alínea a) do nº 2 do artigo 20 do CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, passou a referir o termo «Activo Biológico», que, nos termos do Glossário de Termos e Expressões constante do Capítulo 1.7 do PGC – NIRF, é definido como sendo “... *um animal ou planta vivos*”.

Estes activos estão enquadrados na classe 2 – Inventários e activos biológicos, mais especificamente na conta 2.7 – activos biológicos, de acordo com o quadro síntese do PGC – NIRF. No âmbito da actividade das empresas agrícolas, os activos biológicos integram consumíveis, quer no decurso do ciclo normal da sua actividade, quer na sua produção.

Por exemplo, se uma entidade tem um cão de guarda de instalações, esse «cão», nas contas da entidade, é reconhecido como um activo biológico, pois de acordo com a NCRF 11 constante do Decreto nº 70/2009 parágrafo 8 – Reconhecimento e Mensuração – a empresa tem o controlo sobre o «cão», neste caso, e espera que fluam benefícios económicos futuros para entidade (guardar). Mas se esse «cão» não fosse de guarda, e fosse somente de estimação, seria ainda assim um activo biológico. Outros exemplos de activos biológicos numa actividade agrícola, segundo o Decreto nº 70/2009 – NCRF 11 – parágrafo 5, podem ser, nomeadamente: carneiros, ovelhas, árvores florestais, plantações, vacas leiteiras, arbustos, vinhas, pomares, etc.

3.2 Método de Equivalência Patrimonial: a propósito da periodização do lucro tributável do IRPC, o nº 8 do artigo 18 do CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, introduziu o termo de «Método de Equivalência Patrimonial», em que, nos termos do parágrafo 34 da NCRF 20, é definido como sendo o método pelo qual “*o investimento numa associada é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia registada é aumentada ou diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida após a data de aquisição. A parte do investidor nos resultados da investida é reconhecida nos resultados do investidor*”.

Este método procura dar a equivalência dos capitais próprios do investidor na entidade investida, depois da data de aquisição, a quota-parte dos lucros ou prejuízos na associada são registados directamente na conta de investimento da sociedade, isto torna o valor contabilístico do investimento diferente ao longo dos anos. Este método é interrompido segundo (Borges *et al.*, 1995: 491) “*a partir da data em que:*

- *A empresa deixa de ter controlo ou influência significativa na associada, mas detenha no todo ou em parte, o seu investimento;*

- *Se verificarem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora; ou*
- *Quando a participação do investidor nas perdas da associada se igualar ou exceder o valor da participação na associada.”*

Se o valor da participação na associada se tornar nulo, será necessário reconhecer custos adicionais, por contrapartida do reconhecimento de uma provisão, se o investidor incorrer numa obrigação legal ou construtiva, ou efectuar pagamentos por conta da associada, (Gamelas, 2009).

3.3 Método do custo amortizado: a propósito da periodização do lucro tributável do IRPC, o nº 10 do artigo 18 do CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, passou a contar com o termo «Método do Custo Amortizado», que, nos termos do Decreto nº 70/2009 no seu capítulo 1.7, é definido como sendo “*a quantia pela qual o activo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização acumulada usando o método do juro efectivo de qualquer diferença entre essa quantia inicial e a quantia na maturidade, e menos qualquer redução (através do uso de uma conta de redução do activo) quanto à imparidade ou incobrabilidade*”.

Este é um dos métodos usados para mensurar os activos e passivos financeiros, em cada data de relato, com excepção dos passivos financeiros descritos no parágrafo 46 da NCRF 25, constante no Decreto nº 70/2009. Por exemplo, (1) os títulos em obrigações, que a entidade adquire e detém até à maturidade, (2) as mensurações subsequentes de empréstimos por obrigações, (3) os activos financeiros que sejam excluídos da mensuração ao justo valor e que tenham maturidade fixada, etc., são mensurados pelo custo amortizado.

3.4 Instrumentos Financeiros: a propósito da periodização do lucro tributável do IRPC, o nº 10 do artigo 18 do CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, passou a contar com o termo de «Instrumentos Financeiros», não obstante o artigo 59 do CIRPC já contemplar os instrumentos

financeiros derivados⁶ e estes satisfazerem a definição de um instrumento financeiro. Nos termos do Decreto nº 70/2009, no seu capítulo 1.7, instrumento financeiro é definido como sendo, “qualquer contrato que dá origem a um activo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de uma outra entidade”.

Por exemplo, os títulos em acções, os empréstimos por obrigações, convertíveis ou não, são instrumentos financeiros. Por outro lado, não são instrumentos financeiros, por exemplo, os direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados, etc.

3.5 Activos Tangíveis de Investimento: a enumeração exemplificativa do que não é considerado proveito ou ganho sujeito a IRPC, a alínea b) do nº 3, do artigo 20 do CIRPC, alterado pela Lei nº20/2009, passou a referir não serem proveitos ou ganhos do exercício os resultantes de aumentos de valor de mercado dos “activos tangíveis de investimento”. Ora o termo «Activos Tangíveis de Investimento», no capítulo 1.7 do PGC – NIRF, é definido como sendo um “*activo (um terreno, um edifício ou parte de um edifício, ou ambos) detido pelo proprietário, ou pelo locatário numa locação financeira, para obter rendas ou para o valorizar, ou para ambos, e que não seja:*

(a) *Para usar na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos;*
ou

(b) *Para vender no decurso normal da actividade”.*

Por exemplo, se uma empresa de locação faz um contrato de locação financeira com uma outra entidade, com o fim de entregar uma aeronave em troca de uma série de pagamentos de rendas, que dá à entidade o direito de usar a aeronave por um período de tempo acordado, esta aeronave, para a empresa de locação, enquadra-se no grupo de activos tangíveis de investimento. A empresa locadora não usa esta aeronave no decurso normal da sua actividade nem na sua produção, mas sim com um intuito de locação. Situação semelhante pode acontecer com

⁶ A IAS 32 (2000: §AG15) refere que, “os instrumentos financeiros incluem instrumentos primários (tais como contas a receber, contas a pagar e instrumentos de capital próprio) e instrumentos financeiros derivados (tais como opções financeiras, futuros e forwards, swaps de taxas de juro e swaps de moeda)”.

entidades que não tenham como objecto a locação, mas, por um ou por outro motivo, podem ter activos tangíveis que não usam no decurso normal da sua actividade, e o objectivo destes bens serem alugados a outrem, ou simplesmente para o valorizarem. Estes bens enquadram-se no grupo de activos fixos tangíveis de investimento.

3.6 Activo Financeiro: a enumeração exemplificativa do que não é considerado proveito ou ganho sujeitos a IRPC, a alínea c) do nº 3 do artigo 20 do CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, passou a citar o termo de «Activo Financeiro», em que, nos termos do Decreto nº 70/2009, no seu capítulo 1.7, um activo financeiro é definido como sendo, “*qualquer activo que representa:*

(a) *Dinheiro;*

(b) *Um instrumento de capital próprio de outra entidade;*

(c) *Um direito contratual:*

(i) *De receber dinheiro ou outro activo financeiro de outra entidade; ou*

(ii) *De trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições potencialmente favoráveis para a entidade.*

(a) *Um contrato que pode ser (ou será) liquidado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que é:*

(i) *Um não derivado em relação ao qual a entidade está ou pode estar obrigada a receber um número variável dos seus instrumentos de capital próprio; ou*

(ii) *Um derivado que pode ser (ou será) liquidado por uma forma diferente que não seja pela troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da entidade.*

(iii) *Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da entidade”.*

As entidades podem por motivos de, por exemplo, obter ganhos a partir de flutuações de curto prazo no preço, de obter lucros no curto prazo, etc. investir em activos financeiros. Os activos financeiros podem ser por exemplo: os títulos em acções que a entidade detém, obrigações e títulos de participação, títulos da dívida pública, as aplicações de excedentes de tesouraria, etc. Estes activos podem ter carácter permanente ou temporário na entidade, dependendo da finalidade a que eles estejam adstritos na entidade (especulação ou investimento de carácter permanente). De referir que, o antigo PGC, no seu capítulo 4 – Quadro e código de contas, designava estes activos financeiros por «Títulos Negociáveis» e faziam parte da conta (1.7).

3.7 Passivo Financeiro: a enumeração exemplificativa do que não é considerado proveito ou ganho sujeitos a IRPC, a alínea c) do nº 3 do artigo 20 do CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, passou a referir o termo de «Passivo Financeiro», em que, nos termos do Decreto nº 70/2009, no seu capítulo 1.7, um passivo financeiro é definido como sendo, “*qualquer passivo que representa:*

(a) *Uma obrigação contratual:*

(i) *De entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma entidade; ou*

(ii) *De trocar activos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade em condições potencialmente desfavoráveis para a entidade; ou*

(a) *Um contrato que pode ser (ou será) liquidado nos instrumentos de capital próprio da própria entidade e que é:*

(i) *Um não derivado em relação ao qual a entidade está ou pode estar obrigada a entregar um número variável dos seus instrumentos de capital próprio; ou*

(ii) *Um derivado que não pode ser (ou será) liquidado por uma forma diferente que não seja pela troca de uma quantia fixa em dinheiro ou outro activo financeiro por um número fixo dos instrumentos de capital próprio da entidade.*

(iii) *Para esta finalidade, os instrumentos de capital próprio da entidade não incluem instrumentos que sejam eles próprios contratos para futuro recebimento ou entrega dos instrumentos de capital próprio da entidade”.*

Um instrumento financeiro, conforme o preceituado no Decreto n° 70/2009, no capítulo 1.7, é um contrato que dá origem a um activo financeiro numa entidade que adquire, por exemplo, títulos de participação e gera um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio de outra entidade que cede o título de participação. Por exemplo, as entidades com problemas deficitários de tesouraria ou com necessidades de financiamento, podem recorrer a empréstimos por emissão de obrigações (empréstimo obrigacionista). Estes títulos de obrigações são passivos financeiros, porque a entidade fica obrigada a entregar o dinheiro ao detentor da obrigação quando este vença.

3.8 Perdas por Imparidades: a propósito da enumeração exemplificativa dos custos ou perdas, sujeitos a IRPC, a alínea h) do artigo 22 do CIRPC, alterado pela Lei n° 20/2009, passou a referir o termo de «Perdas por Imparidades», em que, nos termos do capítulo 1.7 do PGC – NIRF, “*é a parte da quantia registada de um activo que excede a sua quantia recuperável*”.

A subsecção III do CIRPC, mudou a terminologia para «Regime das Provisões e das Perdas por Imparidade» e também artigo 28, que faz parte integrante desta subsecção, para «Provisões e perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis», uma vez que deixam de existir provisões para fazer face às potenciais incobranças das dívidas a receber e das potenciais perdas de valor dos inventários, ou seja, deixam de existir provisões para as contas activas e passam a existir imparidades. De referir que, de acordo com o PGC – NIRF no seu capítulo 1.5 – Código de contas, as imparidades passam a fazer parte das seguintes classes:

- Classe 2 – Inventários e activos biológicos, com a designação de «ajustamentos para o valor realizável líquido» (conta 2.9);
- Classe 3 – Investimentos de capital, com a designação de «imparidades acumuladas de investimento de capital» (conta 3.9); e

- Classe 4 – Contas a receber, contas a pagar, acréscimos e deferimentos, com a designação de «perdas por imparidade acumuladas de contas a receber» (conta 4.7).

Os conceitos a seguir apresentados estão associados à definição de perdas por imparidades, acima enunciada, designadamente:

3.8.1 Quantia registada ou Quantia escriturada (QE): nos termos do capítulo 1.7 do PGC – NIRF, aprovado pelo Decreto nº 70/2009, a quantia registada é definida como sendo, “*quantia pela qual um activo é reconhecido após deduzir quaisquer amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas ou um passivo reconhecido*”. A quantia escriturada é, por outras palavras, o valor líquido de um activo. Esquemáticamente temos:

$$\mathbf{QE = VO - AR - PPI} \quad \mathbf{(1)}$$

3.8.2 Quantia recuperável (QR): nos termos do capítulo 1.7 do PGC – NIRF, aprovado pelo Decreto nº 70/2009, a quantia recuperável é definida como sendo, “*valor mais elevado entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso*“, significando que, esta quantia, tanto pode ser o valor de uso do bem activo /unidade geradora de caixa ou, o justo valor (JV) menos os custos de venda⁷ atribuídos a esse bem activo/ unidade geradora de caixa, dependendo do valor maior de um deles (valor de uso e JV menos os custos de venda).

3.8.2.1 Valor de uso (VU): nos termos do PGC – NIRF, no seu capítulo 1.7, o valor de uso é definido como sendo, “*... o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que provenham de um activo ou unidade geradora de caixa*“. Nesta definição, não se teve em conta o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados da alienação do bem, no final de sua vida útil.

Para o seu cálculo, tem que se dispor de bases para estimar os fluxos de caixa futuros, usando, por exemplo, bases orçamentais ou previsões financeiras mais recentes aprovados pela gerência

⁷ A IAS 36 (1998: §6) refere que, “*justo valor menos os custos de vender é a quantia a obter da venda de um activo ou unidade geradora de caixa numa transacção entre partes conhecedoras e dispostas a isso, sem qualquer relacionamento entre elas, menos os custos de alienação*”.

e, sobretudo, tem que se dar maior ponderação a evidências externas. Por outro lado, tem que se determinar o valor da taxa de desconto a usar.

Na sua essência, as perdas por imparidades são perdas de valor em activos, embora existam activos em que não faz sentido falar-se em imparidades (inventários), decorrentes, por exemplo, do seu uso ou utilização. Estas perdas por imparidades, em existências ou inventários, designam-se por ajustamentos. Note-se que o PGC – NIRF, no seu capítulo 1.5 – Códigos de contas, faz alusão a ajustamentos, para o valor realizável líquido, na conta (2.9).

As perdas por imparidades correspondem ao excedente da quantia escriturada (ou valor contabilístico) de um activo, ou uma unidade geradora de caixa⁸, em relação à sua quantia recuperável (resultante da aplicação de critérios de mensuração).

De acordo com (Ferreira, P. 2009), os activos sujeitos a perdas por imparidades podem agrupar-se em 2 categorias:

1. As dívidas a receber, respeitantes a clientes, fornecedores, pessoal, accionistas ou sócios e outras dívidas a receber; e,
2. Os investimentos, mais concretamente, os investimentos financeiros, propriedades de investimento, activos fixos tangíveis, activos fixos intangíveis, investimentos em curso e activos não correntes detidos para venda.

De uma forma inversa, não estão sujeitos a perdas por imparidades apenas 2 tipos de activos: os meios financeiros (terminologia usada no PGC – NIRF, no quadro de contas) e as dívidas a receber do estado e outros entes públicos e, os activos financeiros valorizados ao JV .

3.9 *Justo valor*⁹ (*valor de mercado por referência a uma bolsa de valores*): a enumeração exemplificativa do que não é considerado proveitos ou ganhos sujeitos a IRPC, as alínea b) e c)

⁸ A IAS 36 (1998:§6) refere ainda que, “*uma unidade geradora de caixa é o mais pequeno grupo identificável de activos que seja gerador de fluxos de caixa e que seja em larga medida independente dos fluxos de caixa de outros activos ou grupos de activos*”.

do nº 3 do artigo 20, bem como, da enumeração exemplificativa do que não é dedutível para efeitos fiscais, a alínea k) do artigo 36 CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, passaram a referir o termo de «Valor de mercado», não obstante o nº 4 do artigo 37 do CIRPC já o contemplar no geral, isto é, por referência ou não a uma bolsa de valores, que mais adiante veremos a relevância fiscal daqui decorrente. Nos termos do Decreto nº 70/2009, no seu capítulo 1.7, o justo valor é definido como sendo, “*a quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas numa transacção em boa fé*”.

Por exemplo, se uma entidade tem as acções cotadas numa bolsa de valores, essas acções nesse mercado secundário são transaccionados a um justo valor de mercado, ou seja, o justo valor¹⁰ é o valor, que o mercado está disposto a dar ou pagar, pelos títulos nessa data.

Os conceitos de perdas por imparidades e de justo valor, obrigam a que, de uma forma geral, todas as rubricas das demonstrações financeiras sejam sujeitas constantemente a aumentos e reduções, procurando reflectir as próprias tendências do mercado. Assim, as organizações têm que fazer o teste de imparidade aos seus activos a cada data de relato, para avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, devendo a entidade, para tal, considerar as fontes externas e internas de informação.

3.10 Activo contingente: Não obstante o artigo nº 28 do CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, não mencionar este termo, apesar do ordenamento jurídico contemplar a NCRF 24, que trata das provisões, e estas só contemplarem activos e passivos contingentes, nos termos do Decreto nº 70/2009, no seu capítulo 1.7, um «activo contingente» é definido como sendo “*possível activo*”

⁹ Note que na Lei nº 20/2009, não está tácito o termo de justo valor, mas sim, valor de mercado e este, deve ter por referência uma bolsa de valores. Mas como uma das formas de se determinar o justo valor, é o valor de mercado do activo se este activo estiver cotado numa bolsa de valores, o valor de mercado é o valor de cotação em bolsa e, logo, o justo valor. De referir que, Araújo (2009:8), também fez menção de «justo valor ou valor de mercado», na Conferência de Aplicação das IFRS/IAS à Determinação do Lucro no IRC.

