



APPC - ACÇÃO DE FORMAÇÃO

Impacto fiscal do Sistema de Normalização Contabilística (S.N.C.)

Formador:

JOSÉ CARLOS VELEZ
• *Consultor Fiscal*
• *Revisor Oficial de Contas*

21.Novembro.2009



Programa

- 1 A revogação do POC e o “novo” Sistema de Normalização Contabilística (SNC)
- 2 Aspectos mais relevantes das alterações fiscais decorrentes do SNC
- 3 Periodização do Lucro Tributável
- 4 Rédito (NCRF 20)
- 5 Contratos de construção (NCRF 19)
- 6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7)
- 7 Activos intangíveis (NCRF 6)
- 8 Propriedades de investimento (NCRF 11)
- 9 Activos não correntes detidos para venda (NCRF 8)
- 10 Inventários (NCRF 18)

Programa (cont.)

- 11 Agricultura (NCRF 17)
- 12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27)
- 13 Benefícios dos empregados (NCRF 28)
- 14 Provisões, Passivos contingentes e Activos contingentes (NCRF 21)
- 15 Concentração de actividades empresariais (NCRF 14)
- 16 Locações (NCRF 9)
- 17 Adopção pela 1ª vez (NCRF 3)

3

1 A revogação do POC e o “novo” Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

A revogação do POC e o “novo” SNC

4

1**A revogação do POC e o “novo” Sistema de Normalização Contabilística****Regulamento (CE) n.º 1606/2002:**

estabelece a adopção na UE das normas internacionais de contabilidade (IAS, IFRS e interpretações conexas)

**Âmbito: “Harmonização Contabilística Internacional”****OBJECTIVO:**

Responder às alterações da conjuntura económica e financeira, nomeadamente, face à globalização da economia e dos mercados financeiros, à liberalização do comércio e à internacionalização das empresas, entre outros.

5

1**A revogação do POC e o “novo” Sistema de Normalização Contabilística (cont.)****Decreto-Lei nº 158/2009, de 13.07**

Aprova o Sistema de Normalização Contabilística (S.N.C.)
e revoga o Plano Oficial de Contabilidade (P.O.C.)



Adaptação das normas fiscais às novas regras contabilísticas

Decreto-Lei nº 159/2009, de 13.07

e

Decreto-Regulamentar nº 25/2009, de 14.09

Adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC ao SNC, resultando em alterações ao Código do IRC e legislação complementar.

6

2 Aspectos mais relevantes das alterações fiscais decorrentes do SNC

Aspectos mais relevantes das alterações fiscais decorrentes do SNC

7

2 Aspectos mais relevantes das alterações fiscais decorrentes do SNC

- ✓ Continuidade da ligação estreita entre a contabilidade e a fiscalidade, procedendo-se apenas à adaptação do Código do IRC às novas normas contabilísticas;
- ✓ Sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, dever-se-á acolher o tratamento contabilístico decorrente das novas normas;
- ✓ Eliminação de normas fiscais que, face ao novo normativo contabilístico, se tornaram desnecessárias (p.e., despesas de investigação);
- ✓ Mantêm-se as características essenciais do regime das depreciações e amortizações;
- ✓ O regime do reinvestimento dos valores de realização (no âmbito das mais-valias) passa a abranger as propriedades de investimento;
- ✓ Eliminação dos constrangimentos sobre a contabilidade decorrentes da legislação fiscal, nomeadamente, em sede do regime de “neutralidade fiscal” e no âmbito da aquisição de direitos reais sobre bens imóveis - artigo 64º (ex-58º-A) do CIRC.

8

2 Aspectos mais relevantes das alterações fiscais decorrentes do SNC (cont.)

Adopção da nova terminologia do SNC pelo Código do IRC

Até 31.12.2009	A partir de 01.01.2010
Existências	Inventários / Activos biológicos
Proveitos e ganhos	Réditos / Rendimentos
Custos e perdas	Gastos
Provisões (bens do activo)	Ajustamentos / Perdas por imparidade
Reposição de provisões (bens do activo)	Reversão de ajustamentos / de perdas por imparidade
Reintegrações e amortizações	Depreciações e amortizações
Imobilizado corpóreo	Activo fixo tangível
Imobilizado incorpóreo	Activo intangível
Investimentos em imóveis	Propriedades de Investimento
Reavaliação	Revalorização
Resultado Líquido do Exercício	Resultado Líquido do Período
Princípio da especialização dos exercícios	Regime de periodização económica

9

3 Periodização do lucro tributável

Periodização do lucro tributável

10

3 Periodização do lucro tributável

Artigo 18º do CIRC



1. Mantém-se o princípio geral de **periodização económica** dos rendimentos e dos gastos



Os rendimentos e os gastos devem ser imputados ao lucro tributável do período em que tenham sido obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

2. Os ajustamentos decorrentes da aplicação do **justo valor** não concorrem para a formação do lucro tributável, **excepto** no que respeita a:

- (1) Instrumentos financeiros verificadas que estejam determinadas circunstâncias (NCRF 27);
- (2) Activos biológicos consumíveis;
- (3) Produtos agrícolas colhidos de activos biológicos. } Agricultura (NCRF 17)

11

4 Rédito (NCRF 20)

Rédito (NCRF 20)

12

4 Rédito (NCRF 20)

NCRF 20



Valor nominal do rédito resultante de vendas ou prestações de serviços

Nos casos em que a respectiva retribuição (em dinheiro) for diferida, o justo valor poderá ser inferior ao valor nominal, devendo equivaler ao valor presente (ou descontado) dos fluxos financeiros a receber:

Justo Valor das vendas / Prest. Serviços

+

Rédito de juros

Diferença entre o V.N. e o justo-valor

Tratamento fiscal (Art. 18º, nº 5 do CIRC):

Os réditos decorrentes de vendas e prestações de serviços devem ser sempre considerados, para efeitos fiscais, pelo seu **valor nominal**

13

4 Rédito (NCRF 20) (cont.)

Exemplo prático 1

Em Janeiro de 2010 a empresa “SNC”, produtora de equipamentos industriais, procede à venda de uma máquina pelo valor de €300.000. Foram estabelecidas com o cliente as seguintes condições de pagamento:

- 40% no momento da emissão da factura (€120.000);
- 30% um ano após a emissão da factura (€90.000);
- Restantes 30% dois anos após a emissão da factura (€90.000).

