

O guia do SNC
Breaking
news on Tax



Editorial

A Deloitte tem o prazer de identificar na presente publicação as principais alterações fiscais, ao nível do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), resultantes da implementação do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), mantendo o compromisso de prestar aos seus clientes, e ao mercado em geral, um apoio continuado na área fiscal.

A presente publicação pretende documentar, de forma sumária e sistematizada, as principais alterações que se irão verificar ao nível da determinação do lucro tributável, em sede de IRC, decorrentes da implementação do novo SNC, dos sujeitos passivos deste imposto, cujo período de tributação se inicie em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

Gostaríamos de salientar que esta publicação possui carácter meramente informativo, tendo sido preparada com base no Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho e no Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro, podendo o respectivo conteúdo vir a revelar-se desactualizado na sequência de eventuais alterações legislativas subsequentes.



Neste contexto, nomeadamente face à inerente complexidade dos assuntos abordados, a mesma não pode deixar de ser considerada como uma publicação genérica e de consulta preliminar, não dispensando a obtenção de aconselhamento profissional específico, previamente à tomada de decisões nesta matéria.

Para este efeito, colocamos naturalmente à inteira disposição a equipa de profissionais da Deloitte dos nossos escritórios de Lisboa e Porto.

Carlos Loureiro
Leading Tax Partner
Deloitte & Associados, SROC, S.A.

Setembro 2009

Introdução

A presente publicação abordará as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) que tenham impacto fiscal, ao nível do IRC, uma vez que a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos deste imposto parte do seu resultado contabilístico, e dentro destas as que produzam alterações nas regras até então consagradas no Código do IRC.

Assim, não serão objecto de análise na presente publicação, por um lado, as NCRF que não tenham qualquer impacto ao nível do IRC, embora tal aspecto seja expressamente referido, e, por outro, as que não conduziram a alterações fiscais, seja no Código do IRC ou outra legislação fiscal, por se manterem as mesmas regras, apesar de serem abordados sumariamente os princípios gerais aplicáveis.

Apesar de não constituir qualquer alteração fiscal com impacto na determinação do resultado fiscal dos sujeitos passivos de IRC, o Código do IRC, para além de ser integralmente republicado, é alterado nos seus diversos preceitos, de modo a reflectir a

nova terminologia contabilística, de entre os quais se destaca, a substituição dos termos de:

- Existências para inventários ou activos biológicos;
- Imobilizado incorpóreo para activo intangível;
- Imobilizado corpóreo para activo fixo tangível;
- Provisões (activo) para imparidades;
- Reintegração e amortização para depreciação e amortização;
- Custos e perdas para gastos;
- Proveitos e ganhos para rendimentos;
- Reposição de provisões (activo) para reversões de imparidades.

Por razões de simplificação de exposição e melhor apreensão das alterações fiscais introduzidas, as mesmas serão identificadas pela ordem das NCRF.

Finalmente, as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, e pelo Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro, são aplicáveis aos períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

NCRF 1 . Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

Avaliação do impacto fiscal

A estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras não têm impacto fiscal directo.

Modelo de dependência parcial

No entanto, e como regra geral, o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na normalização contabilística e eventualmente corrigidos nos termos da legislação fiscal.

NCRF 2 . Demonstração de Fluxos de Caixa

Avaliação do impacto fiscal

Sem impacto fiscal.

NCRF 3 . Adopção pela primeira vez das NCRF

Regime transitório

Os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção pela primeira vez das NCRF, que sejam considerados relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, resultantes do reconhecimento ou não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes.

Estes ajustamentos devem ser devidamente evidenciados no processo de documentação fiscal – dossier fiscal.

Mais e menos-valias/ reinvestimento

Às mais-valias de elementos do activo imobilizado que tenham beneficiado do regime de reinvestimento, cujos valores de realização ainda não tenham sido objecto de reinvestimento, é aplicável o novo regime, quanto à classificação dos activos elegíveis, mantendo-se, todavia, o prazo original para a concretização desse reinvestimento.

Encargos plurianuais

As despesas com emissão de obrigações, os encargos financeiros com a aquisição ou produção de elementos do imobilizado, as diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado e os encargos com campanhas publicitárias, reconhecidas como gasto e ainda não aceites fiscalmente, concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado antes da aplicação das NCRF.