¹⁰ Sá (2008), refere que, “*O «justo valor» imposto pelas normas internacionais de contabilidade é referido como sendo o responsável pela crise financeira, com reflexos em todo mundo*”. Ferreira R., (2008), é unânime ao afirmar que, “*...Geraram-se empolamentos do Capital Próprio, em resultado de os activos passarem a ser valorizados pelos critérios ditos de justo valor ...*”

que tem origem em acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos que a entidade não controla totalmente”.

Estes activos surgem, normalmente, de acontecimentos não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a entidade. De acordo com a NCRF 24 os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras, para evitar registar-se um rendimento que nunca será realizado, sendo que, se houver evidências de que o activo será realizado, então deixam de ser contingentes.

Por exemplo, uma empresa de Dubai celebra um contrato de venda de electrodomésticos com empresa revendedora (Nguenha Lda.). No contrato há uma cláusula em que estipula que a empresa Nguenha só irá receber a comissão de venda após decorrido o tempo de garantia (1 ano) dos respectivos electrodomésticos.

As comissões das vendas efectuadas pela empresa Nguenha, durante o ano de 2009, como a empresa ainda não sabe que a venda terá sucesso (produto não devolvido), dado que a garantia ainda não expirou, em 31/12/2009 estas comissões são considerados como **activos contingentes** e a empresa Nguenha deve divulgá-los.

3.11 Passivo contingente: À semelhança do referido quanto ao activo contingente, o artigo nº 28 do CIRPC, alterado pela Lei nº 20/2009, não prevê este termo, apesar do ordenamento jurídico contemplar a NCRF 24. Esta norma, que trata das provisões, as quais só contemplam activos e passivos contingentes, nos termos do Decreto nº 70/2009, no seu capítulo 1.7, um «passivo contingente» é:

- (a) Uma obrigação possível que tem origem em acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que a entidade não controla totalmente; ou*
- (b) Uma obrigação presente que tem origem em acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:*

(i) *não é provável que será exigido um fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou*

(ii) *a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.*”

Por exemplo, uma entidade oferece aos seus trabalhadores um jantar em Abril de 2009, alusivo à comemoração do seu aniversário, no restaurante Nhaga. Durante essa madrugada morreram 5 trabalhadores, possivelmente por a comida estar estragada.

Após o ocorrido, foram iniciados procedimentos legais com vista à responsabilização do restaurante Nhaga para fins indemnizatórios. À data do período findo em 31.12.2009, os advogados do restaurante ainda não tinham nenhuma informação do desenrolar do processo, mas, perante os factos, a convicção deles era de que o restaurante Nhaga não seria considerado culpado, deste modo, não existe portanto uma provável obrigação, numa base de evidência disponível, pelo que deve-se considerar esta possível obrigação como um **passivo contingente** e o restaurante Nhaga deve divulgá-los nas suas DF'S.

3.12 Diferimento de Impostos: da enumeração do que não é considerado proveito ou ganho sujeito a IRPC, a alínea d) do nº 3, do artigo 20 do CIRPC, alterado pela Lei nº20/2009, passou a referir o termo «Diferimento de Impostos», apesar de no Decreto nº 70/2009 não incluir esta definição, de acordo com Ribeiro (2003: IX), o «diferimento do imposto» “...*constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para o momento posterior à ocorrência do originário facto gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro ...*”

Por exemplo, nas despesas de constituição, despesas com aumento de capital e os gastos com estudos de P&D que são registados na contabilidade como custos do período quando incorridos, e, conseqüentemente, fazendo parte do resultado contabilístico, mas, para efeito de apuramento do resultado fiscal¹¹, somente a terça parte é dedutível, ficando os dois terços destas despesas

¹¹ A luz da Portaria nº 20817, são capitalizados e amortizados durante 3 exercícios económicos.

como componentes positivas do imposto diferido, isto é, um **imposto diferido activo** ou um **activo por impostos diferidos** (AID) e são mensurados de acordo com a taxa de imposto em vigor na data em que o AID for realizável.

Como se pode constatar, o diferimento do imposto adia, dilata ou posterga, a obrigação fiscal para um momento futuro, isto é, o facto jurídico tributário ocorre, porém, os efeitos tributários serão gerados em momento posterior futuro, (Ribeiro, 2003).

4 RELEVÂNCIA FISCAL NA 1ª UTILIZAÇÃO DAS NIRF'S EM MOÇAMBIQUE

Como vimos, a adopção das NIRF's para o ordenamento jurídico Moçambicano, obrigou à reformulação do CIRPC. Assim, foi aprovada a Lei nº 20/2009, que altera algumas disposições do CIRPC¹², cujo principal objectivo é o de reformular o CIRPC em face da adopção das NIRF's.

Nos termos do prescrito no Decreto nº 70/2009, capítulo 1.1, no parágrafo 3 *in fine*, e dado que as normas que serviram de fonte de inspiração para a elaboração do PGC – NIRF não tiveram uma tradução integral nem oficial das NIC's e NIRF's, emitidas pelo IASB, para o presente trabalho far-se-à a complementaridade das normas do IASB com as que estão no PGC – NIRF.

4.1 Variações Patrimoniais Positivas e Negativas

No decurso da actividade da empresa, ocorrem factos patrimoniais quantitativos, que modificam o património da empresa, quer negativa quer positivamente. De entre estes factos ocorrem alguns que não estão reflectidos nos resultados líquidos do exercício, sendo a estes últimos que o CIRPC se refere quando utiliza o termo «variações patrimoniais negativas ou positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício» (vd. artigos 21º e 24º do CIRPC). Carlos (2010:186), refere “... *embora o rendimento líquido do período seja o ponto de partida para o apuramento do IRC deve ter-se presente que o lucro tributável se alcança somando ou subtraindo àquele resultado as*

¹² Altera os artigos nºs 18, 20, 21, 22, 24, 26, 28, 36 e 40. Elimina também a alínea h) do artigo 68 e introduziu os artigos nºs 36-A e 41-A.

variações patrimoniais que não estando aí reflectidas, concorram para o lucro tributável e efectuando as correcções fiscais resultantes da lei". Como exemplo deste tipo de variações, temos as correcções efectuadas aos Resultados Transitados.

A reformulação dos artigos nºs 21 e 24 do CIRPC, que tratam das variações patrimoniais, positivas ou negativas, não reflectidas no Resultado do Exercício, surge como consequência de minimizar os efeitos fiscais advindos da aplicação das regras para a primeira aplicação do PGC – NIRF, dado que estas regras produzirão relevância fiscal, face aos normativos nacionais, por força dos procedimentos que afectam o balanço de abertura e dos ajustamentos nas políticas contabilísticas.

4.1.1 No balanço de abertura

As reclassificações exigidas pelo PGC – NIRF, no balanço de abertura, provocaram aumentos ou diminuições na conta de Resultados Transitados. Estes resultados, como não eram **imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos** em 31/12/2009 e, de acordo com o CIRPC nº 2 do artigo 18, são imputáveis ao exercício de 2010, poderão, conseqüentemente, originar variações patrimoniais (positivas ou negativas), as quais, de acordo com os nº 1 dos artigos 21 e 24 do Código do IRPC, respectivamente, concorrem para a formação do lucro tributável.

As alterações que podem afectar o balanço de abertura são aquelas onde existem diferenças de critério, nomeadamente:

- a) **Os Encargos de investigação e desenvolvimento; de constituição e organização da empresa; de estudos e projectos industriais, comerciais e de aumento de capital**, que eram, segundo o PGC anterior, considerados como *activos intangíveis*, e que, segundo o PGC – NIRF, capítulo 1.3 - Regras para a primeira aplicação do PGC – NIRF, são considerados *gastos de exploração*. Assim, há que transferir os valores destas contas e das respectivas amortizações acumuladas para Resultados Transitados. Sem prejuízo do nº 1 e 2, da Divisão 2 – Activo Incorpóreo –, da portaria nº 20817. (vd. Tabela 1);

- b) **A valorização de inventários:** segundo o PGC anterior, no capítulo 4 – Critérios valorimétricos, parágrafo 4.3, era definido, como um dos critérios de valorização das saídas de existências, o LIFO¹³ (valorização das saídas ao custo dos últimos itens entrados). Este critério já não é aceite, segundo o PGC – NIRF, no seu capítulo 1.3 - Regras para a primeira aplicação do PGC – NIRF, bem como, do nº 2 do artigo 5 do regulamento do CIRPC (RCIRPC), alterado pelo Decreto nº 68/2009 de 11 de Dezembro.

O LIFO é a fórmula oposta do FIFO, ela assume que a unidade do inventário adquirida por último será a primeira a ser vendida/consumida. O resultado é que os custos correntes são confrontados às vendas correntes nas DF'S, originando a melhoria dos resultados reportados. Contudo, no balanço o inventário é reflectido aos preços mais antigos, com pouco ou nenhum relacionamento aos custos correntes. A valorização dos inventários aos preços menos recentes é usualmente não aceitável, porque a valorização não está correlacionada aos custos actuais aos quais o inventário foi adquirido, (Vorster *et al.*, 2008).

Assim, para as empresas que utilizavam o critério atrás mencionado, ao optarem por adoptar os critérios FIFO (primeiros itens a entrar são os primeiros a sair) ou o do custo médio, terão que ser *processados ajustamentos nos stocks, por contrapartida de Resultados Transitados*, dos quais resultará, conseqüentemente, o aumento do lucro tributável (vd. Tabela 1);

- c) **Classificação dos activos financeiros (instrumentos financeiros activos):** de acordo com o PGC anterior – critérios valorimétricos, parágrafo 5.2 – para as imobilizações financeiras que, à data de encerramento de contas, tivessem um valor abaixo do respectivo valor de mercado, esta diferença seria coberta pela constituição de uma provisão, podendo esta ser reduzida, ou anulada, quando deixassem de subsistir os motivos que levaram à sua constituição.

¹³ “The cost of inventories should be assigned by using the first-in, first-out (FIFO) or weighted average cost formulas. The LIFO formula (last in, first out) is not permitted by the revised IAS 2”, ACCA, Paper F7 (2009:261).

O PGC – NIRF, no seu capítulo 1.4, página 129, parágrafo 43, refere que “ (*...uma entidade deve mensurá-los pelo seu justo valor, acrescido, nos casos dos activos financeiros, ou passivos financeiros, que não sejam mensurados pelo justo valor, por via de resultados, dos custos de transacção que sejam directamente atribuíveis à aquisição ou emissão do activo financeiro ...*)”, logo, as empresas deverão efectuar **ajustamentos necessários nestes activos**, em contrapartida de **Resultados Transitados**, os quais irão afectar o apuramento da matéria colectável, dependendo se o valor de mercado for nessa data, superior, ou não, às provisões acumuladas (vd. Tabela 1); e

- d) **Mudanças de critérios de amortização dos activos fixos:** de acordo com o PGC – NIRF, os bens do activo fixo tangível são amortizados por componente, se o custo da componente do bem for significativo em relação ao seu custo total e, com taxas de amortização diferentes, consoante a vida útil esperada de cada componente do bem, devendo, no final de cada período contabilístico, rever-se a vida útil esperada de cada componente do bem. O PGC anterior preconizava a amortização tendo em linha de conta o valor global do bem.

Assim, desta alteração de critérios, resultarão ajustamentos dos valores das amortizações, os quais implicarão variações que, não sendo aceites fiscalmente, irão causar variações, no âmbito do apuramento da matéria colectável (vd. Tabela 1).

Tabela 1 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Ajustamentos do Balanço de Abertura - Regras para a 1ª Aplicação

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
1. Meios Imobilizado Incorpóreo e resultados transitados: Os Encargos de investigação e desenvolvimento; de constituição e organização da empresa; de estudos e projectos industriais, comerciais e de aumento de capital (vd. a alínea a)).	Activos intangíveis	Gasto de exploração quando incorrido.	Sem variação da matéria colectável (vd. nº 1 e 2 da Divisão 2 - activo incorpóreo -, da Portaria nº 20817)
2. Inventários e resultados transitados: Valorização de inventários (vd. a alínea b)).	Custo médio ponderado, custo-padrão, custo de identificação específica, FIFO, LIFO e provisão para depreciação dos meios circulantes materiais	Método do custo - padrão ou método de retalho, custo de identificação específica, FIFO, custo médio ponderado e ajustamentos para o VRL.	Aumento da matéria colectável
3. Activos financeiros e resultados transitados (vd. a alínea c)).	No fim do período se o valor estiver abaixo do valor de mercado – cria-se uma provisão	Devem ser mensurados pelo seu JV + custos de transacção	<u>Varição nula.</u> Mas se a provisão, não tiver sido constituída c/referência a uma bolsa de valores, <u>haverá correcções fiscais</u>

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
4. Activo imobilizado, Amort. Acumuladas e resultados transitados (vd. a alínea d)).	Pelo valor global do bem, com base no tempo de vida útil definida pelo fabricante. Na prática utiliza-se rigorosamente os critérios fiscais	Por componente se for um valor significativo, com base nas estimativas de vida útil e a quantia amortizável não considera o valor residual.	Variação da matéria colectável

4.1.2 Nas políticas contabilísticas

As políticas contabilísticas devem ser seleccionadas e aplicadas de forma consistente¹⁴, de modo que, as DF’S espelhem informações mais fiáveis e relevantes. Nos ajustamentos resultantes das mudanças de políticas contabilísticas, um novo adoptante pode optar, ou não, pelo uso de uma ou mais das isenções previstas nas regras para a primeira aplicação do PGC – NIRF.

É importante reforçar que as entidades ao aplicarem estas isenções não devem, sobretudo, tomar em atenção, apenas os objectivos das demonstrações financeiras (DF’s), que, de acordo com o preceituado no quadro conceptual do Decreto n° 70/2009, visam proporcionar informações credíveis sobre a posição financeira da entidade, o seu desempenho e as alterações da posição financeira, para que ela seja útil a um conjunto alargado de *stakeholders*, de modo a poderem tomar decisões económicas. Por outro lado, devem também ter em conta a relação custo – benefício da aplicação destas isenções. Caso um adoptante pela primeira vez não use as isenções previstas nestas regras, de acordo com o PGC – NIRF, segue-se:

¹⁴ Salvo se, uma outra norma exigir ou permitir a não aplicação retrospectiva de uma política contabilística. De acordo com o Decreto n° 70/2009.

- a) **Para as Concentrações de actividades empresariais:** de acordo com a IFRS 3 (1998:§14), *“todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método de compra”*.

Uma entidade ao aplicar retrospectivamente a IFRS 3, afectará, negativamente ou positivamente, os Resultados Transitados e o *goodwill*, dependendo da variação, negativa ou positiva, no preço de mercado dos activos, passivos, e passivos contingentes identificáveis da adquirida pelos seus JV nessa data. Segundo a alínea c) do nº 3 do artigo 20 e da alínea k) do nº 1 do artigo 36 do CIRPC, é um custo dedutível para efeitos fiscais ou um proveito ou ganho fiscal, respectivamente, consoante for avaliação negativa ou positiva no JV, para as empresas cotadas numa Bolsa de Valores. Dado que se trata de um ajustamento a processar directamente na conta de Resultados Transitados, conjugando com o plasmado nos artigos 21 e 24 do IRPC, concorre para a formação do lucro tributável.

Dado que estes ajustamentos provocarão variações nos activos ou passivos por impostos diferidos, consoante a avaliação for positiva ou negativa no JV, respectivamente, segundo a alínea d) do nº 3 do artigo 20 do CIRPC, não são considerados como proveitos ou ganhos do exercício, devendo as entidades proceder à sua correcção fiscal.

Por outro lado, a alínea a) do nº 3 do artigo 20 do CIRPC, refere que não são considerados proveitos ou ganhos do exercício os resultantes de operações de concentração de actividades empresariais, desde que os bens, direitos e obrigações transferidos, constituam uma universalidade. Assim, nestes casos, as entidades terão de corrigir a matéria colectável (vd. Tabela 2).

- b) **No Justo valor ou revalorização como custo considerado:** ao optar-se por valorizar um activo fixo tangível, uma propriedade de investimento ou um activo intangível, pelos seus valores justos, antes da data de transição para as NIRF's, e usarem-se esses justos valores como custos considerados na data de transição, caso a entidade esteja cotada numa bolsa de valores, de acordo com a alínea c) do nº 3 do artigo 20 e a alínea k) do nº 1 do artigo 36 do

CIRPC, tal procedimento implicará aumentos ou diminuições do lucro tributável, consoante essas valorizações sejam positivas ou negativas. Dado tratar-se de um ajustamento a fazer-se directamente em Resultados Transitados, de acordo com os artigos 21 e 24 do CIRPC, o mesmo concorre para a formação do lucro tributável.

De referir que, nos casos de empresas não cotadas em Bolsa de Valores, se estas optarem por actualizar o valor dos seus activos, os custos/proveitos advindos dos ajustamentos, não são aceites fiscalmente, pelo que terá de ser ajustada a matéria colectável (vd. Tabela 2).