Objectivo pretendido

Proceder ao tratamento contabilístico e fiscal do rédito da presente operação, considerando, para o efeito, o período de diferimento temporal do respectivo pagamento e uma taxa anual nominal de desconto de 3%.

14

4 Rédito (NCRF 20) (cont.)

Exemplo prático 1 (cont.)

	Descritivo	2010	2011	TOTAL
(1)	Rédito de Vendas	292 212 � ¹	-	292 212 �
(2)	Rédito de Juros	5 166 � ²	2 621 � ³	7 788 �
(1) + (2)	Rédito Total	297 378 �	2 621 �	300 000 �

¹   120.000 +   90.000 x (1+3%)⁻¹ +   90.000 x (1+3%)⁻²
  120.000 +   87.379 +   84.834

² (  87.379 +   84.834) x 3%
  2.621 +   2.545

³ (  84.834 +   2.545) x 3%

	Descritivo	2010	2011	TOTAL
A	R.L. Período	297 378 �	2 621 �	300 000 �
B	Acréscimos ao Lucro Tributável	2 621 �		2 621 �
C	Dedu���es ao Lucro Tributável	-	2 621 �	2 621 é
A + B - C	Lucro Tributável	300 000 �	0 �	300 000 é

A operação gera impostos diferidos face às diferenças temporais entre os resultados contabilístico e fiscal

15

5 Contratos de Construi  o (NCRF 19)

Contratos de Construi  o (NCRF 19)

16

5 Contratos de Construção (NCRF 19)

Até 31.12.2009	A partir de 01.01.2010
Normativo contabilístico	
DC 3/91	NCRF 19
Normativo fiscal	
Art. 19º CIRC e Circular 5/90	Art. 19º CIRC
Apuramento do lucro tributável através da aplicação:	Apuramento do lucro tributável através da aplicação:
-critério do encerramento da obra; - critério da percentagem de acabamento.	- critério da percentagem de acabamento.
Consideração da menor das %s : grau de acabamento ou grau de facturação (Circular 5/90)	Consideração, em exclusivo, da % de acabamento
Gastos por perdas esperadas não dedutível para efeitos fiscais	
Possibilidade de diferimento de 5% dos réditos para fazer face a garantias	Não aplicabilidade daquela faculdade, mas admissível constituição de provisão para garantias a clientes

17

5 Contratos de Construção (NCRF 19)

Exemplo prático 2

Em 2010 a empresa “Construções X”, prestadora de serviços de construção civil, celebra um contrato para a construção de um imóvel por €1.600.000, estimando para o efeito incorrer num custo total de €1.200.000. Perspectiva-se a conclusão da obra em 2012.

Pressupostos de facturação e custos relativos ao contrato:

Descritivo	2010	2011	2012	Total
Facturação	€ 500.000	€ 100.000	€ 1.000.000	€ 1.600.000
Custos incorridos	€ 300.000	€ 400.000	€ 700.000	€ 1.400.000
Custo total estimado	€ 1.200.000	€ 1.400.000	€ 1.400.000	

Objectivo pretendido

Proceder ao tratamento contabilístico e fiscal da presente operação.

18

5 Contratos de Construção (NCRF 19)

Exemplo prático 2 (cont.)

Proposta de tratamento contabilístico (método da % de acabamento - NCRF 19)

	Descritivo	2010	2011	2012	TOTAL
A	Custos efectivos (do período)	300 000 €	400 000 €	700 000 €	1 400 000 €
(1)	Custos efectivos (acumulados)	300 000 €	700 000 €	1 400 000 €	
(2)	Custos Estimados	1 200 000 €	1 400 000 €	1 400 000 €	
B = (1) / (2)	% Acabamento	25,00%	50,00%	100,00%	
(3)	Rédito Total		1 600 000 €		
C = B x (3)	Rédito Acumulado	400 000 €	800 000 €	1 600 000 €	
D	Rédito de períodos anteriores	-	400 000 €	800 000 €	
E = C - D	Rédito do período	400 000 €	400 000 €	800 000 €	1 600 000 €
	Facturação do período	500 000 €	100 000 €	1 000 000 €	
	Facturação acumulada	500 000 €	600 000 €	1 600 000 €	
(ex-Prov. Diferidos)	Rendimentos a reconhecer (a/c 282)	100 000 €	-100 000 €		
(ex-Acrésc. Proveitos)	Dev. por acrésc. de rendimentos (a/c 2721)		200 000 €	-200 000 €	
E - A	Resultado Líquido do Período	100 000 €	0 €	100 000 €	200 000 €

19

5 Contratos de Construção (NCRF 19)

Exemplo prático 2 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal (de acordo com a nova redacção do art. 19º do CIRC)

Referência para o apuramento do lucro tributável = % de acabamento



Não se verificam quaisquer divergências temporais entre o Resultado Contabilístico e Fiscal

	Descritivo	2010	2011	2012	Total
(1)	Réditos / Rendimentos	400 000 €	400 000 €	800 000 €	1 600 000 €
(2)	Gastos	300 000 €	400 000 €	700 000 €	1 400 000 €
A = (1) / (2)	R.L. Período = Lucro Tributável	100 000 €	0 €	100 000 €	200 000 €