Relevância das opções

Dever-se-á prestar particular atenção ao impacto fiscal decorrente das seguintes opções:

- A opção pelo modelo de justo valor na mensuração das propriedades de investimento (NCRF 11) implica a ausência de amortização/depreciação para efeitos contabilísticos e fiscais;
- Relativamente aos activos reavaliados nos termos de legislação de carácter fiscal, a relevância contabilística e fiscal, neste último em 60%, da amortização ou depreciação correspondente ao valor reavaliado, depende do exercício da opção constante do parágrafo 11 b) da NCRF 3, isto é, da contabilização segundo “custo considerado” ou “*deemed cost*”.

NCRF 4 . Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros

Periodização do lucro tributável

O impacto fiscal dos efeitos patrimoniais, decorrentes de alterações nas estimativas contabilísticas e de erros contabilísticos, está condicionado às normas de periodização do lucro tributável.

Deste modo, as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

NCRF 5 . Divulgação de Partes Relacionadas

Avaliação do impacto fiscal

Sem impacto fiscal.

NCRF 6 . Activos Intangíveis

Não reconhecimento do activo

Por força dos novos critérios de não reconhecimento dos activos intangíveis, passam a ser aceites como gasto dedutível, em sede de IRC, no exercício em que são incorridos, ao invés de num período de três a cinco ou seis anos:

- Os encargos financeiros com a aquisição ou produção de activos incorridos antes da sua entrada em funcionamento;
- As diferenças de câmbio desfavoráveis ocorridas antes da entrada em funcionamento do activo;
- Os encargos com campanhas publicitárias;
- As despesas de instalação;
- As despesas de pesquisa ou investigação.

Mensuração inicial do activo

É reduzido de dois para um ano o prazo exigível para a possibilidade de capitalização dos encargos financeiros incorridos com empréstimos contraídos para a aquisição ou produção do activo, que respeitem ao período anterior à sua entrada em funcionamento.

Mensuração subsequente ao reconhecimento inicial

Os sujeitos passivos podem optar pelo modelo de custo ou pelo modelo de revalorização, sendo que, neste último caso, os ajustamentos de revalorização, que só devem ser efectuados se houver mercado activo, não serão relevantes fiscalmente.

Depreciações/ amortizações

Mantém-se quase inalterado o regime, em sede de IRC, quanto à dedutibilidade fiscal das depreciações, mantendo-se a obrigatoriedade de as mesmas serem registadas contabilisticamente, permitindo-se apenas que o possam ser em exercícios anteriores. Consequentemente, elimina-se a obrigatoriedade de reversão contabilística das amortizações praticadas em excesso aos limites consagrados legalmente num determinado exercício, de modo a recuperar fiscalmente tais encargos em exercícios subsequentes. Assim, as depreciações contabilizadas num determinado exercício, que ultrapassem as taxas máximas previstas, podem ser recuperadas em exercícios subsequentes, desde que, somadas às praticadas nesses exercícios, não ultrapassem os limites estabelecidos.

NCRF 7 . Activos Fixos Tangíveis

Mensuração inicial do activo

Remetemos para os comentários tecidos a respeito dos activos intangíveis por se manterem em tudo aplicáveis.

Mensuração subsequente ao reconhecimento inicial

Os sujeitos passivos podem optar pelo modelo de custo ou pelo modelo de revalorização, devendo o critério seleccionado ser aplicado a cada classe inteira de activos fixos tangíveis.

Os ajustamentos emergentes da adopção do método de revalorização, sejam reconhecidos em capitais próprios ou em resultados, não serão relevantes fiscalmente.

Depreciações / amortizações

Para além dos comentários tecidos quanto aos activos intangíveis, é ainda de salientar os seguintes aspectos:

- Passa a ser possível, desde que devidamente autorizada pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), a alteração do método de depreciação e amortização que vinha sendo seguido;
- Passa igualmente a ser possível praticar quotas de depreciação e amortização inferiores às mínimas, desde que a DGCI o autorize previamente;
- Passa a ser possível a adopção de um método de depreciação e amortização diferente dos das quotas constantes ou decrescentes, sem dependência de autorização da DGCI, desde que não sejam ultrapassadas as taxas legalmente previstas;
- É aumentado o limite dos bens de reduzido valor, que são reconhecidos como gasto no exercício em que são incorridos, de € 199,52 para € 1.000;
- Finalmente, é aumentado o limite do custo de aquisição, relevante para efeitos fiscais, das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, de € 29.927,82 para € 40.000.