- c) **Nos Benefícios dos empregados:** a entidade ao optar por reconhecer todos os ganhos e perdas actuariais cumulativos, à data de transição para as NIRF's, terá como consequência o aumento ou diminuição de Resultados Transitados, consoante seja um ganho ou uma perda, respectivamente, o que implicará uma alteração, positiva ou negativa, das variações patrimoniais, sendo que estas, de acordo com o preceituado nos artigos 21 e 24 do CIRPC, concorrem para a formação do lucro tributável do ano de 2010, (vd. Tabela 2).
- d) **Activos e passivos de subsidiárias, de associadas e de empreendimentos conjuntos:** nesta isenção existem 2 casos a seguir:
- A. Uma subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto) adopta o PGC – NIRF depois da empresa – mãe: dado que ela deve mensurar os seus activos e passivos pelos valores incluídos nas contas consolidadas da empresa - mãe, com base na data de transição da subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto) para as NIRF's, a subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), deve fazer os ajustamentos nas suas contas, devido, entre outras, a diferenças de políticas contabilísticas e mensurações que dependam da data de transição para as NIRF's. Estes ajustamentos farão variar os Resultados Transitados, e terão impacto nas variações patrimoniais, positivas e negativas, consoante seja o aumento ou a diminuição do valor em causa, pelo que, de acordo com os artigos 21 e 24 do CIRPC, elas concorrem para o lucro tributável.

De ressaltar que estas diferenças advêm de ajustamentos feitos pela empresa - mãe, no acto da sua transição para as NIRF's, significando que ela mensurou os seus activos/passivos com base nos justos valores naquela data. Caso não estejam em conformidade com a alínea k) nº 1 do artigo 36 do CIRPC, estas não concorrem para a determinação do lucro tributável (vd. Tabela 2).

- B. No caso contrário, se a empresa - mãe se torna adoptante pela primeira vez, mais tarde do que a sua subsidiária (ou associada ou empreendimento conjunto), ao preparar as contas consolidadas com estas regras, e, em paralelo com a IFRS 1, é preconizado que a entidade mensure os activos e passivos da subsidiária pelas mesmas quantias escrituradas nas contas individuais da subsidiária, depois de efectuar ajustamentos para efeitos de consolidação e processar a contabilização pelo método de equivalência patrimonial.

Estes ajustamentos, para além de afectarem os activos (*Goodwill*), passivos, e interesses minoritários, irão afectar os Resultados Transitados, ou seja, as variações patrimoniais, negativas ou positivas, sendo que o CIRPC (nº 8 do artigo 18), refere que, quaisquer variações patrimoniais relevadas na contabilidade em consequência da utilização do método de equivalência patrimonial para valorizar os investimentos em associadas, não concorrem para a determinação do lucro tributável de 2010, devendo ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais, no exercício em que se verifica o direito aos lucros.

De referir ainda, neste ponto, que os resultados de diferimento de impostos, de activos e passivos, por impostos diferidos advindos destes ajustamentos, de acordo com a alínea d) do nº 3 do artigo 20 do mesmo código, ***não são considerados proveitos ou ganhos, não concorrendo, assim, para a determinação do lucro tributável de 2010*** (vd. Tabela 2).

- e) **Nas designações de instrumentos financeiros previamente reconhecidos:** ao indicar um instrumento financeiro como activo ou passivo, pelo justo valor, na data de transição para as NIRF's, dependendo do preço de mercado para as empresas cotadas em bolsa de valores, de

acordo com as alíneas c) do nº 3 do artigo 20 e k) do nº 1 do artigo 36 do CIRPC, é considerado proveito ou ganho do exercício e os custos são fiscalmente aceites, concorrendo, deste modo, para a formação do lucro tributável de 2009. Mas, como se tem aludido nos pontos anteriores, estes ajustamentos dizem respeito a Resultados de Exercícios Anteriores, logo, conjugando com o plasmado nos artigos 21 e 24 do IRPC, concorrem para a formação do lucro tributável de 2010, (vd. Tabela 2).

- f) **Nos custos dos empréstimos obtidos:** se a entidade optar por aplicar a NCRF 27 – Custos de Empréstimos Obtidos, aos custos dos empréstimos obtidos, relacionados com activos elegíveis, cuja data de início de capitalização se inicie em, ou após a data da primeira aplicação do PGC – NIRF, de acordo com a alínea c) do nº 1 do artigo 22 do CIRPC, são custos fiscalmente aceites.

Caso a entidade designe uma data anterior à da 1ª aplicação do PGC – NIRF, de acordo com as regras previstas no parágrafo 18 (b), das isenções previstas no Decreto nº 70/2009, como a quantia de custos dos empréstimos obtidos elegíveis para capitalização deve ser determinada pela aplicação de uma taxa de capitalização aos dispêndios respeitantes a esse activo, devendo a taxa de capitalização ser a média ponderada dos custos de empréstimos obtidos, aplicável aos empréstimos contraídos pela empresa que estejam em circulação nesse período, podem surgir diferenças. Estas diferenças irão agravar as variações patrimoniais, positivas e negativas, consoante as diferenças sejam para (+) ou para (-), o que, de acordo com o nº 1 dos artigos 21 e 24 do CIRPC, concorrem para a formação do lucro tributável, (vd. Tabela 2).

- g) Em termos da proibição da aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NIRF's, previstos nestas regras para a primeira aplicação do PGC – NIRF, não irão provocar impacto fiscal em **Resultados Transitados**, nem nas variações patrimoniais, (vd. Tabela 2).

Tabela 2 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Ajustamentos das Políticas Contabilísticas – Regras para a 1ª Aplicação

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Activos, passivos e resultados Transitados. Aplicação retrospectiva das Políticas Contabilísticas exigidas por outras NIRF’s (vd. as alíneas a) – f)).	Não aplicável	Afectarão os resultados transitados	Variação da matéria colectável
Proibição à aplicação retrospectiva de alguns aspectos de outras NIRF’s (vd. a alínea g)).			Sem impacto fiscal

4.2 Regime das Provisões e das Perdas por Imparidades

De modo a acomodar a adopção das IAS 37 - Provisões, Passivos e Activos Contingentes e a IAS 36 – Imparidade de Activos, no ordenamento jurídico nacional, foi reformulada, a subsecção III da Secção II do Capítulo III do CIRPC, que passou a designar-se de «Regime das Provisões e das Perdas por imparidade», foi alterada a epígrafe do artigo 28, que passou a «Provisões e perdas por imparidades fiscalmente dedutíveis», a alínea h), do artigo 22 – Custos e perdas – passou a referir «Provisões ou perdas por imparidades» e no artigo 28, foi retirada a alínea f) do nº 1 e foi introduzido o nº 3.

4.2.1 Provisões, Passivos e Activos Contingentes

Segundo o preceituado na NCRF 24, que trata das provisões, passivos e activos contingentes, tem como objectivo o de assegurar a aplicação de critérios de reconhecimento e bases de mensuração adequados para as provisões, passivos e activos contingentes¹⁵.

¹⁵ De acordo com o âmbito da NCRF 24, ela não se aplica aos instrumentos financeiros, incluindo as garantias (NCRF 25), as provisões e os activos e passivos contingentes que sejam tratados por outras normas, por exemplo: Aos passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresarias (NCRF 14), às provisões

A NCRF 24 (2009:§7), refere que, uma provisão deve ser reconhecida apenas quando, cumulativamente:

- (a) A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva, em resultado de um acontecimento passado;
- (b) Seja provável que uma saída de exfluxo de recursos, que incorpore benefícios económicos, será necessária para liquidação da obrigação; e,
- (c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Na NCRF 24 é estabelecido que, para a quantia reconhecida como uma provisão, devem levar-se em conta os seguintes critérios:

- A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço, ou seja, a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação, ou para a transferir para um terceiro nesse momento;
- Os riscos e incertezas que rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias e que devem ser tomados em consideração na determinação da melhor estimativa;
- O valor presente, quando o efeito do valor temporal do dinheiro tem materialidade, sendo que, nestas circunstâncias, a quantia da provisão deverá ser o valor presente dos dispêndios que se espera sejam necessários para liquidar a obrigação. As taxas de desconto a utilizar, para o efeito, devem reflectir as avaliações correntes do mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo; e,
- Os acontecimentos futuros que se preveja possam vir a afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser tidos em conta na quantia da provisão, se houver evidência objectiva de que possam ocorrer.

relativas aos contratos de construção (NCRF 19), às provisões relativas ao imposto sobre o rendimento (NCRF 25) e a certos tipos de provisões relativas a locações (NCRF 9), excepto locações operacionais. Esta norma não abrange as provisões que visem corrigir os valores activos.

Esta quantia apurada, deve ser revista anualmente à data de cada balanço, devendo proceder-se ao respectivo ajustamento (acréscimo ou reversão) de forma que reflecta a melhor estimativa nessa data.

Ora, em termos do acautelamento dos efeitos fiscais desta NIRF para o nosso ordenamento jurídico, no artigo 28 do CIRPC, que trata das provisões fiscalmente dedutíveis, no seu n° 3- é referido que os reforços da provisão dos anos subsequentes à sua constituição, com base no efeito do valor temporal do dinheiro, reflectidos em custos financeiros, são aceites como custos fiscais do exercício ou período. Têm, pois, a natureza de juro.

A razão de ser da inclusão deste n° 3 no artigo 28, é que, do elenco das provisões fiscalmente aceites, constantes do n° 1 do artigo 28 do CIRPC (alínea c) à f)), as provisões são relevadas contabilisticamente com base em estimativas do dispêndio exigido para liquidar a obrigação à data do balanço. Estas estimativas carecem de ser actualizadas nos exercícios subsequentes, o legislador ciente do facto da corrosão monetária, aceita-os como custos fiscais. Note-se que neste caso o legislador adoptou o preceituado nos normativos internacionais.

Retomando o exemplo do restaurante Nhaga, no final de 2009, os advogados do restaurante, perante os factos, tinham a convicção de que o restaurante Nhaga seria considerado culpado. Esta provisão no valor de 480.000,00 MT correspondente a \$17,448.20, em 2009 não irá cobrir os \$17,448.20 que valem nesta data 610.687,00 MT. O restaurante Nhaga deve reforçar em 2010 a provisão no valor de 130.687,00 MT e este custo é aceite fiscalmente, nos termos do n° 3 do artigo 28 do CIRPC.

Note-se, porém, que do n° 1 deste artigo 28 resulta que de entre as realidades que devem, nos termos das NIRF's, ser reconhecidas como provisões, só constam como provisões fiscalmente dedutíveis as que se destinam a cobrir obrigações e encargos derivados dos processos judiciais em curso, por factos que determinariam a inclusão destes entre os custos do exercício fiscalmente

aceites (alínea c), do nº 1 do art. 28 do CIRC). Às restantes alíneas do nº 1 do referido artigo 28º correspondem:

- (a) A alínea a) “cobertura de créditos de cobrança duvidosa” que, nos termos das NIRF's, corresponde a uma perda por imparidade;
- (b) A alínea b) ”cobertura das perdas de valores das existências”, que corresponde aos ajustamentos dos inventários da NCRF 9;
- (c) A alínea d) ”provisões no âmbito da actividade das empresas financeiras (banca e seguros)”, que correspondem as provisões constituídas de harmonia com a disciplina imposta pelo Banco de Moçambique pelas empresas sujeitas a sua supervisão, previstas no Aviso nº. 7/GBM/2009, bem como as provisões constituídas de harmonia com a disciplina imposta pela Inspeção-Geral de Seguros, pelas empresas de seguros submetidas a sua supervisão, previstas no Decreto nº 42/2003.
- (d) As alíneas e) e f) ”provisões específicas para empresas que exercem a indústria extractiva do petróleo”, nos termos da NCRF 15.

Uma referência à razão de ser da regra de que as provisões para obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso têm de respeitar a factos que determinariam a inclusão destes encargos entre os custos do exercício. De acordo com Carlos¹⁶ a lógica assenta no facto de a Lei não permitir que um custo ou gasto que não seria fiscalmente dedutível se transforme em dedutível pelo simples facto de ter havido recurso aos tribunais.

Por exemplo, se corre contra uma empresa uma acção de pedido de indemnização relativo a um risco que era objectivamente segurável, a provisão constituída para “cobrir” o encargo futuro de pagamento de indemnização e demais encargos judiciais não é fiscalmente aceite porque aquele custo já não seria um custo fiscal do exercício, nos termos da alínea d), do nº1, do artigo 36 do CIRPC.

¹⁶ Apontamentos recolhidos nas aulas de Fiscalidade, Mestrado em Contabilidade do ISCTE-IUL - Instituto Universitário de Lisboa e Universidade Politécnica de Moçambique, 1ª Edição, ano lectivo 2008/2009.

A NCRF 24 estabelece ainda que o órgão de gestão deve determinar as estimativas do desfecho do valor da provisão e do efeito financeiro, com base em juízos de transacções semelhantes, ou por relatório de peritos. Portanto as provisões daqui advindas não são aceites fiscalmente, havendo a necessidade de se fazer a correcção fiscal no M22.

Não obstante a NCRF 24 contemplar as provisões para contratos onerosos e para reestruturações empresariais, desde que obedçam aos requisitos das alíneas (a) e (b) do parágrafo 38 desta norma, o artigo 28 do CIRPC não contempla as provisões para outros riscos e encargos, onde estas seriam enquadradas. Deste modo, as entidades devem fazer a correcção fiscal no M22. De salientar que, com o uso deste normativo, apesar da introdução do conceito de perda por imparidade não há alteração da matéria colectável relativamente ao regime anterior porque o elenco de provisões e perdas de imparidade a considerar como custos ou gastos do período fiscalmente dedutíveis é o mesmo. Apesar disso, pode haver um maior número de correcções na declaração M22, uma vez que o conceito contabilístico de provisão e de perda por imparidade introduzida pelas NCRF é diferente do anterior.

Finalmente, a nova sistemática do artigo 28 do CIRPC dá azo a uma veemente crítica, que se traduz no facto de o legislador ter unicamente adicionado o termo “ perdas por imparidade” à epígrafe e ao seu nº 1, quando poderia distinguir e separar o elenco e tratamento fiscal pelo menos entre as provisões e as perdas por imparidade, (vd. tabela 3).

Tabela 3 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nas Provisões, Passivos e Activos Contingentes

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Contas de provisões	Criação de provisões para as contas devedores e também, como prática, provisões para outros riscos e encargos.	As provisões só contemplam as contas do passivo.	Sem variação da matéria colectável porque o elenco fiscal das anteriores provisões não foi alterado

4.2.2 Imparidade de Activos

Nos termos do preceituado no Decreto nº 70/2009, a NCRF 18 - Imparidade de activos, tem como objectivo, o de prescrever os procedimentos que uma entidade deverá seguir, para assegurar que os seus activos sejam escriturados por uma quantia não superior à sua quantia recuperável¹⁷.

A NCRF 18 (2009:§5) refere que, as entidades devem avaliar, no fim de cada período contabilístico, os seus activos para determinarem se eles estão ou não com imparidade. Caso estes activos, sujeitos a imparidades, já exemplificados no ponto 3, estejam com imparidades ($VC > QR$), as entidades devem registar as imparidades nas respectivas contas¹⁸.

Estes custos, ainda que contabilizados, dado tratar-se de custos previstos na alínea h) do artigo 22 do CIRPC, nem todos eles são aceites fiscalmente. Ora vejamos:

A. **No caso de créditos ou dívidas a receber de terceiros**, a entidade, de acordo com esta norma, apura as estimativas dos créditos em risco¹⁹ de incobrabilidade na sua actividade e regista-os como perdas por imparidades.

O mesmo código estabelece limites aos créditos abrangidos. Nos termos do artigo 28, nº1, alínea a), são aceites como custos as imparidades que **tiverem por fim a cobertura de créditos de cobranças duvidosas, resultantes da actividade normal da empresa**, que se irão verificar no exercício de 2010, nestas contas, e, ainda estabelece tectos para estes custos,

¹⁷ A NCRF 18 (2009: 82), não se aplica na contabilização de perdas por imparidades (ajustamentos) dos inventários (NCRF 9), dos activos resultantes de contratos de construção (NCRF10), dos activos por impostos deferidos (NCRF12), dos activos relativos a benefícios dos empregados (NCRF19), dos activos financeiros (NCRF25), das propriedades de investimentos mensurados pelo JV (NCRF 16), dos activos biológicos (NCRF 11) e dos activos não correntes detidos para a venda (NCRF 22).

¹⁸ De custos de imparidades de contas a receber, no caso de créditos, e nas contas de custos de imparidades dos activos, tangíveis e intangíveis, nos casos de imobilizações corpóreas e incorpóreas, respectivamente e, em contrapartida das contas de imparidades acumuladas das respectivas contas.