20

5 Contratos de Construção (NCRF 19)

Exemplo prático 2 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal (de acordo com a anterior redacção do art. 19º do CIRC e C 5/90)

	Descritivo	2010	2011	2012	TOTAL
	% Facturação	31%	38%	100%	
	% Acabamento	25%	50%	100%	
(A)	Réditos / Rendimentos	380 000 € ¹	197 600 € ⁴	972 400 € ⁸	1 550 000 €
(B)	Gastos	300 000 € ²	232 000 € ⁵	868 000 € ⁹	1 400 000 €
(A) - (B)	Resultado	80 000 €	-34 400 €	104 400 €	150 000 €
Prov. Dif.	Rendimentos a reconhecer (a/c 282)	120 000 € ³	22 400 € ⁶	50 000 € ¹⁰	
	P.T. em curso (a/c 36)	-	168 000 € ⁷	-	

¹ (25% x € 1.600.000) - (5% x 25% x 1.600.000)

² 25% x € 1.200.000

³ € 500.000 - € 380.000

⁴ (38% x € 1.600.000) - (5% x 38% x € 1.600.000) - € 380.000

⁵ (38% x € 1.400.000) - € 300.000

⁶ € 600.000 - (€ 380.000 + € 197.000)

⁷ € 700.000 - (€ 300.000 + € 232.000)

⁸ (100% x € 1.400.000) - (€ 300.000 + € 232.000)

⁹ (100% x € 1.600.000) - (€ 380.000 + € 197.000 + € 972.400) = € 1.600.000 x 5%

21

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes

A al. b) do nº 1 do artigo 39º (ex-36º) do CIRC permite deduzir as provisões que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes, não podendo o seu valor anual exceder o resultante de:

- (1) aplicação às vendas/prestações de serviços do período (período "n") sujeitas a garantia
- (2) da % calculada nos termos seguintes:



$$\% \text{ Provisão}_n = \frac{EG_{n-3} + EG_{n-2} + EG_{n-1}}{V/PS(G)_{n-3} + V/PS(G)_{n-2} + V/PS(G)_{n-1}}$$

Em que,

EG = Encargos efectivos suportados com Garantias

V/PS (G) = Vendas e/ou Prestações de Serviços sujeitas a Garantia

$$\text{Provisão fiscal anual máxima} = V/PS(G)_n \times \% \text{ Provisão}_n$$

22

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3

Em 2010 foi adjudicada à empresa “Constrói, SA”, pelo valor de €10.000.000, a construção de uma linha férrea, estimando-se a conclusão da mesma para 2012.

Pressupostos:

- Política adoptada quanto à provisão para garantias a clientes: 5% da facturação do período;
- Período de garantia: 5 anos após a entrega provisória;
- Não houve quaisquer trabalhos adicionais nem ajustes de preço;
- Probabilidade média sobre o ano em que os encargos de garantia possam vir a ser suportados: 3º ano após a entrega provisória, neste caso, 2015;
- Taxa de actualização ou desconto utilizada no reconhecimento e mensuração da provisão: 5%.

23

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Pressupostos (cont.):

Descritivo	2010	2011	2012	Total
Facturação	€3.000.000	€5.000.000	€2.000.000	€10.000.000
Provisão (V. Nominal) (5%)	€150.000	€250.000	€100.000	€500.000
Provisão (V. Actual)*	€117.529	€205.676	€86.384	€409.589

* Cálculos evidenciados no slide seguinte

24

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Proposta de tratamento contabilístico

1º Determinar o valor presente das provisões e os respectivos gastos com juros

Valor Presente

Descritivo	Fórmula	Valor presente
Provisão 2010	$€150.000 \times (1 + 5\%)^{-5}$ ("2015 - 2010")	→ €117.529
Provisão 2011	$€250.000 \times (1 + 5\%)^{-4}$ ("2015 - 2011")	→ €205.676
Provisão 2012	$€100.000 \times (1 + 5\%)^{-3}$ ("2015 - 2012")	→ €86.383

25

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Proposta de tratamento contabilístico (cont.)

1º Determinar o valor presente das provisões e os respectivos gastos com juros (cont.)

Gastos com juros

	Provisão 2010	Provisão 2011	Provisão 2012
(1) Valor presente	117 529 €	205 676 €	86 384 €
A Gasto Juros 2011	5 876 €		
B Gasto Juros 2012	6 170 €	10 284 €	
C Gasto Juros 2013	6 479 €	10 798 €	4 319 €
D Gasto Juros 2014	6 803 €	11 338 €	4 535 €
E Gasto Juros 2015	7 143 €	11 905 €	4 762 €
A + B + E Valor nominal	150 000 €	250 000 €	100 000 €

(1) * 5%

[(1) + A] * 5%

[(1) + A + B] * 5%

[(1) + A + B + C] * 5%

[(1) + A + B + C + D] * 5%

26

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Proposta de tratamento contabilístico (cont.)

1º Determinar o valor presente das provisões e os respectivos gastos com juros (cont.)

Tabela prática para efeitos contabilísticos

Descritivo	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gastos c/ provisões	117 529 €	205 676 €	86 384 €			
Gastos c/ juros	2010	5 876 €	6 170 €	6 479 €	6 803 €	7 143 €
	2011		10 284 €	10 798 €	11 338 €	11 905 €
	2012			4 319 €	4 535 €	4 762 €
Gastos totais	117 529 €	211 552 €	102 838 €	21 596 €	22 676 €	23 810 €

27

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Proposta de tratamento contabilístico (cont.)