Mais e menos-valias

Para efeitos de determinação das mais e menos-valias, é expressamente estabelecido que, quanto às viaturas ligeiras ou mistas de passageiros, as depreciações a tomar em consideração são as praticadas sobre o custo de aquisição relevante para efeitos de IRC, isto é, € 40.000, excepto se afectas a serviço público de transportes ou alugadas no exercício da actividade normal do sujeito passivo. Acresce que, para efeitos deste cálculo, o valor de aquisição a considerar é limitado igualmente aos € 40.000.

Igual restrição passa a ser aplicada a barcos de recreio e aviões de turismo, isto é, as menos-valias relativas a estes bens não são dedutíveis em sede de IRC, excepto quanto às empresas de serviço público de transporte e às que se destinem ao aluguer no exercício normal da actividade do sujeito passivo.

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

Mensuração do activo

Os activos não correntes detidos para venda, que correspondem àqueles que estão disponíveis para venda imediata e cuja conclusão da mesma seja altamente provável que se venha a verificar nos doze meses seguintes, devem ser reconhecidos pelo menor valor entre a quantia escriturada e o justo valor, deduzidos dos custos de venda.

Os ajustamentos associados à classificação de activos não correntes detidos para venda não serão relevantes fiscalmente, em sede de IRC.

Depreciações/ amortizações

Os activos não correntes detidos para venda não são objecto de qualquer depreciação ou amortização, seja ela contabilística ou fiscal.

Não é aplicável aos activos não correntes detidos para venda a restrição de perda da quota mínima de depreciação ou amortização.

Mais e menos-valias

Os ganhos e perdas apurados em activos que hajam sido reclassificados para não correntes detidos para venda subsumem o conceito de mais e menos-valias, para efeitos de IRC, podendo beneficiar do regime de reinvestimento e, conseqüentemente, de tributação em metade do respectivo ganho, se reinvestido o correspondente produto da venda.

NCRF 9 . Locações

Relevância fiscal A classificação entre locação financeira e locação operacional é igualmente relevante para efeitos fiscais, em sede de IRC.

Por esta razão, os critérios de reconhecimento e mensuração de activos, passivos, gastos e rendimentos, adoptados para efeitos contabilísticos, deverão ser considerados para efeitos do cálculo do lucro tributável.

Remissão em função da natureza do activo locado

No âmbito dos contratos de locação financeira, são relevantes, para efeitos da determinação do enquadramento fiscal associado ao activo locado, as restrições e excepções aplicáveis a activos não locados da mesma natureza, tais como: regime das amortizações ou depreciações, regime de mais ou menos-valias e regime de reinvestimento.

No âmbito dos contratos de locação operacional, são igualmente relevantes as restrições à dedutibilidade de gastos determináveis em função da natureza do activo locado, *vg* viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

NCRF 10 . Custos de Empréstimos Obtidos

Relevância fiscal A opção pela “capitalização” de custos de empréstimos obtidos, como componente do valor de aquisição do activo elegível, é relevante para efeitos fiscais, desde que o período de referência (para atingir a sua condição de uso, venda, ou entrada em funcionamento) seja superior a um ano.

No caso dos activos sujeitos a amortização ou depreciação, as diferenças de câmbio desfavoráveis não fazem parte do elenco dos custos de empréstimos obtidos elegíveis para “capitalização”.

NCRF 11 . Propriedades de Investimento

Mensuração inicial do activo

Remetemos para os comentários tecidos a respeito dos activos intangíveis por se manterem em tudo aplicáveis.

Mensuração subsequente ao reconhecimento inicial

Os sujeitos passivos podem optar pelo modelo de custo ou pelo modelo de justo valor, devendo o critério seleccionado ser aplicado a todas as propriedades de investimento.

Os ajustamentos emergentes da adopção do método do justo valor, que são reconhecidos em resultados, não serão relevantes fiscalmente, em sede de IRC.

Depreciações/ amortizações

As propriedades de investimento reconhecidas a justo valor não são objecto de qualquer reconhecimento de depreciação ou amortização, seja ela contabilística ou fiscal.

Com efeito, apenas as propriedades de investimentos mensuradas ao custo histórico podem ser objecto de depreciação relevante fiscalmente.