¹⁹ De acordo com Carlos (2003:65), “*considera-se existir este risco em 3 situações:*

- *O devedor tenha pendente processo especial de **recuperação de empresa e protecção de credores** ou processo de execução, falência ou insolvência;*
- *Os créditos tenham sido **reclamados judicialmente**;*
- *Os créditos estejam em **mora há mais de seis meses** desde a data do respectivo vencimento e existam **provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento**”.*

nos termos do nº 1 do artigo 29 do CIRPC (o qual não sofreu nenhuma alteração). Aplicar-se-ão as taxas de 1,5% anual, com limite de 6% acumulado, sobre o valor dos créditos resultantes da actividade normal da empresa.

Em termos do acautelamentos dos efeitos fiscais decorrentes desta norma, não obstante a alínea h) do artigo 22 do CIRPC trazer para o nosso ordenamento jurídico esta norma e aceitar estes encargos como custos do exercício, a alínea a) do nº1 do artigo 28, bem como o nº 1 do artigo 29 do CIRPC, afunilam os efeitos fiscais advindos da alínea h) do artigo 22 do CIRPC.

Assim, as entidades terão que fazer correcções ao lucro tributável, adicionando ao lucro tributável as imparidades apuradas dos créditos que não sejam da actividade normal da empresa e ainda ao excedente dos limites referidos do nº1 do artigo 29 do CIRPC da actividade normal, bem como dos créditos que não se enquadram na definição de crédito incobrável constante do CIRPC.

B. No caso do imobilizado, estes activos estão com imparidades quando o seu valor contabilístico excede a sua quantia recuperável, quer usando o modelo de custo, quer usando o modelo de revalorização. O valor contabilístico, no caso de se usar o modelo de custo, é igual ao custo deduzido de qualquer depreciação acumulada e de quaisquer perdas por imparidade acumuladas. Para o caso do modelo de revalorização, a quantia revalorizada é igual ao justo valor à data da revalorização, deduzido de qualquer depreciação acumulada subsequente e de quaisquer perdas por imparidade subsequentes. Esquemáticamente temos:

Modelo de custo

$$VC = V0 \text{ ou Custo} - AR - PPI \quad (2)$$

Modelo de revalorização

$$VC = JV \text{ à data da revalorização} - AR - PPI \quad (3)$$

Apesar de haver uma diferença na contabilização destas imparidades, consoante se registre no modelo de custo - na conta de custo de imparidade - ou no modelo de revalorização, os

aumentos no JV são directamente reconhecidos nos capitais próprios – na conta de excedente de revalorização - pelo que, em termos fiscais, estes movimentos farão aumentar a matéria fiscal a colectar, visto que não são fiscalmente aceites.

Apesar do artigo 22, n° 1 h) do CIRPC, considerar como custo, as perdas por imparidades no geral, a Administração Fiscal acautelou os efeitos fiscais advindos deste grupo de activos²⁰, dado que no artigo n° 28 elencou as perdas por imparidades fiscalmente dedutíveis, pelo que todas as outras acrescerão à matéria colectável.

Note-se que, para os activos tangíveis de investimentos, a Administração Fiscal acautelou os efeitos fiscais, não considerando os custos como fiscalmente dedutíveis (artigo 36 n° 1 j) do CIRPC), prescindindo, no entanto, de acrescer à matéria colectável os proveitos referentes aos mesmos activos (artigo 20 n° 3 b).

C. **No caso dos activos financeiros**²¹, se se verificar que um tal activo se encontra em situação de imparidade ($VC > QR$), deve reduzir-se a quantia escriturada do activo para a sua quantia recuperável²², sendo esta calculada a partir do justo valor menos o custo de venda, que é um valor muito subjectivo, apurado entre o vendedor e comprador interessados. De modo a acautelar as situações divergentes²³ no apuramento do justo valor, as quais podem tornar o valor de um bem muito diferente de um outro bem, com as mesmas características, o CIRPC,

²⁰ Note que, com a alínea b), do n° 2, do artigo 20, do CIRPC, estão paralelamente acautelados os efeitos fiscais das normas Imparidade de Activos e de Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

²¹ Activos financeiros classificados como: a) subsidiárias, tal como definido na IAS 27 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas; b) associadas, tal como definido na IAS 28 - Investimentos em Associadas; e c) empreendimentos conjuntos, tal como definido na IAS 31- Interesses em Empreendimentos Conjuntos.

²² “A quantia recuperável é determinada para um activo individual a não ser que o activo não consiga gerar fluxos de entradas de caixa que sejam em grande medida independentes dos de outros activos ou grupos de activos. Se for este o caso, a quantia recuperável é determinada para a unidade geradora de caixa à qual o activo pertence...” Decreto n°70/2009.

²³ Sá (2008), refere que, “Na realidade, sempre aceitei o valor de essência dos elementos do património e dos resultados face ao poder funcional dos bens, mas também sempre admiti que a fixação do mesmo devesse ser objectiva, jamais «volátil» ou «subjectiva»”.

nos artigos 20 n° 3, alínea c) e artigo 36 n° 1 na alínea k), refere que “... *excepto quando este for comprovável por referência a uma bolsa de valores*”.

Nos termos da alínea h) do n° 1 do artigo 22 do CIRPC, as diferenças ($VC > QR$) são considerados como custos e perdas do exercício, em termos de acautelamento dos efeitos fiscais decorrentes deste ponto. Os artigos 20, n° 3, alínea c) e artigo 36, n° 1 na alínea k), determinam a não consideração de proveito ou de custo das alterações do valor de mercado de activos e passivos financeiros “...*excepto quando este for comprovável por referência a uma bolsa de valores*”.

Por exemplo, numa óptica fiscal, em que os dados dos cálculos do JV menos os custos de venda forem comprovadamente determináveis, poderia abrir-se excepções de aceitação fiscal de custos com imparidades, resultantes deste tipo de activos.

De referir que, nos artigos 20, n° 3, alínea b) e 36, n°1, alínea j), que tratam também dos aumentos/reduções de valor de mercado de activos tangíveis de investimentos, não se faz a menção à obrigatoriedade de se comprovar o valor de mercado por Bolsa de Valores. Pese embora a NCRF 17 – Locações (2009:§16), dizer que “... *os locatários devem reconhecer as locações financeiras como activos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao justo valor do activo locado ...*”.

Quando houver, na data do Balanço, uma indicação de que um activo, com excepção do *goodwill* possa ter uma perda por imparidade a reverter, a entidade deve aumentar o valor contabilístico do activo para a quantia recuperável, sem exceder o valor que se obteria se não se tivesse reconhecido, previamente, uma perda por imparidade, e reconhecer a diferença nos resultados. Neste caso, se a entidade já tiver corrigido (adicionado) ao lucro tributável de exercícios anteriores, por força da existência de imparidade, deve corrigir (deduzir) o lucro tributável do ano da reversão da imparidade (vd. Tabela 4).

Tabela 4 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nas Imparidades de Activos

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Todas contas activas com excepção dos meios financeiros, das dívidas a receber do estado e de outros entes públicos e Activos financeiros mensurados ao JV.	Preconiza a amortização extraordinária (no caso do imobilizado), se na data de encerramento das contas, estes bens terem um valor inferior à que estão contabilizados	Processamento das perdas por imparidades ou reversões	Sem variação da matéria colectável, porque o elenco fiscal das anteriores provisões não foi alterado (possibilidade de maiores correcções na declaração - M22).

4.2.2.1 Aspectos da NCRF 18 não Contemplados na Lei nº 20/2009

Não obstante a NCRF 18, constante do PGC – NIRF, nos seus parágrafos 37-64, identificar e contemplar as imparidades²⁴ verificadas nas unidades geradoras de caixa e *goodwill*, a Lei nº 20/2009 ignorou este aspecto, apesar da complexidade e subjectividade inerentes à aplicação de critérios de repartição destas perdas de imparidade nos activos.

Ainda em linha com a NCRF 18, no seu parágrafo 34, a Lei nº 20/2009 não prevê limites de aceitação como custos fiscais para as estimativas de valor de perdas por imparidades superiores às quantias registadas dos respectivos activos.

4.3 Agricultura e Activos Biológicos

Segundo o Decreto nº 70/2009, o objectivo desta NIRF é o de estabelecer o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações a elaborar das

²⁴ “...impairment loss is the amount by which the carrying amount of an asset or CGU exceeds its recoverable amount”, (Vorster et al., 2008:732).

operações relativas a actividades agrícolas, abrangendo, nomeadamente, activos biológicos, produtos agrícolas no ponto da colheita e subsídios do governo relativos a activos biológicos²⁵.

Esta norma prescreve como reconhecimento de um activo biológico ou produto agrícola, quando, e cumulativamente, se satisfazerem os seguintes requisitos:

- (a) A entidade controle o activo como resultado de acontecimentos passados;
- (b) Seja provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluam para a entidade; e,
- (c) O seu custo ou seu justo valor possam ser mensurados com fiabilidade.

O Decreto nº 70/2009 (NIRF 11, 2009:§13), mostra-se ambíguo, no que concerne ao custo de transporte, visto referir que o mesmo já foi incluído no parágrafo 12, facto que não corresponde à verdade. Sobre esta matéria e segundo o preceituado na IAS 41 (2003:§14), refere-se que, “*os custos no ponto de venda incluem comissões a corretores e negociantes, taxas de agências reguladoras e de bolsas de mercadorias e taxas de transferência e direitos. Os custos no ponto de venda excluem os custos de transporte e outros necessários para levar os activos para o mercado*”. Esquemáticamente temos:

$$\text{PMR} = \text{VO} + \text{CCN} + \text{TARBM} + \text{TTD} \quad (4)$$

$$\text{EV} = \text{CT} + \text{OC} \quad (5)$$

Assim sendo, os custos de transportes e outros necessários para que estes activos estejam no ponto de venda, não fazem parte do custo do activo biológico e de produtos agrícolas, mas sim, de custos operacionais da entidade e são aceites como custos fiscais, sem prejuízo do disposto na alínea i) do artigo nº 36 do CIRPC.

A actividade agrícola de acordo com Azevedo G. (2005), caracteriza-se dependendo do tipo de produção ou cultura, por ciclos de produção longos e contínuos com elevada vitalidade, e estes

²⁵ A NCRF 11 (2009:§2-7), não deve ser aplicada em relação aos terrenos relativos à actividade agrícola, activos intangíveis relativos à actividade agrícola e também esta norma não trata da transformação dos produtos agrícolas após a colheita.

muitas vezes não coincidem com o período contabilístico, e como forma de não acarretar estes encargos no final do ciclo produtivo ou de colheita, e também por forma a gerir e acautelar os efeitos fiscais daqui advindos, o nº 7 do artigo 18 do CIRPC *in fine*, refere que, para os sujeitos passivos aqui contemplados desde que tenham adequados registos de gestão do ciclo produtivo, bem como da cotação do produto final no mercado, podem fazer a periodização do lucro tributável, à medida que evolui o ciclo produto de acordo com as taxa de cumprimento do referido ciclo. Esquemáticamente temos:

$$\text{JV Activo Biológico ou Produtos Agrícolas} = \text{PMR} - \text{EV} \quad (6)$$

Os activos biológicos e os produtos agrícolas na data da colheita, segundo esta norma, são mensurados inicialmente e no final de cada data de relato, pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda. Ocorrendo um ganho ou perda do reconhecimento inicial ao JV menos os custos no momento da venda de activos biológicos ou de produtos agrícolas, bem como os ganhos ou perdas resultantes na variação do JV, eles devem ser contabilizados no período a que dizem respeito, sem prejuízo do preceituado no nº 2 do artigo 18 do CIRPC. Como consequência deste artigo, vão decorrer variações na matéria colectável, por exemplo, numa actividade de canicultura aquando do reconhecimento inicial de um activo biológico ao JV menos os custos no momento da venda, podem ocorrer ganhos pelo não reconhecimento fiável do nº de crias que uma cadela prenha espera ou, do não reconhecimento de uma cadela prenha, ou ainda, podem ocorrer perdas pelo não reconhecimento de custos no momento da venda.

Os ganhos ou encargos resultantes da mensuração de activos biológicos são aceites como proveitos ou ganhos e como custos ou perdas, de acordo com as alíneas a) do nº 2 do artigo 20 e da alínea n) do nº 1 do artigo 22 do CIRPC, respectivamente.

Note-se que, em termos de normativos, o PGC anterior, na alínea a) do ponto 4.4, dava como opção para esta actividade, a valorização pelo valor realizável líquido²⁶, deduzido da margem

²⁶ O PGC – 4º Meios circulantes materiais – alínea e), refere que, “nas situações em que a valorização tem por base o valor realizável líquido, entender-se-á como tal o que resulta da diferença entre o preço de venda do bem e os necessários custos previsíveis de acabamento e venda”.

normal de lucro, ficando difícil deduzir a variação fiscal negativa ou positiva decorrente da aplicação deste normativo.

Assim, pela aplicação da actual legislação não existem diferenças significativas no apuramento da matéria colectável. No caso de não se optar pelo VRL da observância dos procedimentos estipulados pelo PGC – NIRF e também caso a valorização destes activos não tenha como referência um mercado previamente estimado e divulgado, resultarão eventuais acréscimos na variação da matéria colectável, (vd. Tabela 5).

Tabela 5 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, na Agricultura e Activos Biológicos

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Activos Biológicos	valor realizável líquido deduzido da margem normal de lucro.	JV menos os custos estimados no ponto de venda.	Variação da matéria colectável (Não existe mercado oficial para estes bens e o JV não poderá ser confirmado).

4.4 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

O objectivo desta norma, de acordo com o preceituado na NCRF 4, na página 4, é o de estabelecer os critérios para a selecção e alteração de políticas contabilísticas, bem como a definição do tratamento contabilístico a adoptar, e divulgações a fazer, sempre que haja alterações nas políticas contabilísticas, nas estimativas contabilísticas e nas correcções de erros.

A NCRF 4 estabelece, nomeadamente que:

- As políticas contabilísticas devem ser seleccionadas e aplicadas consistentemente, e que, a sua alteração, se encontre dependente de exigência prévia de uma outra norma. Também obriga a entidade a aplicar, retrospectivamente, a alteração da política contabilística; e
- As estimativas contabilísticas devem ser revistas anualmente e corrigidas, prospectivamente, incluindo-as nos resultados do período de alteração e de períodos futuros, consoante a alteração afecte apenas esse período, ou esse período e futuros, respectivamente. Um exemplo, são as estimativas do modelo esperado de consumos dos benefícios económicos futuros, incorporados no activo imobilizado depreciable.

Dado que esta norma trata das políticas contabilísticas, estimativas contabilísticas e erros, previstos, nomeadamente nas NCRF 13 – AFT e NCRF 14 – AI, e que, de acordo com o método de amortização constante para estas NCRF'S, se deve utilizar o método que reflecta o modelo pelo qual se esperam que fluam benefícios económicos futuros do activo, a entidade selecciona o método que melhor reflecta o modelo de consumo esperado dos benefícios económicos futuros, incorporados no activo²⁷, devendo aplicá-lo consistentemente, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses benefícios económicos futuros.

De modo a acautelar, paralelamente, os efeitos fiscais advindos destas NCRF'S (NCRF 4, NCRF 13, NCRF 14 e NCRF 18), no que concerne às políticas e estimativas contabilísticas, que afectam o activo imobilizado depreciable, e os métodos de amortização, foi reintroduzido o nº 5 do artigo 26 do CIRPC como amortecedor deste impacto. Note-se que o legislador repetiu este preceito (nº 5, do artigo 26, CIRPC), como forma de enfatizar ou clarificar, para que os sujeitos passivos tomem em consideração a sua importância.

Note-se que a alínea b), do nº 2, do artigo 20, do CIRPC, só considera proveitos ou ganhos em termos fiscais, os derivados de anulações de amortizações extraordinárias, desde que estas

²⁷ Stickney e Weil (1997:456) refer that “Assets are future benefits, short-lived or long-lived. A business acquires a short-lived asset, such as insurance coverage, in one period and uses up its benefits within a year. To reap the benefits of a long-lived asset, the owner uses it for several years. In this case, the accountant allocates the cost of the asset over the several accounting period of benefit. The term amortization denotes this general process”.

tenham sido amortizadas no âmbito do diploma complementar específico, o qual, não obstante ainda não ter sido publicado, compreende-se neste caso, tratar-se da portaria ora em vigor (Portaria n° 20817). Portanto, todas as outras anulações de amortizações previstas de acordo com as políticas contabilísticas implementadas pelo órgão de gestão e por outra norma, e ainda, as resultantes do emprego das estimativas do TVU do bem imobilizado depreciable, não são de considerar para efeitos fiscais como proveitos.

Em termos de custos, o n° 1, do artigo 26, do CIRPC, refere que são aceites como custos, as reintegrações e amortizações de elementos do activo imobilizado depreciable, que, com carácter repetitivo, sofrem desgaste de valor resultante da sua utilização no decurso do tempo, do progresso tecnológico, ou de quaisquer outras causas.

O método de reintegrações e amortizações permitido fiscalmente, de acordo com o artigo 1° da portaria n° 20817, é o de linha recta (quotas constantes). Também de acordo com o *in fine* do § único do artigo 1°, são aceites outros métodos²⁸ mediante autorização da Administração Tributária.