2º Contabilização

292 Provisões p/ garantias		672 Provisões do período (garantias)	
117 529 €	31.12.2010 A	A	31.12.2010 117 529 €
211 552 €	31.12.2011 B	B	31.12.2011 205 676 €
102 838 €	31.12.2012 C	C	31.12.2012 86 384 €
21 596 €	31.12.2013 D		
22 676 €	31.12.2014 E		
23 810 €	31.12.2015 F		
		6888 Outros Gastos e Perdas	
		B	31.12.2011 5 876 €
		C	31.12.2012 16 454 €
		D	31.12.2013 21 596 €
		E	31.12.2014 22 676 €
		F	31.12.2015 23 810 €

28

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal (para os exercícios de 2010 e 2011)

Pressupostos :

Dados adicionais	2007	2008	2009	2010	2011
Encargos efectivos c/ garantias	€100.000	€250.000	€100.000	€0	€0
Serviços prestados sujeitos a garantia	€2.000.000	€1.250.000	€6.125.000	€3.000.000	€5.000.000

29

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal (para os exercícios de 2010 e 2011)

1º Cálculo das “provisões fiscais”

“Provisão fiscal” 2010

$$\frac{€ 100.000 + € 250.000 + € 100.000}{€ 2.000.000 + € 1.250.000 + € 6.125.000} = 4,80\%$$

$$\text{“Provisão fiscal” 2010} = 4,80\% \times € 3.000.000 = 144.000,00 €$$

30

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal (para os exercícios de 2010 e 2011)

1º Cálculo das “provisões fiscais” (cont.)

“Provisão fiscal” 2011

$$\frac{€ 250.000 + € 100.000 + € 0}{€ 1.250.000 + € 6.125.000 + € 3.000.000} = 3,37\%$$

$$\text{“Provisão fiscal” 2011} = 3,37\% \times € 5.000.000 = 168.675 €$$

31

5 Contratos de Construção (NCRF 19) (cont.)

Provisão para fazer face a encargos com garantias a clientes (cont.)

Exemplo prático 3 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal (para os exercícios de 2010 e 2011)

2º Cálculo dos correspondentes ajustamentos ao lucro tributável

	Descritivo	2010	2011
A	Provisão fiscalmente dedutível	144.000 €	168.675 €
B	Gastos c/ provisão e juros	117.529 €	211.552 €
B - C*	Valor não dedutível fiscalmente	0 €	42.878 €

* Aplicável sempre que a “provisão fiscal” do período for inferior aos gastos com provisões e juros registados nesse mesmo período

A presente operação gera impostos diferidos face às diferenças temporais verificadas entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal

32

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7)

Activos Fijos Tangíveis (NCRF 7)

33

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7)

Mensuração no reconhecimento

- ✓ “Um item do activo fixo tangível deve ser mensurado pelo seu custo”, **relevando este como valor para efeitos fiscais (custo de aquisição / produção)**.
- ✓ Passa a ser aceite para efeitos fiscais a inclusão no valor do activo (de acordo com a NCRF 10) dos **custos de empréstimos obtidos associados, incluindo as diferenças de câmbio inerentes àqueles**, relativos ao período anterior à entrada em funcionamento ou à utilização, desde que esse período seja superior a 1 ano.
- ✓ No caso dos **bens imóveis** adquiridos sem indicação expressa do valor do terreno, deixa de ser exigível a **separação contabilística entre aquele valor (25%) e o valor de construção**, remetendo-se essa evidenciação para o dossier fiscal. O valor do terreno, porém, nunca poderá ser inferior a 25% do VPT evidenciado na matriz predial.

34

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Mensuração no reconhecimento (cont.)

Valorização, para efeitos fiscais, do custo de aquisição de bens imóveis



Artigo 64º (ex-58º - A) do CIRC



Até 31.12.2009:

O VPT definitivo (quando superior ao custo histórico ou de aquisição) apenas releva para efeitos fiscais no adquirente se este relevar contabilisticamente o imóvel por aquele valor



A partir de 01.01.2010:

O VPT definitivo (quando superior ao custo histórico ou de aquisição) relevará sempre para efeitos fiscais na esfera do adquirente, **ainda que mensurado pelo seu custo de aquisição.**

35

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Mensuração após reconhecimento

- ✓ **Modelo de revalorização** – não aceite para efeitos fiscais, devendo ser corrigidos para efeitos de determinação do lucro tributável quaisquer movimentos / ajustamentos reconhecidos sob este método.
- ✓ **Métodos de depreciação fiscalmente aceites** – continuação dos métodos das **quotas constantes** e das **quotas degressivas**.
- ✓ Contudo, possibilidade de utilização de outros métodos, desde que aceites previamente pela DGCI, **salvo quando daí não resultar uma quota anual de depreciação superior à prevista pelos métodos regra.**

36

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Mensuração após reconhecimento (cont.)

- ✓ Determina-se a **dedutibilidade** para efeitos do apuramento do lucro tributável do “período” dos **gastos relativos a depreciações contabilizadas e não aceites fiscalmente em “períodos tributários anteriores”** por terem excedido as quotas máximas, **sem a exigência da regularização contabilística** que antes era obrigatória para esse efeito;
- ✓ Possível “utilização” de quotas de depreciação inferiores às mínimas, **sem a contingência de “quotas perdidas”**, desde que se verifique autorização prévia por parte da DGCI, mediante requerimento indicando as razões que o justifiquem;

37

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 4

Em Janeiro de 2009 a empresa “SNC” adquiriu uma máquina (activo fixo tangível) pelo valor de €200.000. No exercício de 2009 a empresa registou a título de depreciações referentes à aludida máquina, o montante de €80.000.

De acordo com o DR 2/90 a % de depreciação anual máxima para os bens daquela natureza ascende a 25% (correspondente a um período mínimo de vida útil de 4 anos).