Mais e menos-valias

As mais e menos-valias fiscais apuradas com a transmissão de propriedades de investimento passam a beneficiar do regime de reinvestimento e, conseqüentemente, de tributação em metade do respectivo valor, se reinvestido o correspondente produto da venda. Iguualmente, as propriedades de investimento passam a ser incluídas nos activos elegíveis para efeitos de reinvestimento.

NCRF 12 . Imparidade de Activos

Relevância fiscal

Os ajustamentos por imparidade, que têm por finalidade assegurar que os activos sejam registados por um valor que não seja superior à sua quantia recuperável, só são relevantes fiscalmente, para efeitos de determinação do lucro tributável, em sede de IRC, quando consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, propriedades de investimentos e activos biológicos não consumíveis, desde que a DGCI as aceite, mediante requerimento a apresentar para o efeito, ou seja comunicado antecipadamente o respectivo abate, dentro dos prazos e condicionalismos legalmente estabelecidos.

No entanto, os gastos por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam considerados como desvalorizações excepcionais relevam para efeitos de determinação do lucro tributável, em partes iguais, durante o período remanescente de vida útil do activo ou até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar a transmissão, abate físico, abandono, desmantelamento ou inutilização do mesmo.

Excepção

Os ajustamentos de imparidade referentes a investimentos em associadas não são relevantes para efeitos fiscais.

NCRF 13 . Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas

Relevância fiscal

Como regra geral, os critérios contabilísticos de reconhecimento e mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos, são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, de acordo com a respectiva natureza.

Excepções

Os efeitos patrimoniais decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos, sem prejuízo da possibilidade de aplicação das regras de eliminação da dupla tributação económica.

Os efeitos patrimoniais decorrentes da participação em Agrupamentos Complementares de Empresas e Agrupamentos Europeus de Interesse Económico são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, de acordo com o regime da transparência fiscal e não de acordo com os critérios contabilísticos de reconhecimento e mensuração.

NCRF 14 . Concentrações de Actividades Empresariais

Relevância fiscal

Como regra geral, as transmissões de bens e direitos decorrentes da realização de operações de concentração de actividades empresariais podem dar origem a tributação, em sede de IRC, em função da respectiva natureza e valorização.

Regime de neutralidade fiscal

No âmbito de aplicação do regime de neutralidade fiscal, em sede de IRC, aplicável às operações de fusão, cisão, entrada de activos e permuta de partes de capital, os critérios contabilísticos de reconhecimento, classificação e mensuração de activos, passivos, rendimentos e gastos, não são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC.

Com efeito, deixa assim de estar expressamente condicionado o regime de neutralidade fiscal, aplicável às fusões, cisões e entradas de activos, ao reconhecimento, entre outros, dos activos pelos valores relevantes fiscalmente, na esfera da sociedade beneficiária.

Nestes casos, o processo de documentação fiscal (dossier fiscal) deverá evidenciar a reconciliação entre os valores relevantes para efeitos fiscais e os valores relevados contabilisticamente.

A realização de operações ao abrigo do regime de neutralidade fiscal está sujeita a comunicação à DGCI, no âmbito da declaração anual de informação contabilística e fiscal.

Goodwill

Mantém-se o princípio de que, excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela DGCI, as perdas de valor do *goodwill* não são relevantes para efeitos fiscais.

NCRF 15 . Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

Avaliação do impacto fiscal

As regras associadas à elaboração de contas consolidadas não têm impacto fiscal.

Os efeitos patrimoniais decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial, ao nível das contas individuais, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo ser considerados como proveitos ou ganhos para efeitos fiscais os lucros atribuídos no exercício em que se verifica o direito aos mesmos, sem prejuízo da possibilidade de aplicação das regras de eliminação da dupla tributação económica.

NCRF 16 . Exploração e Avaliação de Recursos Minerais

Relevância fiscal A relevância fiscal das despesas de exploração e avaliação de recursos minerais é determinada em função do correspondente reconhecimento contabilístico.

Deste modo, o reconhecimento de um activo de exploração e avaliação de recursos naturais implica o adiamento da correspondente dedutibilidade fiscal para o momento da sua utilização.

NCRF 17 . Agricultura

Acolhimento do modelo de justo valor Os rendimentos reconhecidos por efeito da aplicação do modelo de justo valor aos produtos agrícolas, no momento da colheita, são relevantes para efeitos de determinação do lucro tributável.