As quotas de reintegrações ou amortizações dos elementos do activo sujeito a depreciação são determinadas de acordo com as taxas constantes nas tabelas da portaria n° 20817, isto é, taxas específicas na tabela I para cada ramo de actividade ali previsto, e tabela II para ramos de actividades não compreendidos na tabela I. Porém, o artigo 4°, desta portaria, permite que sejam aplicadas diferentes taxas, nos seguintes casos especiais:

- a) Bens adquiridos em estado de uso;
- b) Grandes reparações e beneficiações no activo sujeitos a depreciação;
- c) Aplicação de outros métodos de reintegrações ou amortização, previamente autorizados pela Administração Tributária;

²⁸ Nomeadamente, o método do saldo decrescente (quotas degressivas), o método das unidades de produção (desgaste funcional).

- d) O activo immobilizado corpóreo sujeito a desgaste mais rápido do que o normal em consequência da laboração em dois ou mais turnos ou por outras causas devidamente justificadas;
- e) Quando a lei ou cláusulas de contrato de concessão impõem taxas diferentes; e,
- f) Desvalorizações provenientes de causas anormais devidamente justificadas.

Portanto, nos termos do artigo 26, nº 5, do IRPC, todos os ajustamentos feitos nas amortizações e reintegrações, visam acomodar estas NCRF'S (NCRF 4, NCRF 13 e NCRF 14), designadamente:

- g) Amortizações e reintegrações por componente do bem; e,
- h) Estimativas no TVU esperado.

No primeiro caso, **amortizações por componente do bem**, por exemplo na portaria nº 20817, para a divisão 7 – Transportes, Armazenamento e Comunicações –, a taxa prevista para o grupo A – Aviões -, é única, isto é, não prevê as diferentes componentes que um avião contém, como o casco, o motor, os assentos, etc. Uma transportadora aérea ao amortizar as componentes do avião, de acordo com o tempo esperado de vida útil de cada componente, os encargos daí decorrentes com as amortizações no geral destes aviões, na parte em que excede a taxa prevista na portaria para este ramo, não é aceite como custo, logo, irão aumentar os lucros tributáveis do exercício. Note-se que, recorrendo à tabela das taxas genéricas, neste caso, nos termos do previsto no artigo 2º, da portaria nº 20817, não há enquadramento para estas componentes, com ressalva para os assentos, que se poderiam enquadrar no grupo 5 – Elementos diversos -, nos «artigos de conforto e decoração». Por outro lado, estes encargos podiam enquadrar-se no nº 3, do artigo 30 do IRPC²⁹, ora revogado.

No caso das **estimativas no TVU esperada**, todos os ajustamentos efectuados nas amortizações e reintegrações, resultantes do emprego de estimativas do TVU do bem immobilizado depreciável,

²⁹Este artigo (nº 3, do artigo 30, do IRPC) referia que, “*Relativamente aos elementos do activo immobilizado para os quais não se encontrem fixadas taxas de reintegração e amortização, serão aceites as que pela Administração Tributária sejam consideradas razoáveis, tendo em conta o período de vida útil esperada*”.

bem como, nas políticas contabilísticas implementadas pelo órgão de gestão (sem prejuízo do § único do artigo 1º, da portaria nº 20817), e por outra NIRF, não são considerados como custos para efeitos fiscais.

De referir que, não obstante a portaria nº 20817, na divisão 2 - Activo incorpóreo -, considerar nos nºs 1 e 2, nomeadamente: as despesas de constituição, despesas com aumento de capital e os estudos, como AI, estes, de acordo com as NIRF’s, não são considerados activos, dado que lhes faltam uma das premissas para que sejam considerados activos (se espera que fluam benefícios económicos futuros para entidade).

Neste contexto, a luz do preceituado no nº 1 e 2 da Divisão 2 - activo incorpóreo -, da Portaria nº 20817, são AI e amortizáveis durante 3 exercícios, e consequentemente, os custos de amortizações e reintegrações destes elementos são aceites fiscalmente. Nestes termos, não haverá variação da matéria colectável.

Note-se que, nos ajustamentos do balanço de abertura, previsto para a 1ª aplicação do PGC – NIRF, estes custos, considerados nos PCGA anteriores como AI, por dizerem respeito a exercícios anteriores, ficaram enquadrados no nº 2, do artigo 18 do CIRPC, assim como os erros previstos na NIRF 4, se o efeito material afectar exercícios anteriores. (vd. Tabela 6).

Tabela 6 – Síntese das Diferenças entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nas Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Activos, passivos e resultados	Não aplicável	Variação da taxa de amortização, para reflectir a estimativa no TVU esperada do bem.	Variação da matéria colectável

4.5 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

De acordo com o previsto no parágrafo 1, da NCRF 23, esta norma tem como objectivo, o de estabelecer regras para inclusão das transacções em moeda estrangeira e unidades operacionais estrangeiras nas DF'S de uma entidade, bem como o de transposição das DF'S para a moeda de apresentação³⁰.

De modo a acomodar os efeitos da NCRF 23, resulta que, da enumeração exemplificativa de proveitos ou ganhos fiscais (artigo 20, do IRPC) e dos custos e perdas (artigo 22 do IRPC) fiscais, foram clarificadas as alínea c), do nº 1, do artigo 20 e a alínea c), do nº 1, do artigo 22 do IRPC, que definem o que se considera como proveitos e ganhos do exercício, no que diz respeito às diferenças de câmbio favoráveis, bem como o que se considera custos ou perdas do exercício, relativamente às diferenças de câmbio desfavoráveis, respectivamente.

Ora, a alínea c), do nº 1, do artigo 20, só considera em termos fiscais, as diferenças de câmbio favoráveis já realizadas no exercício económico, sendo que, as diferenças de câmbio latentes, isto é, não realizadas, não são de se considerar para efeitos fiscais, no rol de proveitos fiscais do exercício da entidade. Situação semelhante acontece com a alínea c) do nº 1, do artigo 22, do CIRPC, a qual refere que só são de se considerar, em termos de custos respeitantes a diferenças de câmbio desfavoráveis, os que foram realizados no respectivo exercício. Os custos respeitantes às diferenças de câmbio desfavoráveis latentes, ainda que contabilizados no respectivo exercício, não são passíveis de serem considerados em termos fiscais, sendo acrescidos, deste modo, ao lucro tributável do respectivo exercício económico.

³⁰ A NCRF 23 aplica-se, nomeadamente: na contabilização de transacções e saldos em moedas estrangeiras; nas transposições das DF'S de unidades operacionais estrangeiras que são incluídas nas DF'S da entidade, por via de consolidação (integral e proporcional) ou do método de equivalência patrimonial; e na transposição das DF'S de uma entidade para a moeda de apresentação. Contrariamente, esta norma não se aplica na contabilização de transacções e saldos em moedas estrangeiras de derivados, bem como nos instrumentos de cobertura de itens em moeda estrangeira, incluindo a cobertura de investimento líquido de uma unidade operacional estrangeira (NCRF 25). Também não se aplica na apresentação de demonstrações de fluxos de caixa dos fluxos resultantes de transacções em moeda estrangeira (NCRF 2).

Note-se que, de acordo com o n° 1, do artigo 22, do CIRPC, o legislador optou pelo princípio da indispensabilidade dos custos para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos ao imposto, bem como para a manutenção da fonte produtora da entidade.

A razão de ser destas clarificações, surge por um lado, pelo facto dos sujeitos passivos não fazerem a separação no apuramento do lucro tributável destas diferenças, levando-as por completo ao resultado tributável. E por outro lado, o metical ter sofrido nos últimos anos desvalorizações significativas, em relação às moedas externas de maior circulação em Moçambique (dólar, rand e euro)³¹, o que acarreta, como consequência, para as empresas que não facturam em moeda externa, a verificação de diferenças de câmbio latentes, encargos significativos nas diferenças de câmbio desfavoráveis, por força da “dolarização” da economia nacional. Não obstante, a Lei Geral Tributária (Lei n° 2/2006), conjugada com a Carta Circular n° 01/DCD/97, do Banco de Moçambique, obrigar à facturação em meticais. Este efeito reduz, substancialmente, os montantes apurados em diferenças de câmbio realizadas.

De salientar que, de acordo com a Lei atrás referida, não são considerados em termos fiscais, a partir de 2007, como tal, todos os custos que tenham como suporte documental, facturas em moeda externa, sem que tenha havido uma autorização da Administração Tributária para o efeito, (vd. Tabela 7).

³¹ De acordo com o Portal do Governo.

Tabela 7 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, Nos Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Disponibilidades, terceiros e resultados	Preconizava o deferimento dos débitos/créditos à LP, desde que existissem expectativas razoáveis de que o ganho/perda, sejam reversíveis. Como prática, o registo das diferenças de câmbio latentes.	Diferenças de câmbio realizadas	Aumento da matéria colectável

4.6 Activos Intangíveis (publicidade)

O objectivo da NCRF 14, descrito no parágrafo 1, da página 65, do Decreto nº 70/2009, é o de prescrever o tratamento contabilístico e as divulgações exigidas, aos AI que não sejam tratados noutras normas³².

A NCRF 14, de acordo com o preceituado nos parágrafos 12 a 13, da página 66, estabelece que um AI deve ser reconhecido quando satisfaça a definição de activo, isto é, se mostre provável que os benefícios económicos futuros, associados ao activo, fluam para a entidade, e se o seu custo for mensurável com fiabilidade.

Ora, relativamente a dispêndios com publicidade, de acordo com o previsto na alínea k), do nº1, do artigo 22 do CIRPC, são considerados como custos e perdas do exercício, os encargos derivados de campanhas publicitárias. Para tal, o CIRPC (nº 2 do artigo 36-A), definiu o que considera como campanha publicitária, referindo que, “... *consideram-se campanhas*

³² A NCRF 14 (2009:§5), refere que, ela “... *aplica-se entre outras coisas, a dispêndios com publicidade, formação, arranque e actividades de pesquisa e desenvolvimento*”.

publicitárias os gastos realizados em acções de lançamento de marcas, produtos e/ou serviços com projecção económica num horizonte temporal superior a um ano”.

Relativamente a outros encargos previstos na alínea l), do nº 1, do artigo 22, do CIRPC, nomeadamente, encargos com aumentos de capital, transformação jurídica das sociedades, emissão de obrigações, prospecção, pesquisa e estudos, são considerados também como custos do exercício

De modo a acautelar os efeitos fiscais da NCRF 14, bem como a gestão da receita fiscal, o nº 1, do artigo 36-A, do CIRPC, em linha com os nº 1 e 2, da Divisão 2 – Activo incorpóreo -, da portaria nº 20817, consideram os custos com campanhas publicitárias, aumento de capital, transformação jurídica das sociedades, emissão de obrigações, prospecção, pesquisa e estudos, por três exercícios fiscais.

Portanto, estes AI qualificados na contabilidade como gastos do período na sua totalidade, quando incorridos, em termos fiscais, estes custos são considerados de despesas plurianuais. Não obstante, o nº1, do artigo 18, do CIRPC, chama a atenção para a observância do princípio de especialização dos exercícios e, o nº 2 do mesmo artigo, refere que só considera as componentes negativas relativamente a exercícios anteriores, quando na data de encerramento das contas, os referidos custos eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

Assim, nos termos do nº 1, do artigo 36-A, do CIRPC, as entidades deverão adicionar ao lucro tributável, os $\frac{2}{3}$ dos encargos referentes a estes dispêndios, se estes forem incorridos durante o exercício económico de 2010 e seguintes.

Note-se que, relativamente às despesas com publicidade, além de serem consideradas como custos ao longo dos três exercícios consecutivos, a percentagem de custo relativamente a cada um dos exercícios, nos termos da alínea n), do nº 1, do artigo 36, do CIRPC, na parte em que exceda 1% do volume de vendas, não é aceite fiscalmente, devendo o contribuinte adicioná-la ao lucro tributável.

Neste artigo, o legislador fez a equivalência da percentagem de custos aceites fiscalmente em relação aos proveitos nele realizados, estando em linha com o preceituado no nº1, do artigo 22, do CIRPC, “considera-se custos ou perdas do exercício, em termos fiscais, os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos sujeitos a imposto”, (vd. Tabela 8).

Tabela 8 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Activos Intangíveis (publicidade)

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Imobilizado incorpóreo	Activos intangíveis	Gasto de exploração quando incorrido	Aumento da matéria colectável (se exceder 1% do VV)

4.7 Activos Tangíveis de Investimentos

De acordo com o preceituado no Decreto nº 70/2009, parágrafo 1, o objectivo desta NCRF é o de estabelecer o tratamento contabilístico relativo aos activos tangíveis de investimento e as suas respectivas divulgações³³.

É prevista, na NCRF 16, a dualidade de critérios de mensuração dos ATI (modelo de custo ou modelo do JV), como política contabilística, que a entidade deve escolher para a mensuração subsequente dos ATI. No caso de escolha do modelo do JV, a entidade mensura todos os seus ATI, de modo a que estes reflectam as condições de mercado a cada data de balanço e, caso haja variações no JV, os ganhos ou perdas devem ser reconhecidos nos resultados.

³³ A NCRF 16 (2009:§2) aplica-se a activos tangíveis de investimentos (ATI), já mencionados no ponto 3, e a outros activos tangíveis de investimento, tais como, as propriedades de investimento disponibilizadas pelos locadores através de locações operacionais, e as propriedades detidas por locatários que sejam contabilizadas como propriedades de investimento.

De modo a acautelar os efeitos da NCRF 16, relativamente às variações no JV, pelo facto de existir muita subjectividade no seu apuramento, foram introduzidos no CIRPC, nas exemplificações do que não é considerado como proveitos ou ganhos do exercício (alínea b), do nº 3, do artigo 20), bem como no rol das exemplificações dos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (alínea j), do nº 1, do artigo 36).

Ora, nos termos da alínea j), do nº 1, do artigo 36 do CIRPC, não são aceites como custos ou perdas, ainda que contabilizados, as reduções no valor de mercado de ATI. Note-se, pois, que o titular do poder tributário, ao não os considerar como custos, também abdicou dos ganhos que aumentariam a matéria colectável, não os considerando também como proveitos ou ganhos do exercício em termos fiscais (alínea b), do nº 3, do artigo 20, do IRPC).

Aqui, o legislador mostra o inverso do que referiu relativamente, ao princípio da comprovada indispensabilidade dos custos para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, face ao mencionado no preâmbulo do artigo 22 do CIRPC. Portanto, as entidades devem corrigir estas variações positivas ou negativas do JV nos ATI, ao seu lucro tributável. Por outro lado, estes activos estão escriturados nas DF'S de quem os tomou de aluguer como AFT (no caso de locação financeira), e são valorizados de acordo com as políticas contabilísticas vigentes nessas respectivas entidades. Sem prejuízo da mudez do CIRPC, no que toca à valorização dos AFT pelo modelo de revalorização, a aceitabilidade da dualidade de critérios pelo legislador traria constrangimentos na consistência e comparabilidade da informação, bem como nos elementos essenciais ao cálculo do imposto.

Perante tal situação, faria aqui sentido, ao nível do direito a constituir, a aceitação, pelo legislador, das valorizações destes activos, caso o JV fosse fiávelmente mensurável, ou se estes activos tivessem como referência um mercado de activos³⁴, (vd. Tabela 9).

³⁴ De acordo com o Glossário de termos constante do PGC-NIRF aprovado pelo Decreto nº 70/2009, mercado de activos é um mercado onde existam as seguintes condições: Os elementos negociados no mercado sejam homogéneos; possam ser encontrados a qualquer momento compradores e vendedores com vontade de transaccionar e os preços estejam disponíveis ao público.

Tabela 9 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Activos Tangíveis de Investimentos

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Imobilizado corpóreo	Modelo do custo	Modelo de JV, ou Modelo do custo	Variação da matéria colectável, se optar-se pelo modelo do JV

4.8 Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

A NCRF 26, de acordo com o parágrafo 1, página 137, constante do Decreto nº 70/2009, tem por objectivo, o de prescrever o tratamento contabilístico dos subsídios e dos apoios do governo, bem como as respectivas divulgações³⁵.

De modo a gerir a receita fiscal, no que concerne à consistência do imposto a colectar, foi introduzido na nossa legislação fiscal, o nº 9, no artigo 18, do IRPC, com o seguinte teor: “*os subsídios governamentais cujo recebimento não dependa de qualquer condição ou limitação são imputáveis ao exercício numa base sistemática, durante os períodos necessários para compensar os custos com eles relacionados*”.

Ora, este preceito, ao referir que “*os subsídios do governo cujo recebimento não dependa de nenhuma condição ou limitação*”, entra em contradição com as definições dadas no Decreto nº 70/2009, no seu capítulo 1.7, que definem, designadamente:

³⁵ A NCRF 26 (2009:§2-5) não contempla, nomeadamente, o tratamento de: nenhuma das formas de isenções ou benefícios fiscais concedidos às empresas; participações do governo em empresas; e de subsídios do governo cobertos pela NCRF 17 – Agricultura e activos biológicos. Trata, designadamente de: subsídios do governo relacionados com activos (investimentos); subsídios do governo relacionados com o rendimento (actividade operacional) das entidades; e de apoios do governo que visam o encorajamento da entidade no sentido da tomada de iniciativas que, em condições normais, ela não tomaria na ausência da concessão de apoios.