Objectivo pretendido

Pretende-se determinar qual o tratamento fiscal das depreciações registadas ao longo da vida útil da máquina em questão, admitindo que em 2010 e 2011 as depreciações do exercício ascendam a €50.000 e que em 2012 as depreciações registadas ascendam a €20.000.

38

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 4 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal das depreciações

	Descritivo	2009	2010	2011	2012	TOTAL
A	Depreciações do período	-80 000 €	-50 000 €	-50 000 €	-20 000 €	-200 000 €
B	Depreciações fiscais (tx. máxima)	-50 000 €	-50 000 €	-50 000 €	-50 000 €	
C = A - B	Acréscimo ao Lucro Tributável	30 000 €	0 €	0 €	n/a	30 000 €
D = B - A	Deduções ao Lucro Tributável	n/a	n/a	n/a	30 000 €	30 000 €
A + C - D	Lucro Tributável / (Prejuízo Fiscal)	-50 000 €	-50 000 €	-50 000 €	-50 000 €	-200 000 €

Nota: Deixa de ser necessário efectuar a regularização contabilística para considerar o gasto fiscal em 2012

A operação gera impostos diferidos face às diferenças temporais entre os resultados contabilístico e fiscal

39

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 5

Em 2009 a empresa “SNC” adquiriu uma máquina (activo fixo tangível) pelo valor de €200.000. No exercício de 2009 a empresa registou, a título de depreciações do exercício referentes à aludida máquina, o montante de €20.000.

De acordo com o DR 2/90 a % de depreciação anual máxima para os bens daquela natureza ascende a 25% (correspondente a um período mínimo de vida útil de 4 anos).

Objectivo pretendido

Determinar qual o tratamento fiscal das depreciações registadas ao longo da vida útil da máquina em questão, admitindo que em 2010 e 2011 as depreciações do exercício ascendam a €50.000 e que em 2012 as depreciações registadas ascendam a €80.000.

40

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 5 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal das depreciações

	Descritivo	2009	2010	2011	2012	2013	TOTAL
A	Depreciações do período	-20 000 €	-50 000 €	-50 000 €	-80 000 €	0 €	-200 000 €
B	Depreciações fiscais máximas	-50 000 €	-50 000 €	-50 000 €	-50 000 €	0 €	
C = A - B	Acréscimo ao Lucro Tributável	n/a	0 €	0 €	30 000 €	n/a	30 000 €
D = B - A	Deduções ao Lucro Tributável	n/a	n/a	n/a	n/a	25 000 €	25 000 €
E	Quotas mínimas de depreciação	-25 000 €	-25 000 €	-25 000 €	-25 000 €	-25 000 €	
F = E - A	Quotas perdidas	-5 000 €	n/a	n/a	n/a	n/a	
A + C - D	Lucro Tributável / (Prejuízo Fiscal)	-20 000 €	-50 000 €	-50 000 €	-50 000 €	-25 000 €	-195 000 €

Quota perdida

A operação gera impostos diferidos face às diferenças temporais entre os resultados contabilístico e fiscal

41

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Mensuração após reconhecimento (cont.)

Imparidade

- ✓ **Perdas por imparidade – Apenas aceites fiscalmente as que se enquadrem no regime das desvalorizações excepcionais**, agora previsto no novo artigo 38º do CIRC (ex-artº 10º DR 2/90), estendendo-se o seu âmbito de aplicação às “alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal”.
- ✓ **Perdas por imparidade não aceites fiscalmente – Podem ser reconhecidas fiscalmente de forma faseada**, em partes iguais, durante o período de vida útil restante ou, nos casos de transmissão ou abate, até ao exercício anterior àquele em que essas ocorrências se verifiquem - nº 4 do artigo 35º (ex-34º) do CIRC.
- ✓ **Reversão de perda por imparidade aceite fiscalmente** – Constitui-se como uma componente positiva do lucro tributável do respectivo período de tributação - nº 3 do artigo 35º (ex-34º) do CIRC.

42

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 6

A empresa “SNC” irá adquirir em 2010 uma máquina (activo fixo tangível) por €500.000.

De acordo com o DR 25/09, a taxa máxima de depreciação é de 20% (correspondente a uma vida útil mínima de 5 anos), sendo que a empresa irá optar por aplicar aquela taxa para efeitos contabilísticos.

Objectivo pretendido

Admitindo que em 2011 se irá reconhecer uma perda por imparidade de €90.000, a qual não será aceite fiscalmente no âmbito do regime das desvalorizações excepcionais, pretende-se conhecer o tratamento contabilístico e fiscal a conceder àquela máquina durante a sua vida útil.

43

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 6 (cont.)

	Descritivo	2010	2011	2012	2013	2014	TOTAL
Determinação do Resultado Contabilístico							
1	Depreciações do período	-100 000 €	-100 000 €	-70 000 € ¹	-70 000 € ¹	-70 000 € ¹	
2	Perda por imparidade	-	-90 000 €	-	-	-	
A = 1 + 2	Resultado Líquido do Período	-100 000 €	-190 000 €	-70 000 €	-70 000 €	-70 000 €	-500 000 €
Determinação do Resultado Fiscal							
B	Acréscimos ao lucro tributável	-	90 000 €	-	-	-	90 000 €
C	Deduções ao lucro tributável	-	-	30 000 € ²	30 000 € ²	30 000 € ²	90 000 €
A + B - C	Lucro Tributável / (Prejuízo Fiscal)	-100 000 €	-100 000 €	-100 000 €	-100 000 €	-100 000 €	-500 000 €

¹ (€ 500.000 - € 200.000 - € 90.000) / 3 (vida útil remanescente)

² € 90.000 / 3 (vida útil remanescente)