Da mesma forma, são relevantes para efeitos fiscais os rendimentos e os gastos decorrentes da aplicação do modelo de justo valor aos activos biológicos consumíveis, excepto os relativos a explorações silvícolas plurianuais.

Rejeição do modelo de justo valor Não são relevantes para efeitos fiscais os rendimentos e os gastos decorrentes da aplicação do modelo de justo valor aos activos biológicos de produção, isto é, activos biológicos não consumíveis. Este tipo de activos tem um regime fiscal semelhante aos activos fixos tangíveis (NCRF 7) quanto a imparidades, às mais e menos-valias e ao regime de reinvestimento, não sendo, no entanto, passíveis de qualquer amortização, seja contabilística, seja fiscal.

NCRF 18 . Inventários

Relevância fiscal Os critérios de reconhecimento, desreconhecimento e mensuração dos inventários são relevantes para efeitos fiscais, dos quais se destacam os seguintes aspectos:

Diferenças face ao regime anterior

- O valor de referência para cálculo do respectivo “ajustamento” é baseado no valor realizável líquido, com referência à data do balanço, considerando os encargos necessários à venda;

- O custo de aquisição dos inventários poderá incorporar os custos de empréstimos obtidos, desde que o período de referência para atingir a sua condição de uso ou venda seja superior a um ano;
- São relevantes as alterações de valor decorrentes da aplicação do critério do justo valor aos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos;
- É proibido o uso do LIFO.

NCRF 19 . Contratos de Construção

Relevância fiscal

Os critérios de reconhecimento temporal dos resultados associados a contratos de construção são relevantes para efeitos fiscais, com as seguintes especificidades:

- A percentagem de acabamento deverá ser aferida em função da proporção dos gastos incorridos na estimativa dos gastos totais para a conclusão do contrato;
- Não são relevantes para efeitos fiscais as provisões registadas para cobertura das perdas relativas a contratos de construção;
- São relevantes para efeitos fiscais os gastos reconhecidos com o registo de provisões para cobertura das responsabilidades inerentes à satisfação de períodos de garantia a clientes, cujo montante anual, aplicado às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nesse mesmo ano, não exceda a percentagem que resulta da proporção entre a soma dos encargos resultantes de garantias efectivamente suportados nos últimos três exercícios e a soma das vendas e das prestações de serviços sujeitas a garantias efectuadas nos mesmos períodos.

Diferenças face ao regime anterior

Deixam de ser relevantes para efeitos fiscais o método do encerramento da obra, bem como a consideração de 5% do volume de proveitos como “receita antecipada”/proveito diferido ao abrigo dos planos satisfação de garantias a clientes, face às novas regras da provisão para garantias a clientes. Adicionalmente, é igualmente esperado o abandono do critério da percentagem de facturação como medida do grau de acabamento da obra.

NCRF 20 . Rédito

Relevância fiscal Como regra geral, os critérios de reconhecimento do rédito são relevantes para efeitos do apuramento do lucro tributável.

Excepções Os réditos relativos a vendas e prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação, pelo que não são relevantes para efeitos fiscais o método de valorização do rédito através do valor descontado das receitas futuras e o reconhecimento parcial do rédito em função de uma estimativa de incobabilidade da contraprestação.

NCRF 21 . Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes

Provisões elegíveis para efeitos fiscais Os gastos decorrentes do reconhecimento de provisões apenas são relevantes para efeitos fiscais relativamente às provisões elegíveis, dentro dos limites especificamente previstos para o efeito, nomeadamente:

- Provisões para processos judiciais em curso;
- Provisões para garantias a clientes;
- Provisões para reparação de danos de carácter ambiental, constituídas por empresas do sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos.

Diferenças face ao regime anterior Ao nível das provisões para garantias a clientes: o montante anual da provisão para garantias a clientes é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia, efectuadas no período de tributação, de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.

Activos e passivos contingentes A ausência de efeitos patrimoniais directos, por força da mera divulgação de activos contingentes e passivos contingentes, implica a ausência de efeitos no cálculo do lucro tributável.

NCRF 22 . Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo

Regime fiscal específico

As variações patrimoniais não reflectidas no resultado líquido contabilístico, associadas ao reconhecimento dos subsídios de Governo, não são relevantes para efeitos fiscais.