Note que, em Moçambique os benefícios fiscais, são estabelecidos no Código dos Benefícios Fiscais (CBF), concedidos ao abrigo da lei de investimentos (nº 3/93 de 24 de Junho) e o respectivo regulamento (Decreto nº 14/93 de 21 de Julho). Estes benefícios não são de aplicação automática, são concedidos aos sujeitos passivos com contabilidade organizada, mediante autorização do Centro de Promoção de Investimentos (CPI).

- O subsídio do governo, como “*assistência dada pelo governo na forma de transferência de recursos para uma entidade como contrapartida do cumprimento passada ou futuro, de algumas condições relativas às actividades operacionais da entidade*”;
- Para subsídio do governo relacionado com activos refere que são aqueles “... *cuja primeira condição é a de que a entidade que o recebe deve adquirir ou construir activos de longo prazo...*”; e,
- Para subsídios não reembolsáveis refere que são “*subsídios em que o prestamista decide prescindir do seu reembolso, desde que cumpridas determinadas condições pré-estabelecidas*”.

Como se nota, todas estas definições de subsídios do governo³⁶ previstas no Decreto nº 70/2009, quer relacionadas com activos, com rendimentos, ou ainda com os subsídios não reembolsáveis, têm como componente primordial a satisfação de certas condições, contrariando o preceituado na Lei nº 20/2009, a qual não apresenta nenhuma definição concreta para tais subsídios.

Sou apologista de que o termo “subsídio” tem em si mesmo a condição implícita, e sendo assim, considero que o legislador foi infeliz ao referir subsídios que não dependam de nenhuma condição.

Assim, nestes termos, para os subsídios do governo previstos nesta norma e os previstos na Lei nº 20/2009, de acordo com a exemplificação do que é considerado proveito ou ganho do exercício em termos fiscais, a alínea j), do nº 1, do artigo 20, do CIRPC, considera como

³⁶ De acordo com o Portal do Governo de Moçambique, acesso em 29 Julho de 2010, para o orçamento do estado, do ano de 2009, relativamente as empresas públicas, foi alocado de subsídios para as despesas de funcionamento e investimento ao nível central, o valor de 430.000 unidades 10³ meticais, no ano de 2008 foi alocado 422.700 unidades 10³ meticais e foi realizado 303.400 unidades 10³ meticais. De acordo ainda com a mesma fonte, relativamente a combustíveis, para o orçamento de estado do ano 2010, o governo vai alocar 1.7 milhões de meticais (cerca de 61.4 milhões de dólares), de subsídio às gasolinehas.

Na área de microfinanças, de acordo com o anúncio de RONDA, o governo de Moçambique por intermédio do FARE, subsidia às instituições de intermediação financeira que queiram exercer ou expandir a sua actividade nas zonas rurais.

proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, os subsídios ou subvenções de exploração. Estes subsídios, para além de serem considerados proveitos, nos termos do nº 9, do artigo 18, do IRPC, *in fine*, eles são imputáveis ao exercício numa base sistemática, durante os períodos necessários para compensar os custos com eles relacionados.

Quer isto dizer que, por analogia, os subsídios do governo, nomeadamente:

- Relacionados com activos, serão considerados como rendimento do período, nos termos do nº 9, do artigo 18, do CIRPC, a quota-parte do subsídio pela taxa de amortização utilizada para amortizar o activo em causa, ou, de acordo com a quota-parte do tempo de vida útil dos activos em causa;
- Relacionados com a actividade operacional, serão considerados proveitos fiscais do período, de acordo com o gasto em causa nesse período;
- Relacionados com activos não amortizáveis, serão considerados somente proveitos ou ganhos, em termos fiscais do exercício, se durante esse período houver gastos relacionados; e,
- Não monetários, serão considerados como proveitos do período, nos termos do nº 9, do artigo 18, do IRPC, a quota-parte do valor do subsídio valorizado ao JV, de acordo com o tempo de vida útil dos respectivos activos. Note-se que a diferença entre o valor do subsídio não valorizado e o valor do subsídio ao JV, não é, em termos fiscais, considerado como proveito, devendo ser corrigido o lucro tributável, (vd. Tabela 10).

Tabela 10 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, na Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Activo, activos não monetários e resultados	Dava a possibilidade de reconhecimento directo nos capitais próprios	Reconhecimento como rendimento proporcional ao gasto do período respeitante	Varição da matéria colectável

4.9 *Contratos de Construção*

De acordo com o Decreto nº 70/2009 (NCRF10, 2009:52 §1), esta norma tem por objectivo o de estabelecer o tratamento contabilístico dos réditos e dos respectivos custos associados a contratos de construção, nas entidades contratadas. Estes réditos e custos são imputados nos respectivos períodos contabilísticos em que as obras de construção são executadas³⁷.

Esta NCRF prevê, como métodos para o reconhecimento do rédito de contratos de construção, os métodos da fase de acabamento e o método do lucro nulo.

Método da fase de acabamento ou método da percentagem de acabamento: de acordo com este método, NCRF10 (2009:§19), o rédito do contrato é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato do rédito, gastos e lucros que possam ser atribuídos à proporção do trabalho executado. De acordo com o Caderno de Ciência e Técnica Fiscal nº 200 (2006), esquematicamente temos:

$$\text{RRE} = \frac{\text{Gastos suportados à data}}{\text{Gastos suportados à dada} + \text{Gastos estimados para concluir}} \times \text{VCo} - \text{RTRA} \quad (7)$$

Note-se que o valor do contrato, esquematizado na fórmula (VCo), deve entender-se por «rédito do contrato», e este compreende a quantia inicial do rédito negociado no contrato, bem como as demais alterações no trabalho inicialmente acordado, e ainda reclamações e pagamentos de incentivos, desde que seja provável que resultem em rédito e possam ser mensurados com fiabilidade NCRF 10 (2009:§9).

Esta NCRF refere que, quando o desfecho de um contrato não poder ser mensurado com fiabilidade, o rédito do contrato deve apenas ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos sejam recuperáveis (método do lucro nulo), sendo os custos do contrato reconhecidos como gasto quando incorridos - NCRF 10 (2009:§22).

³⁷ A NCRF 10 (2009:§2), tem como âmbito de aplicação a contabilização de contratos de construção nas DF'S das entidades contratadas para a execução de trabalhos de construção.

Caso o desfecho do contrato possa ser mensurado com fiabilidade, os réditos e custos devem ser reconhecidos como rendimentos e gastos, respectivamente, relativamente à fase de acabamento da actividade do contrato na data do balanço - NCRF 10 (2009:§16).

Relativamente ao lucro nulo, de acordo com o §24, da NCRF 10, é referido que, quando for provável que os custos totais do contrato superem o rédito total do contrato, as perdas esperadas devem ser reconhecidas imediatamente como gastos.

Ora, em termos do acautelamento fiscal deste normativo, foi introduzida a alínea m) no rol de exemplificações de encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, no artigo 36 do IRPC, referindo que, “*os resultantes das perdas estimadas pelos sujeitos passivos em obras de carácter plurianual que se encontrem em curso*” (alínea m), nº1 do art. 36 do IRPC).

A *ratio legis* deste preceito, no preâmbulo do artigo 22, do CIRPC, refere que são considerados custos os que forem indispensáveis para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto. Como os proveitos referidos no parágrafo 24, da NCRF 10, são negativos, na medida em que os custos totais do contrato de construção são superiores ao rédito total do contrato em causa, logo, este excesso do custo que não produziu proveito ou ganho sujeito a imposto, não é dedutível para efeitos fiscais, concorrendo desta forma para o lucro tributável do exercício. Se a Lei considerasse estas perdas em termos fiscais, seria um «*contrariu sensu*», nos termos do atrás referido (preâmbulo do artigo 22 do CIRPC).

Note-se que o CIRPC (nº1 do artigo 19) prevê como critérios para obras de carácter plurianual, o critério de percentagem de acabamento e o de encerramento da obra. Para o critério de percentagem de acabamento³⁸ de acordo com o CIRPC (nº 4 do artigo 19), é dado pela relação

³⁸ Este critério é obrigatório quando: se verificarem facturações parciais do preço estabelecido de obras (públicas ou privadas) efectuadas em regime de empreitada, em que as mesmas tenham atingindo o grau de acabamento correspondentes aos montantes facturados; e no caso de obras efectuadas por conta própria e vendidas fraccionadamente à medida que forem sendo concluídas e entregues, ainda que não sejam conhecidos os custos totais (nº 2 do artigo 19 do CIRPC).

entre o total dos custos já incorridos na obra e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra. O rédito a reconhecer durante o exercício será dado pelo grau de acabamento, multiplicado pelo valor do contrato, esquematicamente temos:

$$GA = \frac{\text{Custos já incorridos na obra}}{\text{Custos já incorridos na obra} + \text{Custos estimados para concluir}} \quad (8)$$

$$RRE = GA \times VCo \quad (9)$$

A diferença entre as formulas (9) e (7), é que a formula (7) deduz o rédito total reconhecido no período anterior, não tendo nenhum impacto na matéria tributável, dado que o rédito do período anterior foi tributado nesse período.

Para o critério de encerramento da obra, o CIRPC (nº 3 do artigo 19), considera-a concluída, se o grau de acabamento for superior a 95% e o preço esteja estabelecido no contrato ou conhecido o preço de venda, e, se for o caso de obras públicas em regime de empreitada, tenha lugar a recepção provisória nos termos da legislação vigente. Note-se, porém, que a NCRF 10 não considera este método, (vd. Tabela 11).

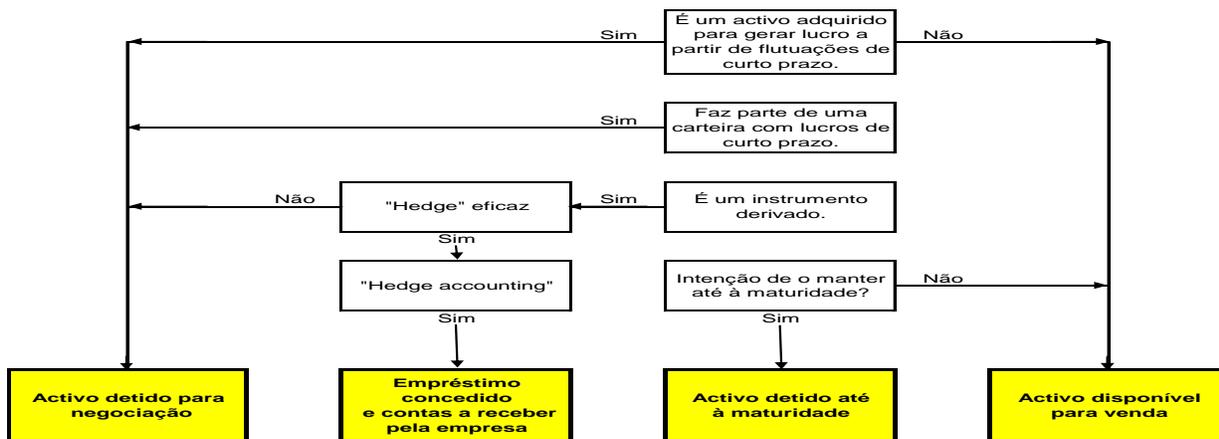
Tabela 11 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Contratos de Construção

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Activos, passivos e resultados	Método da percentagem de acabamento do contrato à data do balanço e o método de encerramento da obra.	Método da percentagem de acabamento do contrato à data do balanço e método do lucro nulo	Varição da matéria colectável (No caso de aplicação do método do lucro nulo).

4.10 Instrumentos Financeiros

De acordo com o preceituado no Decreto nº 70/2009, a NCRF 25 – Instrumentos Financeiros, tem por objectivo, o de prescrever os princípios relativamente à classificação, mensuração e tratamento contabilístico dos instrumentos financeiros e os respectivos requisitos de apresentação e divulgação³⁹.

No que concerne a activos e passivos financeiros, uma entidade deve reconhecê-los no balanço quando a mesma se tornar parte das disposições contratuais do instrumento financeiro, conforme Decreto nº 70/2009 (NCRF 25, 2009:§22). A NCRF 25, distingue 4 categorias de activos financeiros, designadamente: activos detidos para negociação; empréstimos concedidos e contas a receber; activos detidos até a maturidade e, activos disponíveis para venda.



Fonte: Gamelas, E. (2008). Cadeira de Contabilidade Financeira Avançada

Figura 3 – Figura Ilustrativa de Categorias de Activos Financeiros

Os activos e passivos financeiros, de acordo com esta norma, são reconhecidos inicialmente pelo JV da retribuição concedida ou recebida. Caso os activos ou passivos financeiros não sejam

³⁹ A NCRF 25 (2009:§3), tem como âmbito de aplicação todos os instrumentos financeiros, com excepção de, nomeadamente: investimentos em subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos (NCRF 20); direitos e obrigações no âmbito de um plano de benefícios a empregados (NCRF 19) e direitos e obrigações relativos as locações (NCRF 17).

mensurados ao JV com contrapartida em resultados, os custos de transacção são incluídos no seu custo, NCRF 25 (2009:§43).

Os activos e passivos financeiros, após o reconhecimento inicial, são reconhecidos em cada data de relato, pelos seus custos ou custo amortizado⁴⁰ utilizando o método da taxa de juro efectiva, menos qualquer perda por imparidade; ou, ao JV.

A NCRF 25 refere que, quando sejam negociados publicamente num mercado activo, ou quando o JV possa ser obtido de forma fiável, isto é, quando a entidade usa técnicas de valorização⁴¹, utiliza-se a mensuração ao JV sem qualquer dedução para custos de transacção, para activos financeiros detidos para negociação e activos financeiros detidos para venda.

Esta NCRF, refere que são excluídos da mensuração do JV, os activos financeiros que tenham uma maturidade fixada, sendo que estes, devem ser mensurados ao custo amortizado usando o método da taxa de juro efectiva. Os activos financeiros que não tenham uma maturidade fixada devem ser mensurados ao custo histórico. Todos os activos financeiros estão sujeitos a revisão por imparidade, desde que não sejam mensurados ao JV.

Esta norma refere que, relativamente aos ganhos ou perdas resultantes da variação no JV de activos ou passivos financeiros classificados pelo JV, devem ser reconhecidos nos resultados. Doutro modo, os ganhos ou perdas de variações de valor nos activos financeiros classificados como disponível para venda, devem ser reconhecidos directamente em capital próprio.

⁴⁰ Enquadram-se neste grupo de activos financeiros mensurados ao custo amortizado, nomeadamente: os empréstimos e contas a receber; os investimentos detidos até a maturidade e os investimentos em instrumentos de capital que não tem o preço cotado num mercado activo e cuja o JV não possa ser mensurado com fiabilidade... Decreto n° 70/2009 (NCRF 25:§45).

⁴¹ O objectivo destas técnicas, “é o de determinar qual teria sido o preço da transacção na data de mensuração numa transacção de boa fé entre as partes motivadas por considerações comerciais normais”. Decreto n° 70/2009 (NCRF 25:§47). O mesmo parágrafo refere que, “se existir uma técnica de valorização geralmente utilizada pelos participantes do mercado para avaliar o instrumento e se essa técnica tiver demonstrado que proporciona estimativas fiáveis de preços obtidos em transacções de mercado reais, a entidade usa essa técnica”.

Relativamente ao custo, ou ao custo amortizado líquido de qualquer perda por imparidade, são mensurados subsequentemente por este método, de acordo com Gamelas, E. (2009) em linha com a NCRF 25, nomeadamente:

- Os instrumentos financeiros que a entidade designe, no momento do reconhecimento inicial, e que satisfaçam todas as seguintes condições:
 - Seja à vista ou tenha uma maturidade definida;
 - Os retornos para o seu detentor sejam, designadamente, (i) de montante fixo, (ii) de taxa de juro fixa durante a vida do instrumento ou de taxa de juro variável que seja um indexante típico de mercado para operações de financiamento; e
 - Não contenha nenhuma cláusula que possa resultar, para o seu detentor, em perda do valor nominal e do juro acumulado (excluindo-se os casos típicos de risco de crédito).
- Os contratos para conceder ou contrair empréstimos, que não possam ser liquidados em base líquida, quando executados e se espera que reúnam as condições para reconhecimento ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidade; e
- Os instrumentos de capital próprio, não negociados publicamente e cujo JV não possa ser obtido de forma fiável, bem como contratos ligados a tais instrumentos que, se executados, resultem na entrega de tais instrumentos.

Ora, em termos do acautelamento dos efeitos fiscais decorrentes da aplicação desta norma, no ordenamento jurídico Moçambicano, foram introduzidos no CIRPC, o nº 10 do artigo 18, relativamente à periodização do lucro tributável dos custos e proveitos originados pelos instrumentos financeiros mensurados ao custo amortizado, a alínea c), do nº 3 do artigo 20, que trata das exemplificações do que não é considerado proveito ou ganhos do exercício, e, por último, a alínea k), do nº1 do artigo 36, que trata da exemplificações dos encargos não dedutíveis para efeitos fiscais.