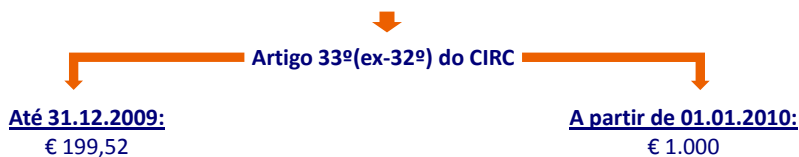
A operação gera impostos diferidos face às diferenças temporais entre os resultados contabilístico e fiscal

44

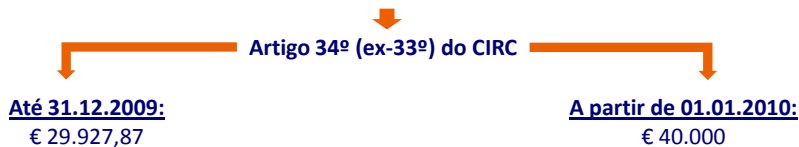
6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Outras alterações fiscais residuais

Actualização do valor limite dos “Elementos de reduzido valor”



Actualização do valor limite das depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas fiscalmente dedutíveis



45

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 7

A empresa “SNC” adquiriu em 2009 uma viatura ligeira de passageiros pelo valor de €60.000, pretendendo adoptar, para efeitos do registo das correspondentes depreciações, a taxa máxima de 25% prevista no DR 2/90.

Objectivo pretendido

Determinar o tratamento contabilístico e fiscal da referida viatura ao longo da sua vida útil.

46

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 7

	Descritivo	2009	2010	2011	2012	TOTAL
1	Depreciações do período	-15 000 €	-15 000 €	-15 000 €	-15 000 €	-60 000 €
A = 1	Resultado Líquido do Período	-15 000 €	-15 000 €	-15 000 €	-15 000 €	-60 000 €
3	Depreciações não aceites	7 518 € ¹	5 000 € ²	5 000 € ²	5 000 € ²	22 518 €
B = 3	Acréscimos ao lucro tributável	7 518 €	5 000 €	5 000 €	5 000 €	22 518 €
A + B	Lucro Tributável / (Prejuízo Fiscal)	-7 482 €	-10 000 €	-10 000 €	-10 000 €	-37 482 €
¹	Depreciações aceites:	7 482 €	(25% de € 29.927,87)			
²	Depreciações aceites:	10 000 €	(25% de € 40.000)			

47

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Desreconhecimento por alienação, sinistro ou afectação permanente a fins alheios

Método de cálculo Artº 46º (ex-43º) CIRC

Até 31.12.2009:

Diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das reintegrações ou amortizações praticadas

Administração Fiscal entende que, para este efeito, relevam as reintegrações contabilísticas

A partir de 01.01.2010:

Diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 35º (ex-34º), bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente.

48

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)**Desreconhecimento por alienação, sinistro ou afectação permanente a fins alheios (cont.)**

$$M/m \text{ valia fiscal} = (VR - E) - (VA - \underbrace{Af - PI - OC}_{\text{Alteração}}) \times c.d.m.$$

em que,

VR = Valor de realização;

E = Encargos de venda;

VA = Valor de aquisição;

Af = Amortizações fiscais;

PI = Perdas por imparidade fiscalmente aceites (desvalorizações excepcionais aceites pela DGCI);

OC = Outras correcções de valor previstas no artigo 34º do CIRC (Perdas por imparidade / desvalorizações excepcionais não fiscalmente aceites);

c.d.m. = coeficiente de desvalorização monetária

49

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)**Exemplo prático 8**

A empresa “SNC” adquiriu em 2007 uma viatura ligeira de passageiros pelo valor de €50.000, tendo utilizado, para efeitos do registo das correspondentes depreciações, a taxa máxima de 25% prevista no DR 2/90.

Admita-se que em 2010 a empresa procederá à sua alienação pelo montante de €20.000.

Objectivo pretendido

Por um lado, apurar a correspondente mais/menos valia fiscal a gerar em 2010, e por outro, comparar essa mais/menos valia fiscal com a que seria apurada de acordo com o actual entendimento da AF, tendo por base os normativos ainda em vigor até 31.12.2009.

Pressuposto meramente teórico: c.d.m. = 1

50

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 8 (cont.)

Descritivo	Depreciações Contab.	Depreciações Fiscais
2007	12 500,00 € ¹	7 500,00 € ²
2008	12 500,00 € ¹	7 500,00 € ²
2009	12 500,00 € ¹	7 500,00 € ²
Depreciações Acumuladas	37 500,00 €	22 500,00 €

¹ V. Aquisição x 25% = € 50.000 x 25%

² V. Aquisição fiscal máximo x 25% = € 30.000 (arredondado) x 25%

51

6 Activos fixos tangíveis (NCRF 7) (cont.)

Exemplo prático 8 (cont.)

Cálculo de acordo com a nova redacção do artigo 46º do CIRC (ex- 43º)

M / (m) valia fiscal = € 20.000 - (€ 50.000 - € 22.500) x 1 = **-7 500 €**

Nota: A dedutibilidade desta menos valia fiscal de € 7.500 depende de teste a realizar

Teste à dedutibilidade da menos valia fiscal apurada (art. 45º, n.º 1, I) do CIRC)

REGRA: A dedutibilidade da menos valia fiscal terá como limite o valor apurado neste teste.
Se daqui resultar um valor > 0, então considera-se 0.