O reconhecimento fiscal dos rendimentos associados aos subsídios acompanha a sequência da respectiva imputação nos resultados, dentro dos limites e imposições da metodologia de afectação especificamente prevista no Código do IRC, nomeadamente no que se refere aos activos não sujeitos a amortização ou depreciação, caso em que o reconhecimento fiscal deverá ser reflectido por um período máximo de 10 anos (ainda que não seja objecto de reconhecimento como rendimento).

NCRF 23 . Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

Relevância fiscal subsidiária

Os impactos patrimoniais decorrentes de alterações em taxas de câmbio podem ser relevantes para efeitos fiscais, em função da natureza do elemento do balanço que lhe está subjacente e do respectivo critério de valorização.

Como exemplo da relevância fiscal dos efeitos de alterações de taxas de câmbio, poder-se-á referir a contabilização de itens monetários denominados em moeda estrangeira.

Sem relevância fiscal

Os impactos patrimoniais decorrentes de alterações em taxas de câmbio não são relevantes para efeitos fiscais, no âmbito da aplicação do método da equivalência patrimonial, para mensuração dos investimentos em associadas ou em subsidiárias, ou da preparação de demonstrações financeiras consolidadas.

Do mesmo modo, não têm relevância fiscal os efeitos de alterações de taxas de câmbio no justo valor, no valor realizável líquido ou na quantia recuperável relativamente a activos cujo modelo de valorização, para efeitos fiscais, corresponda ao custo histórico.

NCRF 24 . Acontecimentos Após a Data do Balanço

Relevância fiscal subsidiária Os impactos patrimoniais decorrentes da consideração de acontecimentos após a data do balanço, que dão lugar a ajustamentos, podem ser relevantes para efeitos fiscais, em função da natureza do elemento do balanço que lhe está subjacente e do respectivo critério de valorização.

NCRF 25 . Impostos Sobre o Rendimento

Avaliação do impacto fiscal Sem impacto fiscal no cálculo do lucro tributável.

NCRF 26 . Matérias Ambientais

Provisões de carácter ambiental Os gastos associados ao reconhecimento de provisões de carácter ambiental são apenas relevantes, para efeitos do cálculo do lucro tributável, quando incorridos por empresas pertencentes ao sector das indústrias extractivas ou de tratamento e eliminação de resíduos, e se destinarem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afectos à exploração, sempre que tal seja obrigatório e após cessação desta, nos termos da legislação aplicável, mantendo-se inalterados os critérios quanto à dedutibilidade fiscal das provisões em causa.

Passivos de carácter ambiental Os gastos associados ao reconhecimento de passivos de carácter ambiental, que não assumam a natureza de provisões, são relevantes, para efeitos de determinação do lucro tributável, de acordo com as regras gerais.

Passivos contingentes de carácter ambiental A ausência de efeitos patrimoniais directos, por força da mera divulgação de passivos contingentes, implica a ausência de efeitos no cálculo do lucro tributável.

NCRF 27 . Instrumentos financeiros

Classificação

As variações patrimoniais resultantes da alteração de classificação dos instrumentos financeiros, entre passivos financeiros e instrumentos de capital próprio, não são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável, em sede de IRC.

As variações patrimoniais decorrentes da emissão de instrumentos financeiros classificados como instrumentos de capital próprio, ainda que não tenham a natureza de partes de capital, não são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável.

Os gastos de emissão de instrumentos de capital próprio são considerados como fiscalmente dedutíveis no exercício em que forem reconhecidos contabilisticamente como variação patrimonial negativa.

Mensuração

Existem dois grandes tipos de métodos de mensuração subsequente dos activos e passivos financeiros:

- O **método do justo valor**, com as alterações de valor a serem reconhecidas na demonstração de resultados, aplicável por exemplo:
 - A instrumentos de capital próprio de outras entidades com cotações divulgadas publicamente ou cujo justo valor possa ser determinado com fiabilidade;
 - Aos activos ou passivos financeiros classificados como detidos para negociação;
 - A instrumentos financeiros derivados, excepto se tiverem como activo subjacente instrumentos do capital próprio não admitidos à negociação e cujo justo valor não possa ser determinado com fiabilidade.

Como regra geral, são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável, os rendimentos e os gastos decorrentes do reconhecimento das alterações do justo valor desses instrumentos financeiros.

No entanto, e quanto aos activos financeiros relativos a partes de capital, a relevância fiscal do critério do justo valor está dependente de as mesmas terem um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não deter, directa ou indirectamente, uma participação superior a 5% do respectivo capital social.