A razão de ser desta alteração, é que a aceitabilidade dos custos e proveitos sujeitos a impostos, assenta em um suporte legal e real. Face a esta situação, o legislador obriga a que os JV destes

instrumentos financeiros devam ter como referência um mercado activo, de modo que os seus valores possam ser comprováveis, também por uma questão de disciplina e organização.

Para os custos e proveitos originados pela valorização dos instrumentos financeiros, utilizando o método do custo amortizado, nomeadamente os empréstimos e contas a receber, os investimentos detidos até a maturidade, os demais passivos financeiros contemplados por este método, após a mensuração inicial, nos termos do nº 10 do artigo 18 do CIRPC, devem ser periodizados ao lucro tributável, somente os ganhos ou perdas respeitantes ao exercício.

O termo custo amortizado refere-se à importância do dinheiro no tempo, pelo que se tratam os registos pelo valor presente à data do relato. Por exemplo, o Restaurante Nhaga, contraiu um financiamento bancário em 31 de Março do ano N, no valor de 400.000 MT, cujo reembolso do capital foi de 2 prestações de 200.000,00 MT no final de cada ano, sendo a taxa de juro nominal de 6%, e o imposto de selo de 5 por mil MT. Dado que, pela NCRF 25, estes instrumentos financeiros devem ser mensurados ao custo amortizado, usando o método da taxa efectiva, temos:

$$\text{Taxa efectiva} = 400.000 - (400.000 \times 0,005) = \frac{400.000 \times 6\% + 200.000}{(1+i)^1} + \frac{200.000 \times 6\% + 200.000}{(1+i)^2}$$

$$398000 = \frac{224.000}{(1+i)^1} + \frac{212.000}{(1+i)^2}$$

$$\text{Taxa efectiva} = 6,36175\%$$

(9)

Tabela 12 – O plano de Amortização do empréstimo

Período	Empréstimo	Amortização	Gastos Financeiros	Juros Pagos	Capital à Incrementar
0	398,000.00	---	---	---	---
1	199,319.77	200,000.00	25,319.77	24,000.00	1,319.77
2	0.00	200,000.00	12,680.23	12,000.00	680.24

No reconhecimento inicial do empréstimo, a registar em passivo financeiro, no Restaurante Nhaga, segundo esta NCRF será de 398.000,00 MT. No final do exercício, nos termos do nº 10 do artigo 18 do CIRPC, estes custos, assim como os ganhos da valorização de activos financeiros

ao custo amortizado, devem ser periodizados. Assim, o gasto financeiro a periodizar será de 18.989,82 MT = $(25.319,77 \times 6\%/12 \times 9 \text{ meses})$, que corresponde aos 9 meses.

No ano seguinte, os custos financeiros serão de 15.840,12 MT, isto é até Março será de 6.329,95 MT e, como temos de periodizar os custos de Abril a Dezembro, será de 9.510,17 MT, restando 3.170,06 MT que correspondem a gastos financeiros do exercício seguinte.

A imputação de gastos é feita nos períodos em que ocorre a utilização do passivo, ou seja, em cada período. Assim, os custos a imputar são os seguintes: Período 1 (Abril a Dezembro) = 18.989,82 MT; período 2 (Janeiro a Dezembro) = 15.840,12 MT e no último período (Até Março, inclusive) = 3.170,06 MT

Relativamente a activos e passivos financeiros, a lei acolheu com o preceituado na NCRF 25, no tocante ao reconhecimento destes instrumentos ao JV, ao aceitar no CIRPC, no rol dos proveitos ou ganhos do exercício para efeitos fiscais (alínea c), do nº 3 do artigo 20), bem como do rol dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais (alínea k), do nº 1 do artigo 36), as variações no valor de mercado de activos e passivos financeiros, deste que estes tenham como referência uma bolsa de valores.

Paralelamente, não obstante a NCRF 25 considerar as variações no JV com base nas técnicas de valorização, o legislador não dá nenhuma prerrogativa ao sujeito passivo de utilizá-las na determinação do JV, para a valorização dos instrumentos financeiros.

Assim todas variações no valor de mercado de instrumentos financeiros reconhecidos, tanto por via de resultados, como por via de capital próprio (activos financeiros disponíveis para venda), que não tenham por referência uma bolsa de valores, devem ser corrigidas ao lucro tributável do exercício.

Note-se que a aceitabilidade destes custos e proveitos para o nosso ordenamento jurídico, trará o constrangimento de serem tributados ganhos latentes ou aceites custos ou perdas não realizadas no exercício da tributação, (vd. Tabela 13).

Tabela 13 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, na Mensuração dos Instrumentos Financeiros

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Activos e passivos financeiros e resultados	Registo ao custo histórico e as variações no valor, eram cobertas por provisões	Dependendo do tipo de activo ou passivo financeiro, são registados ao custo histórico, custo amortizado e ao JV da retribuição recebida ou paga.	Variação da matéria colectável, caso não tenham como referência uma bolsa de valores

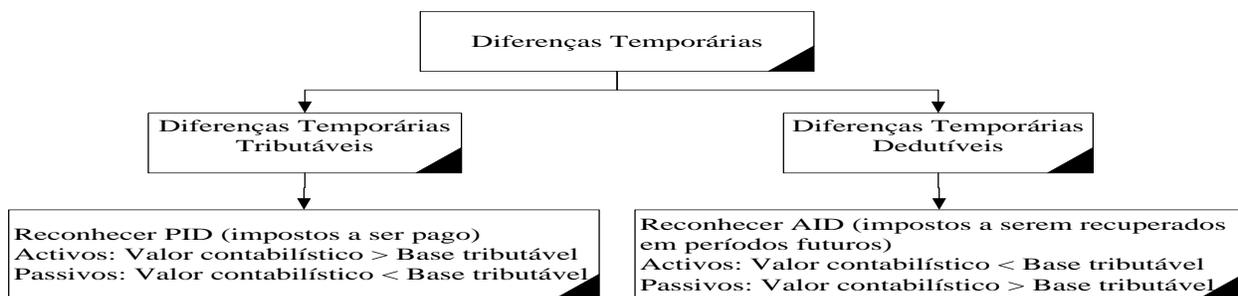
4.11 Impostos Sobre o Rendimento Correntes e Diferidos

Nos termos do Decreto nº 70/2009, a NCRF 12, tem por objectivo, o estabelecimento do tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento relativamente às consequências fiscais correntes e futuras da recuperação (liquidação), da quantia escriturada de activos (passivos) reconhecidos no balanço, bem como o tratamento de transacções e acontecimentos no período actual reconhecidos nas demonstrações de resultados, e estabelece o tratamento fiscal de prejuízos fiscais acumulados e não utilizados e dos benefícios fiscais não utilizados e, ainda, as respectivas divulgações de impostos sobre o rendimento⁴².

⁴² A NCRF 12 (2009:§5-6), tem por âmbito o tratamento dos impostos sobre o rendimento, isto é, os impostos baseados nos lucros tributáveis, quer sejam de impostos nacionais quer estrangeiros. Estes impostos incluem os impostos retidos na fonte a pagar por uma subsidiária, associada, ou empreendimento conjunto, relativamente a dividendos colocados à disposição da entidade que relata. Trata ainda, da contabilização das diferenças temporárias que possam resultar de subsídios do governo ou de créditos fiscais.

Os PID são reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis⁴³, com excepção do *goodwill* ou do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais, e que, na data da transacção, não afecte, nem o resultado contabilístico nem o fiscal – NCRF 12 (2009:§15).

Os AID são reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis⁴⁴, na medida em que for provável que essa diferença temporária possa vir a ser utilizada no resultado tributável, excepto quando tais AID resultem do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais, e que, no momento da transacção, não afecte o resultado contabilístico e nem o resultado fiscal, NCRF 12 (2009:§19).



Fonte: Traduzida de (Vorster *et al.*, 2008:139)

Figura 4 – Diferenças Temporárias

A NCRF 12 (2009:§23-36), refere que, nomeadamente:

⁴³De acordo com Araújo (2009:19), as diferenças temporárias "são as que resultam de uma mera antecipação ou postecipação do pagamento do imposto". As diferenças temporárias tributáveis, são de acordo com o Decreto n° 70/2009 (2009:168) "diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do resultado tributável de períodos futuros nos quais o activo ou passivo é recuperado ou liquidado".

⁴⁴ "Diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do resultado tributável de períodos futuros nos quais o activo ou passivo é recuperado ou liquidado". Decreto n° 70/2009.

- Relativamente a prejuízos fiscais acumulados e créditos fiscais não utilizados, devem ser reconhecidos AID, somente quando seja provável que estarão disponíveis lucros fiscais futuros⁴⁵ contra os quais os mesmos possam vir a ser utilizados.
- Os activos e passivos por impostos correntes, dos períodos correntes e anteriores, devem ser mensurados pela quantia que se espera vir a ser liquidada ou recuperada, utilizando as taxas e regras fiscais que estejam em vigor à data do balanço;
- Os AID e os PID devem ser mensurados pela aplicação das taxas de impostos que se espera que sejam aplicadas na data em que o passivo é pago e o activo realizado, tendo por base as taxas e leis fiscais que estejam definidas à data do balanço.
- A entidade deve mensurar os AID e PID usando as taxas fiscais e a base fiscal que estejam em consonância com a forma pela qual a empresa espera vir a recuperar ou liquidar a quantia correspondente dos seus activos e passivos;
- Os AID e os PID não devem ser descontados, devendo no final de cada período contabilístico ser revistas as QE e não escriturada dos AID; e,
- Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento, ou um gasto, nas demonstrações de resultados do período, excepto quando tais impostos resultem de transacções ou acontecimentos reconhecidos no mesmo período, ou em período diferente, ou fora das demonstrações de resultados e de uma concentração de actividades empresariais.

Ora, de modo a acomodar o impacto da NCRF 12 no ordenamento jurídico nacional, foram introduzidos no CIRPC, relativamente ao rol do que não é considerado proveito ou ganho do exercício, a alínea d) do nº 3 do artigo 20, bem como no rol das variações patrimoniais positivas e

⁴⁵ De acordo com a NCRF 12 (2009:§25), na avaliação da probabilidade que estarão disponíveis lucros tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais e os créditos fiscais podem ser utilizados, a entidade deve considerar os seguintes critérios:

- a) Quando a entidade tem diferenças tributárias dedutíveis suficientes contra as quais possa utilizar para deduzir os prejuízos e créditos fiscais antes de expirarem;
- b) Quando seja provável que a entidade obterá lucros tributáveis antes dos prejuízos e créditos fiscais expirarem; e
- c) Quando os prejuízos fiscais não utilizados resultem de causas perfeitamente identificáveis que não voltem a ocorrer.

negativas, que não concorrem para a formação do lucro tributável, a alínea e) dos artigos 21 e 24, respectivamente.

Como visto anteriormente, a NCRF 12 reconhece como rendimento ou gasto os impostos correntes e deferidos, mas nos termos da alínea d) do nº 3 do artigo 20 do CIRPC, não são considerados proveitos ou ganhos do exercício os valores resultantes de diferimento de impostos que incidem sobre os lucros, sendo esta a razão de ser deste preceito.

Nos termos da alínea e) dos artigos 21 e 24 do CIRPC, respectivamente, não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais, positivas ou negativas, resultantes do diferimento de impostos que incidam sobre os lucros.

Quer isto dizer que, retomando o exemplo dado no ponto 3, nos AID, a diferença entre os resultados contabilístico e fiscal, nas despesas de constituição, despesas com aumento de capital e os gastos com estudos de P&D, são incluídos nas variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício. No entanto, o que importa referir é que quer os AID, quer os PID não relevam para efeitos de lucro tributável e caso estejam reflectidos no resultado líquido do exercício deverão ser "neutralizados".

Por outro lado, aquelas despesas, à luz da Portaria nº 20817, são despesas plurianuais fazendo parte dos custos dedutíveis para efeitos fiscais em 33,33% em cada ano. O sujeito passivo deve deduzi-las na matéria colectável de cada um dos dois anos seguintes em 1/3 do seu valor (campo nº 250 do M22), uma vez que, no ano em que se verificaram e foram contabilizadas como custo, elas acresceram em 2/3 ao lucro tributável (campo nº 230 do M22).

Outra situação ocorre com os AID, decorrente dos prejuízos fiscais acumulados ou créditos fiscais de sociedades, incluindo as sociedades previstas nos termos do nº 1, do artigo 41 – A do CIRPC. Estes AID, apesar de estarem também reflectidos nas variações patrimoniais positivas e de acordo com o artigo 21 e) do CIRPC, embora não concorrendo para a formação do lucro

tributável, todavia, nos termos do nº 1, do artigo 41 do CIRPC, estes AID podem ser deduzidos ao lucro tributável de um ou mas dos cinco exercícios posteriores, e figuram no campo 267- M22.

Note-se que, em termos do artigo 41, do CIRPC, e demais regras fiscais, os prejuízos fiscais, desde que se enquadrem no período estipulado no nº 1 do referido artigo, podem ser deduzidos aos lucros tributáveis, mesmo para entidades com um passado recorrente de prejuízos.

A Lei não estipula nenhum critério para avaliar a probabilidade de que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais acumulados possam ser utilizados, previstos na NCRF 12 §25. Deste modo, podem ser reconhecidos AID sem que seja provável que estarão disponíveis lucros fiscais futuros contra os quais os prejuízos fiscais possam ser utilizados, o que representa um «*contrariu sensu*» do §21 da NCRF 12.

Como se observa, com a entrada desta norma para o nosso ordenamento tributário, não haverá variação da matéria colectável, isto é «*nullum tributum*», porque os diferimentos de impostos são neutralizados no M22, (vd. Tabela 14).

Tabela 14 – Síntese das Diferenças Entre o PGC anterior e o PGC – NIRF, nos Impostos Sobre o Rendimento

Classes/Contas do Balanço	Diferenças de Classificação		Implicações Fiscais Resultantes de Alterações de Critérios
	PGC	PGC – NIRF	
Activos, passivos e resultados	Não contemplava o diferimento de Impostos, apenas estavam previstos os impostos correntes	Prevê o diferimento de impostos sobre o rendimento, decorrentes de diferenças temporárias tributáveis ou recuperáveis em períodos futuros e correntes.	Não há variação da matéria tributável, porque os impostos diferidos são fiscalmente irrelevantes

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Este trabalho teve como fundamento aferir o impacto fiscal da adopção das NCRF em Moçambique. A questão base da pesquisa que direccionou o estudo para atender ao objectivo acima pretendido é a seguinte: Qual a Relevância Contabilística – Fiscal da Adopção das NIRF's em Moçambique? Para responder a esta questão, foi analisado o impacto fiscal das normas que foram tomadas em consideração para a elaboração da Lei nº 20/2009 (ver anexo A), e a seguir se descreveu a relevância fiscal da referida Lei, bem como o impacto fiscal de cada norma na mesma Lei.

Artigo18 – Periodização do Lucro Tributável: nos termos do preâmbulo deste artigo previsto no CIRPC, os custos e os proveitos, bem como as componentes positivas e negativas do lucro tributável, devem ser imputadas ao exercício de acordo com o princípio de especialização dos exercícios.

Assim, de modo a equilibrar os custos e os proveitos, bem como a gestão da receita fiscal, foram introduzidos, neste artigo, os números 7 (NCRF 11 – Agricultura e Activos Biológicos), 8 (NCRF 20 - Investimentos em Associadas), 9 (NCRF 26 – Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo) e 10 (NCRF 25 – Instrumentos Financeiros), os quais orientam o contribuinte a fazer a especialização de custos e proveitos, para o apuramento do resultado fiscal. Esta constitui a razão de ser desta alteração. Note-se que a matéria colectável não sofre alteração, a Lei, somente obriga à aplicação do princípio de especialização dos exercícios consagrados nos normativos internacionais de contabilidade, relativamente aos resultados: da produção e venda de produtos agrícolas e de activos biológicos (nº 7); da aplicação do método de equivalência patrimonial para valorizar os investimentos em associadas (nº 8); de subsídios do governo; e dos resultados originários de instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado.

Recomenda-se neste artigo que, se reformule o nº 9 da Lei nº 20/2009, dado que os subsídios do governo, estão sempre associados a satisfação de certas condições e também, de modo a enquadrar os subsídios previstos na pagina 53 desta dissertação.

Artigo 20 – Proveitos e Ganhos: nos termos deste artigo, consideram-se proveitos ou ganhos, os obtidos de operações em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou acessória, pelo respectivo valor da transacção. Nesta sequência, foi clarificado o nº 1, alínea c), sendo que, só considera as diferenças de câmbio favoráveis já realizadas no exercício.

Neste artigo, foram introduzidos, designadamente:

- No nº 2, a alínea a), como forma de acomodar a NCRF 11-Agricultura e Activos Biológicos. Esta alínea aceita como proveito, os resultantes da mensuração de activos biológicos, sem prejuízo do estipulado no artigo 18, nº 7 do CIRPC, pelo que, todos os proveitos e custos (nº1 alínea n) do artigo 22) valorizados sem que tenham por referência a um mercado para estes activos, deverão ser corrigidos ao lucro tributável.