M / (m) valia fiscal = € 20.000 - (€ 32.500¹ - € 22.500) x 1 = +€ 10.000 **LOGO = 0**

Conclusão: A menos valia fiscal de € 7.500 não é fiscalmente dedutível

¹ Valor fiscalmente depreciável = € 7.500 + € 7.500 + € 7.500 + € 10.000 = € 32.500

Cálculo de acordo com o entendimento actual da AF ("amortizações praticadas")

M / (m) valia fiscal = € 20.000 - (€ 50.000 - € 37.500) x 1 = **7 500 €**

Conclusão: Segundo o actual entendimento da AF apurar-se-ia uma M valia fiscal de € 7.500

52

7 Activos intangíveis (NCRF 6)

Activos Intangíveis (NCRF 6)

53

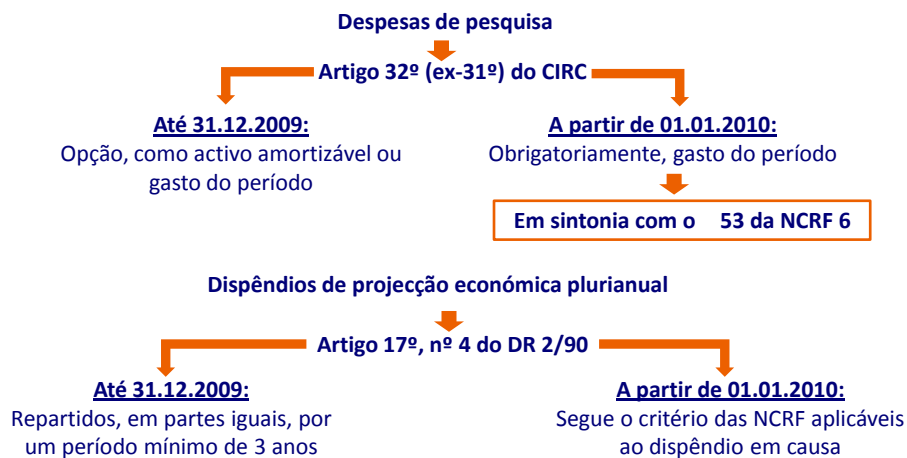
7 Activos intangíveis (NCRF 6)**Mensuração no reconhecimento**

- ✓ Um activo intangível deve ser escriturado pelo seu custo (activo adquirido ou gerado internamente), relevando este como valor de reconhecimento inicial para efeitos fiscais (custo de aquisição / desenvolvimento).
- ✓ Para efeitos fiscais, a partir de 01.01.2010 são gastos do período na totalidade (seguindo a disciplina da NCRF 6) os seguintes:
 - As despesas de instalação (antes amortizadas por um mínimo de 3 anos);
 - As despesas de pesquisa (antes amortizadas por um mínimo de 3 anos, ainda que se pudesse optar por ser gasto do período na totalidade);
 - As despesas de desenvolvimento (manutenção da opção fiscal de ser gasto do período na totalidade ou amortizadas por um período mínimo de 3 e máximo de 5 anos).

54

7 Activos intangíveis (NCRF 6) (cont.)

Mensuração no reconhecimento (cont.)



55

7 Activos intangíveis (NCRF 6) (cont.)

Mensuração após reconhecimento / Desreconhecimento

- ✓ Segue o regime fiscal dos activos fixos tangíveis

56

8 Propriedades de investimento (NCRF 11)

Propriedades de Investimento (NCRF 11)

57

8 Propriedades de investimento (NCRF 11)

Mensuração no reconhecimento

- ✓ As propriedades de investimento devem ser mensuradas pelo seu custo, relevando este como valor para efeitos fiscais (custo de aquisição / produção).
- ✓ Passa a ser aceite para efeitos fiscais a inclusão no valor do activo (de acordo com a NCRF 10) dos **custos de empréstimos obtidos associados, incluindo as diferenças de câmbio inerentes àqueles**, relativos ao período anterior à entrada em funcionamento ou à utilização, desde que esse período seja superior a 1 ano.
- ✓ No caso de propriedades de investimento adquiridas sem indicação expressa do valor do terreno, deixa de ser exigível a **separação contabilística** entre aquele valor (25%) e o valor de construção, remetendo-se essa evidenciação para o dossier fiscal. O valor do terreno, porém, nunca poderá ser inferior a 25% do VPT evidenciado na matriz predial.

58

8 Propriedades de investimento (NCRF 11) (cont.)

Mensuração após reconhecimento

- ✓ **Modelo do justo valor** – não aceite para efeitos fiscais, devendo ser corrigidos para efeitos de determinação do lucro tributável quaisquer movimentos / ajustamentos reconhecidos sob este modelo.
- ✓ **Depreciações e imparidade** - segue o regime fiscal dos activos fixos tangíveis.

59

8 Propriedades de investimento (NCRF 11) (cont.)

Desreconhecimento por alienação, sinistro ou afectação permanente a fins alheios

- ✓ Segue o regime fiscal dos activos fixos tangíveis.

Alteração relevante:

➔ Tributação das mais-valias fiscais decorrentes da transmissão onerosa de “propriedades de investimento”

Artigo 48º (ex-45º) do CIRC

Até 31.12.2009:

As propriedades de investimento não beneficiam do regime do reinvestimento

Mais-valias totalmente tributadas

A partir de 01.01.2010:

As propriedades de investimento passam a beneficiar do regime do reinvestimento

Tributação de metade das mais-valias em caso de reinvestimento

60

8 Propriedades de investimento (NCRF 11) (cont.)

Desreconhecimento por alienação, sinistro ou afectação permanente a fins alheios

✓ Porém, caso se adopte o modelo do justo valor:

Não são calculadas quaisquer depreciações



Logo, não há contabilização de gastos decorrentes do uso do activo



E, assim, para efeitos fiscais, em caso de alienação (desreconhecimento) as mais-valias deverão ser calculadas, tomando em consideração as quotas perdas inerentes às depreciações não praticadas.