- O **método do custo ou do custo amortizado**, deduzido de perdas por imparidade acumuladas, aplicável por exemplo:

- A dívidas de clientes;
- A contas a pagar a fornecedores;
- A outras contas a receber ou a pagar;
- A empréstimos bancários e outros empréstimos obtidos e concedidos.

O método do custo amortizado tem subjacente o conceito do valor temporal do dinheiro, a que corresponde um exercício de actualização de acordo com o “método do juro efectivo”, para efeitos de mensuração dos activos e passivos financeiros.

Os rendimentos e os gastos reconhecidos no âmbito da aplicação do método do juro efectivo são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável.

Como excepção a esta regra geral salienta-se o caso particular das contas a receber de clientes nas situações de pagamento diferido (“vendas a prestações”), na medida em que os réditos relativos a vendas e prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam, pela quantia nominal da contraprestação, independentemente do critério contabilístico de reconhecimento do rédito e de mensuração do activo financeiro correspondente à conta a receber dos clientes.

Imparidades

O reconhecimento fiscal das perdas por imparidade relativas a activos financeiros, no âmbito da aplicação do método do custo ou do custo amortizado, está dependente da verificação das respectivas condições de elegibilidade.

Neste âmbito, surge com particular relevância o reconhecimento fiscal das perdas por imparidade relativas a contas a receber de clientes de cobrança duvidosa, cuja dedutibilidade fiscal depende da existência de processos judiciais de cobrança ou da antiguidade da respectiva mora, entre outras condições, mantendo-se inalteradas as regras quanto à respectiva dedutibilidade fiscal.

É ainda de salientar a inclusão, para efeitos do regime dos créditos incobráveis, do procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas que se encontrem em situação de insolvência ou situação económica difícil mediado pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI).

Mais ou menos-valias

Não são dedutíveis, para efeitos de IRC, as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de revalorização relevantes fiscalmente, que decorram, entre outros, da reclassificação contabilística ou de alteração nos pressupostos. Igualmente, é de salientar que tais eventos são assimilados a transmissões onerosas.

Operações de Cobertura

São essencialmente de dois tipos, as espécies de operações de cobertura:

- Cobertura do risco de taxa de juro fixa ou do risco de preços de mercadorias para mercadorias detidas (equivalente a **Cobertura de Justo Valor**).

Nestes casos, o ganho ou perda resultante da valorização do instrumento de cobertura ao seu justo valor deve ser reconhecido imediatamente em resultados. Por outro lado, o ganho ou perda resultante da variação do justo valor do item coberto atribuível ao risco coberto deve ser ajustado na quantia escriturada do item coberto imediatamente por contrapartida de resultados.

Os rendimentos e os gastos reconhecidos no âmbito destas operações de cobertura são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável.

- Cobertura do risco de variabilidade de taxa de juro, do risco cambial, do risco de preços de mercadorias no âmbito de um compromisso ou de uma transacção futura de elevada probabilidade (equivalente a **Cobertura de Fluxos de Caixa**) ou do risco cambial associado ao investimento líquido numa operação estrangeira.

Nestes casos, a componente do ganho/perda no instrumento de cobertura que se identifica como eficaz, deve reconhecer-se directamente no capital próprio. Esta variação patrimonial não é relevante para efeitos do cálculo do lucro tributável.

Subsequentemente, o valor reconhecido no capital próprio será registado progressivamente em resultados à medida que o item coberto afectar resultados. Nesse momento ambas as componentes da operação de cobertura são relevantes para efeitos do cálculo do lucro tributável.

A aplicação do regime fiscal das operações de cobertura, acima referido, depende da verificação das respectivas condições de elegibilidade, não só relativamente ao conceito de operação de cobertura como também ao tipo de instrumentos de cobertura elegíveis, os quais poderão divergir dos critérios relevantes para efeitos contabilísticos.

NCRF 28 . Benefícios dos Empregados

Benefícios de curto prazo

Os gastos incorridos com o reconhecimento de benefícios de curto prazo são relevantes para efeitos fiscais no exercício em que sejam objecto de registo contabilístico.

A participação nos lucros por empregados deixa de ser reconhecida, para efeitos fiscais, como uma variação patrimonial negativa, sempre que a mesma seja reconhecida como um gasto do exercício, o que se verificará quando a entidade tenha uma obrigação legal ou construtiva de fazer tal pagamento e o respectivo montante possa ser estimado com fiabilidade, mantendo-se, no entanto, os requisitos e limitações anteriormente estabelecidos.