Recomenda-se neste artigo que, sem prejuízo das notas às DF'S, constantes dos parágrafos 13-14, da página 158, do Decreto nº 70/2009, e porque a alínea n) do artigo 22, em paralelo com o nº 7 do artigo 18, aceitam o modelo de JV para a valorização deste tipo de activo, caso não seja possível aferir o JV com fiabilidade, deve aplicar-se o preceituado nos parágrafos 16-17 da NCRF 11.

- No nº 2, a alínea b), de modo a acomodar paralelamente, os efeitos fiscais advindos das NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, NCRF 13 – Activos Tangíveis, NCRF 14 – Activos Intangíveis e NCRF 18 – Imparidade de Activos, no que concerne às políticas e estimativas contabilísticas que afectam o activo imobilizado depreciable, e os métodos de amortização. Em relação a estas NCRF, foi também introduzido o artigo 26, que chama atenção ao sujeito passivo para a utilização das taxas previstas no diploma complementar específico (Portaria nº 20817).

Nos termos deste preceito, consideram-se proveitos ou ganhos, os derivados de anulações de amortizações extraordinárias, desde que estas tenham sido amortizadas no âmbito do diploma complementar específico (Portaria nº 20817). As outras anulações de amortizações, previstas de acordo com as políticas contabilísticas implementadas pelo órgão de gestão e por outra norma, e ainda, as resultantes do emprego das estimativas do TVU do bem imobilizado

depreciável e pela aplicação do modelo de revalorização, não são de se considerar para efeitos fiscais como proveitos;

Recomenda-se que, sem prejuízo das notas às DF'S, constante nos parágrafos 10 e 13 da página 158, do Decreto nº 70/2009, se detalhe algumas taxas de amortizações e reintegrações constantes da tabela I da Portaria nº 20817, de modo a enquadrar a amortização por componente do activo immobilizado corpóreo, para as empresas que tenham activos justificáveis de tais amortizações, por exemplo, no ramo de transporte (aviões, navios e locomotivas), ou a criação de um normativo de aceitação de tais amortizações ou reintegrações, de modo a não penalizar tais sectores de actividade ou, se substitua a Portaria nº 20817, dado que esta já não satisfaz com as condições actuais do mercado.

- No nº 3, a alínea b) e alínea c), que foram introduzidas perante a necessidade de acomodar os efeitos das NCRF 16 – Activos Tangíveis de Investimentos e a NCRF 25 – Instrumentos Financeiros, respectivamente. Não são considerados proveitos, os resultantes da valorização destes activos pelos seus justos valores. Paralelamente, não são aceites fiscalmente, os encargos da valorização destes activos (alíneas j) e k), do nº1, do artigo 36), devendo o sujeito passivo proceder à correcção do lucro tributável.

Recomenda-se, sem prejuízo das notas às DF'S, constantes dos parágrafos 8, da página 158, do Decreto nº 70/2009, a consideração das variações no JV com base nas técnicas de valorização para a valorização dos instrumentos financeiros, desde que o sujeito passivo consiga fazer prova de tais variações e as mesmas estejam reflectidas nos resultados. Importa também referir que, de forma de aproximar os procedimentos contabilísticos e fiscais, recomenda-se a aceitação dos proveitos e custos, originários da valorização destes instrumentos, mas somente os que forem realizados, de modo a não penalizar/beneficiar o contribuinte, ao tributar ganhos/perdas ainda não realizados.

Artigo 21 e 24 – Variações Patrimoniais Positivas e Negativas, respectivamente: a reformulação destes artigos, surge na sequência de acomodar as reclassificações exigidas nas regras para a 1ª implementação do PGC – NIRF, no balanço de abertura e nos ajustamentos das

políticas contabilísticas, dado que estas regras causarão alterações nas variações patrimoniais decorrentes da aplicação das NCRF e, também, nas variações patrimoniais decorrentes do diferimento de impostos da NCRF 12. Assim, nos termos da alínea e) do nº 1 destes artigos, os sujeitos passivos deverão fazer a correcção do lucro tributável decorrente destas variações, com excepção das decorrentes dos AID advindos da diferença entre os resultados contabilístico e fiscal, nas despesas de constituição, nas despesas com aumento de capital e nos gastos com estudos de P&D, que, à luz da Portaria nº 20817, são considerados activos incorpóreos, em linha com a alínea k), do nº 1, do artigo 22 do CIRPC.

Recomenda-se que, sem prejuízo das notas às DF'S, constantes dos parágrafos 5, da página 157, do Decreto nº 70/2009 e do mapa de demonstração das variações no capital próprio, constante da página 156, do Decreto nº 70/2009, sejam detalhados os valores dos ajustamentos da 1ª Adopção da aplicação do PGC – NIRF. Dado que estes podem servir de estatística, para se aferir futuramente os efeitos desta adopção e também como forma verificar valores susceptíveis de tributação.

Recomenda-se, por fim, em linha com a NCRF 12, a rejeição da constituição de AID, advindos de prejuízos acumulados, de sociedades com um passado recorrente de prejuízos, sem que haja uma probabilidade forte de que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais acumulados possam ser utilizados.

Artigo 22 – Custos e Perdas: de acordo com o preâmbulo deste artigo, consideram-se custos e perdas os necessários para a realização de proveitos sujeitos a imposto. Nesta sequência, foi clarificado o nº 1, alínea c), o qual só considera os custos incorridos com diferenças de câmbio desfavoráveis já realizadas no exercício, concorrendo, caso existam, as diferenças de câmbio não realizadas para a formação do lucro tributável do exercício. Neste artigo, foram introduzidas, designadamente:

- No nº 1, a alínea h). Esta alínea foi acrescida na necessidade de controlar os efeitos das NCRF 18 – Imparidade de activos e da NCRF 24 – Provisões, Passivos e Activos Contingentes, de modo que, os encargos derivados de perdas sofridas por imparidades de activos, são aceites

como custos. Como não basta só aceitar, é necessário estabelecer regras. Assim, paralelamente, foi reformulada, a subsecção III, do Capítulo III do CIRPC e foi alterada a epígrafe do artigo 28, que estabelece tectos para a aceitabilidade destes custos, sendo que, todos os encargos acima deste tecto, deverão ser acrescidos à matéria tributável.

Recomenda-se no artigo 28 do CIRPC, a separação do elenco das perdas por imparidade, das provisões, dado que o legislador somente adicionou o termo à epígrafe e ao nº 1.

- No nº 1, as alínea k) e l), como forma de acautelar os efeitos fiscais da NCRF 14 – Activos Intangíveis, no que concerne aos encargos com campanhas publicitárias e encargos de pesquisa, etc, respectivamente, bem como o período de dedução destes custos (nº1 artº 36-A).

Artigo 36 – Encargos Não Dedutíveis Para Efeitos Fiscais: neste artigo, para além de se acautelar os efeitos das NCRF referidas aquando dos proveitos não considerados fiscalmente, foi introduzida a alínea n), no nº 1, que estabelece limites para encargos com campanhas publicitárias. Assim, nos termos deste preceito, conjugado com a alínea k), do nº 1, do artigo 22, e com o nº 1, do artigo 36 – A, ambos do CIRPC, o sujeito passivo, deverá proceder à correcção dos encargos acima de 1% do volume de vendas contabilizados em publicidade, no lucro tributável do exercício.

De salientar que nos termos do Decreto nº 70/2009, não foram introduzidas alterações no CIRPC em resultado da adopção dos normativos internacionais, da IAS 29 – Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias, bem como da IFRS 2 – Pagamento com Base em Acções, por estas não terem relevância na actual conjuntura do País.

Finalmente, com a introdução das NCRF em Moçambique, haverá impacto fiscal na receita fiscal do País, não sendo, porém, possível quantificar rigorosamente, se haverá ou não crescimento da receita fiscal, uma vez que o estudo baseou-se apenas em pesquisa qualitativa, porque o exercício de 2010 é o primeiro que comporta a aplicação das alterações introduzidas ao CIRPC pela Lei nº 20/2009.

6 BIBLIOGRAFIA

ACCA (2009), *Paper F7- Financial Reporting (International)*, for exams in December 2009 and June 2010, London: BPP Learning Media.

Araújo, F. (2009), *Aplicação das IFRS/IAS à Determinação do Lucro no IRC, Conferência IFRS/IAS*, Lisboa. Portugal: Universidade Católica Portuguesa.

Azevedo, G. (2005), *Impacte da Norma Internacional de Contabilidade nº 41 “Agricultura” No Normativo Contabilístico Português – Sector Vitivinícola*. Tese de Doutoramento em Gestão especialidade em Contabilidade, ISCTE.

Balassa, B. (1960), “*O processo de Integração Económica*”. [http://pt.wikipedia.org/wiki/Integração económica](http://pt.wikipedia.org/wiki/Integração_económica), acesso em 18.02.2010.

Banco de Moçambique (2009), *Aviso nº. 7/GBM/2009*, aprovando as provisões regulamentares mínimas, a aplicar no sector bancário, Maputo: Boletim da República nº 47 de 26.11.2009.

Banco de Moçambique (1997), *Carta Circular nº 01/DCD/97*, obrigando à facturação em meticais, Maputo.

Borges, A., Rodrigues A. e Rodrigues R. (1995), *Elementos de Contabilidade Geral*, Lisboa: Rei dos Livros.

Carlos, A. B. (2010), *Impostos – Teoria Geral*, Coimbra: Almedina.

Carlos, A. B. (2008), *Apontamentos de Fiscalidade, Mestrado em Contabilidade*, Maputo: ISCTE-IUL – Instituto Universitário de Lisboa e Universidade Politécnica de Moçambique.

Carlos, A. B. (2003), *Manual de Formação em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRPC*, Maputo: URTI – Ministério do Plano e Finanças.

Crambley, D., Heitger, L. e Smith G. (2005), *Forensic Investigative and Accounting*. Chicago: CCH Incorporated.

Ernest &Young (2009), *Implementação das NIRF em Moçambique – Sector Empresarial: Águas de Moçambique*, Maputo.

Governo de Moçambique, Programa FARE (2009), *Anúncio de RONDA*. <http://www.fare.gov.mz>, acesso em 29.07. 2010.

Ferreira, R. F. (2008), *A contabilidade e a crise norte-americana*. Semanário Económico, 24 de Outubro.

Ferreira, P. A.(2008), Apontamentos de Financial Reporting – Parte 2, *Mestrado em Contabilidade*, Maputo: ISCTE-IUL – Instituto Universitário de Lisboa e Universidade Politécnica de Moçambique.

Gamelas, E. (2008), Apontamentos de Consolidação de Contas, *Mestrado em Contabilidade*, Maputo: ISCTE-IUL – Instituto Universitário de Lisboa e Universidade Politécnica de Moçambique.

Governo de Moçambique (2009), *Orçamento Geral do Estado 2009*. <http://www.portaldogoverno.gov.mz>, acesso em 29.07. 2010.

Governo de Moçambique (2008), *Serviços Bancários em Franco Crescimento*. <http://www.portaldogoverno.gov.mz>, acesso em 30.07. 2010.

Grenha, C., Cravo D., Baptista L., e Pontes S. (2009), *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa: CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

IASB, Normas do IASB. http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc_IAS.htm, acesso em Novembro de 2008.

IASB, Normas do IASB. <http://www.cnc.min-financas.pt/sitecnc1.htm>, acesso em Novembro de 2008.

Ministério das Finanças (2006), *Impacto Fiscal da Adopção das Normas de Contabilidade*. Caderno de Ciência e Técnica Fiscal nº 200, Lisboa.

Ministério das Finanças, Autoridade Tributária de Moçambique (2009), *Seminário sobre a Transição e Implementação das NIRF's em Moçambique*, Maputo.

Ribeiro, A. (2003), *A Natureza Jurídica do Diferimento*. Curso de Especialização do Direito Tributário, Bahia: Faculdade de Direito da Bahia.

Sá, A. L. (2008), «Justo valor» e crise nos mercados. *Revista TOC 103*, Outubro.

Sá, A. L. (2008), O jogo de interesses e influências sobre as normas contabilísticas. *Revista TOC 102*, Setembro.

SNC – Sistema de Normalização Contabilística (2008), *Projecto da Comissão de Normalização Contabilística*, Porto: Porto Editora.

Stickney, C. and Weil, R. (1997), *Financial Accounting an Introduction to Concepts, Methods, and Uses*. Orlando: The Dryden Press.

Tavares, A., Fernandes D., Ferreira E., Saúte F. e Valabdas M. (2008), Trabalho de Grupo da Cadeira de Financial Reporting, IFRS 1 – Adopção Pela primeira Vez das NIRF's. *Mestrado*

em Contabilidade. Maputo: ISCTE-IUL – Instituto Universitário de Lisboa e Universidade Politécnica de Moçambique.

Vorster, Q., Koornhof, C., Oberholster, J., Kopperschaar, Z., Coetzee, S., Rensburg, C., Binnekade, C., Leith, K. e Hattingh, M. (2008), *Descriptive Accounting IFRS Focus*. Durban: LexisNexis.

7 Anexo – Matriz de Equivalência das Normas Tidas em Consideração Para a Alteração do CIPRC

Lei Nº. 20/2009 Artigos Introduzidos para Acautelar os Efeitos das Normas		Normas Aplicáveis
Artigo 18 – Periodização do lucro tributável	Nº. 7	IAS 41 – Agricultura e Activos Biológicos (NCRF 11).
	Nº. 8	IAS 28 - Investimentos em Associadas (NCRF 20).
	Nº. 9	IAS 20 - Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais (NCRF 26).
	Nº. 10	IAS 39 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (NCRF 25).
Artigo 20 – Proveitos ou ganhos	Nº. 1 c)	IAS 21 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (NCRF 23).
	Nº. 2 a)	IAS 41 – Agricultura e Activos Biológicos (NCRF 11)
	Nº. 2 b)	IAS 8 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros (NCRF 4);
		NCRF 13 – Activos Tangíveis
		NCRF 14 – Activos Intangíveis e IAS 36 - Imparidade de Activos (NCRF 18).
	Nº. 3 a)	IFRS 3 - Concentrações de Actividades Empresariais (NCRF 21).
	Nº. 3 b)	IAS 40 – Activos tangíveis de Investimento (NCRF 16).
Nº. 3 c)	IAS 39 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (NCRF 25).	
Artigo 21 – Variações patri. positivas	Nº. 1	IFRS 1 - Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro.
	Nº. 1 e)	IAS 12 - Impostos sobre o Rendimento (NCRF 12).
Artigo 22 – Custos ou perdas	c)	IAS 21 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio (NCRF 23).
	h)	IAS 36 - Imparidade de Activos (NCRF 18); e
		IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (NCRF 24).
	k) e l)	IAS 38 - Activos Intangíveis (NCRF 14).
	m)	IAS 19 - Benefícios dos Empregados (NCRF 19).
n)	IAS 41 – Agricultura e Activos Biológicos (NCRF 11).	

A Relevância Contabilística – Fiscal da Implementação das NIRF'S em Moçambique

Lei Nº. 20/2009 Artigos Introduzidos para Acautelar os Efeitos das Normas		Normas Aplicáveis
Artigo 24 - Variações patrimoniais negativas	Nº. 1	IFRS 1 - Adopção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro.
	Nº. 1 e)	IAS 12 - Impostos sobre o Rendimento (NCRF 12).
	f)	IAS 39 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (NCRF 25).
Artigo 26 - Elementos reintegráveis ou amortizáveis	Nº. 5	Clarificação da legislação IAS 8 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros (NCRF 4);
Retirado o Nº. 1 f) do Artigo 28		IFRS 6 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais (NCRF 15).
Artigo 28 – Provisões e perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis	Nº. 3	IAS 36 - Imparidade de Activos (NCRF 18); e IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos (NCRF 24).
Artigo 36 – Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais	Nº. 1 j)	IAS 40 - Activos tangíveis de Investimento (NCRF 16).
	Nº. 1 k)	IAS 39 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (NCRF 25).
	Nº. 1 l)	IAS 39 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (NCRF 25).
	Nº. 1 m)	IAS 11 - Contratos de Construção (NCRF 10).
	Nº. 1 n)	IAS 38 - Activos Intangíveis (NCRF 14).
Artigo 36 A – Outros encargos	Nº. 1	IAS 38 - Activos Intangíveis (NCRF 14); e
	Nº. 2	IAS 38 - Activos Intangíveis (NCRF 14).

Lei Nº. 20/2009 Artigos Introduzidos para Acautelar os Efeitos das Normas		Normas Aplicáveis
Artigo 40 – Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos	Nº. 1	Só altera a quota de participação para 20% (antes era de 25%). IAS 28 - Investimentos em Associadas (NCRF 20).
Artigo 41 A – Transmissibilidade dos prejuízos fiscais	Nº. 1	IFRS 3 - Concentrações de Actividades Empresariais (NCRF 21). Introdução dos requisitos de transmissibilidade de prejuízos fiscais
	Nº. 2	Acompanhantes do pedido de autorização.
	Nº. 3	Aplica-se também com necessárias adaptações aos prejuízos fiscais nas cisões de sociedades.
Retirada a alínea h) do Artigo 68		Eliminação da dispensa de retenção na fonte anteriormente prevista na alínea h)