Benefícios de longo prazo

Os gastos incorridos com o reconhecimento de benefícios de longo prazo são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, nos seguintes termos:

- Se considerados como rendimento do trabalho dependente, para efeitos de IRS – no exercício em que sejam registados contabilisticamente;
- Se não considerados como rendimento do trabalho dependente, para efeitos de IRS:
 - Se verificados os requisitos inerentes às realizações de utilidade social – no exercício em que se verifique o fluxo de caixa relativo à correspondente despesa, com os limites previstos no respectivo regime, que permanecem inalterados;
 - Se não verificados os requisitos inerentes às realizações de utilidade social – no exercício em que as respectivas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos correspondentes beneficiários.

Benefícios de cessação de emprego

Os gastos incorridos com o reconhecimento de benefícios de cessação de emprego, que não sejam rendimentos do trabalho dependente, são relevantes para efeitos fiscais, em sede de IRC, apenas no exercício em que as correspondentes importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.

Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE)

Avaliação do impacto fiscal

As exceções aplicáveis às pequenas entidades, como tal definidas pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, não têm relevância fiscal, para efeitos de determinação do lucro tributável, em sede de IRC.

Para mais informações, contacte-nos:

Lisboa

Ed. Atrium Saldanha
Praça Duque de Saldanha, 1–6º
1050-094 Lisboa
Portugal
Tel. + (351) 210 427 500
Fax. + (351) 210 427 950

Porto

Bom Sucesso Trade Center
Praça do Bom Sucesso, 61–13º
4150-146 Porto
Portugal
Tel. + (351) 225 439 200
Fax. + (351) 255 439 650

Luanda

R. Engº Costa Serrão, nº 13
Luanda
República de Angola
Tel. + (244) 222 391 808
Fax. + (244) 222 391 972

www.deloitte.pt

A expressão Deloitte refere-se à Deloitte Touche Tohmatsu, uma Swiss Verein, ou a uma ou mais entidades da sua rede de firmas membro, sendo cada uma delas uma entidade legal separada e independente. Para aceder à descrição detalhada da estrutura legal da Deloitte Touche Tohmatsu e suas firmas membro consulte www.deloitte.com/about.

A Deloitte presta serviços de auditoria, consultoria fiscal, consultoria, corporate finance a clientes nos mais diversos sectores de actividade. Com uma rede, globalmente ligada, de firmas membro, em 140 países, a Deloitte combina competências de classe mundial com um conhecimento local profundo para ajudar os seus clientes a ter sucesso onde quer que operem. Os 165.000 profissionais da Deloitte empenham-se continuamente para serem o padrão da excelência.

Os profissionais da Deloitte estão unidos por uma cultura de colaboração que promove a integridade, o compromisso com os outros, a excelência no valor acrescentado ao cliente e a força da diversidade cultural. Desfrutam de um ambiente de aprendizagem contínua, experiências desafiantes e oportunidades de carreira enriquecedoras. Os profissionais da Deloitte empenham-se para fortalecer a responsabilidade corporativa, para construir a confiança do público e para gerar um impacto positivo nas respectivas comunidades.

Esta publicação contém apenas informação geral, pelo que nem a Deloitte Touche Tohmatsu, nem qualquer das suas firmas membro, respectivas subsidiárias e participadas, estão através desta publicação, a prestar serviços de auditoria, consultoria fiscal, consultoria ou corporate finance, aconselhamento legal, ou outros serviços profissionais ou aconselhamento. Esta publicação não substitui tal aconselhamento ou a prestação daqueles serviços profissionais, nem a mesma deve ser usada como base para actuar ou tomar decisões que possam afectar o vosso património ou negócio. Antes de tomarem qualquer decisão ou acção que possa afectar o vosso património ou negócio, devem consultar um profissional qualificado.

Em qualquer caso, nem a Deloitte Touche Tohmatsu, nem qualquer das suas firmas membro, respectivas subsidiárias ou participadas serão responsáveis por quaisquer danos ou perdas sofridos em resultado de acções ou tomadas de decisão somente com base nesta publicação.

Member of Deloitte Touche Tohmatsu

© 2009 Deloitte & Associados, SROC, S.A.