Tal facto representa uma perda fiscal no acto de alienação (desreconhecimento).

61

9 Activos não correntes detidos para venda (NCRF 8)

Activos Não Correntes Detidos para Venda (NCRF 8)

62

9 Activos não correntes detidos para venda (NCRF 8)

Mensuração no reconhecimento

- ✓ **Contabilisticamente**, o reconhecimento será pelo menor dos dois valores: quantia escriturada ou o justo valor menos os custos de vender;
- ✓ **Para efeitos fiscais**, continua a relevar o valor aceite antes da reclassificação contabilística do activo.

63

9 Activos não correntes detidos para venda (NCRF 8) (cont.)

Mensuração após reconhecimento

- ✓ **Contabilisticamente**, estes activos não são objecto de depreciação, sendo no entanto sujeitos a eventuais perdas por imparidade e respectivas reversões, nos termos da NCRF 8;
- ✓ **Para efeitos fiscais**, as perdas por imparidade e as respectivas reversões só serão relevantes se:
 - Tiverem sido aceites no âmbito do regime das desvalorizações excepcionais;

64

9 Activos não correntes detidos para venda (NCRF 8) (cont.)

Desreconhecimento por alienação, sinistro ou afectação permanente a fins alheios

- ✓ Segue o regime fiscal das mais ou menos valias aplicável ao activo antes da sua reclassificação como activo não corrente detido para venda;
- ✓ Quando do cálculo das mais ou menos valias não é exigível a consideração de quotas mínimas (taxas perdidas), uma vez que o activo não terá sido objecto de depreciações após a sua reclassificação como activo para venda.

65

10 Inventários (NCRF 18)

Inventários (NCRF 18)

66

10 Inventários (NCRF 18)**Mensuração no reconhecimento**

- ✓ **Modelo do Custo** - A mensuração inicial dos inventários deve ser efectuada ao custo de aquisição / produção, sendo este valor relevante para efeitos fiscais.
- ✓ **Para efeitos contabilísticos**, considera-se parte integrante do custo de aquisição / produção dos inventários que “exijam um período substancial de tempo” para atingirem uma “condição vendável” (NCRF 10, 6) os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis.
- ✓ **Para efeitos fiscais**, tal mensuração é aceite, mas apenas para os inventários que requeiram um período > 1 ano para atingirem a sua condição de uso ou de venda (**novo nº 2 do artigo 26º do CIRC**).

67

10 Inventários (NCRF 18) (cont.)**Mensuração após reconhecimento**

- ✓ **Ao menor** dos dois valores: **custo de aquisição / produção** ou **valor realizável líquido**

**Novo Art. 28º do CIRC
("Ajustamentos em Inventários")**



**Introdução do conceito de “valor realizável líquido”
em detrimento do “preço de mercado”**



Definição de valor realizável líquido:

Preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo (critério já anteriormente definido no Artº 26º do CIRC), deduzido dos custos necessários de acabamento e venda

68

10 Inventários (NCRF 18) (cont.)

Reconhecimento como gasto

- ✓ **Para efeitos contabilísticos**, ao contrário do actualmente preconizado pelo P.O.C. quanto ao método de custeio das saídas (ponto 5.3.11), a NCRF 18 não contempla o método LIFO.
- ✓ **Para efeitos fiscais**, não dispondo diferentemente o CIRC, tal significa que se deverá seguir o disposto na normalização contabilística, neste caso, no SNC, deixando também de ser aceite o método LIFO.

69

11 Agricultura (NCRF 17)

Agricultura (NCRF 17)

70

11 Agricultura (NCRF 17)

Definição de “Activos biológicos” nos termos da NCRF 17 “Agricultura”:

Animais ou plantas vivos dos quais são recolhidos os denominados “produtos agrícolas”

Classificação

Consumíveis:

Os que estejam para ser colhidos como produto agrícola ou vendidos como activo biológico.

Adopção do modelo do justo valor para efeitos contabilísticos e fiscais (al. g) do nº 1 do art. 20º e al. j) do nº 1 do art. 23º, ambos do CIRC)

Nota: Explorações silvícolas plurianuais não abrangidas

De produção:

Os que não sejam activos biológicos consumíveis

Regime fiscal similar aos dos activos fixos tangíveis
(pese embora contabilisticamente releve o modelo do justo valor menos os custos estimados no ponto de venda)

71

11 Agricultura (NCRF 17) (cont.)

Definição de “Produtos Agrícolas” nos termos da NCRF 17 “Agricultura”:

Produtos colhidos dos Activos biológicos

Harmonização dos normativos contabilísticos e fiscais

Mensuração: pelo seu preço de venda deduzido dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para a sua colocação no mercado.

Nova alínea d) do nº 1 do artigo 26º do CIRC

72

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39)

Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39)

73

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39)**Classificação dos activos financeiros****Activos financeiros pelo justo valor por via de resultados**

- ✓ Estão classificados como detidos para negociação; **ou**
- ✓ No reconhecimento inicial são designados pela entidade pelo seu justo valor através de resultados (excepto instrumentos de capital próprio não cotados).

Exemplo: títulos detidos para negociação

Investimentos detidos até à maturidade

- ✓ Activos financeiros “não derivados” com pagamentos fixados ou determináveis e maturidade fixada que uma entidade pode e pretende deter até à maturidade.

Exemplo: obrigações não convertíveis

74

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Classificação dos activos financeiros

Empréstimos concedidos / contas a receber

- ✓ Activos financeiros “não derivados” com pagamentos fixados ou determináveis não cotados no mercado activo.

Exemplo: créditos sobre clientes

Activos financeiros disponíveis para venda

- ✓ Os que não se enquadrem nas categorias anteriores.

Exemplo: instrumentos de capital próprio não cotados e cujo justo valor seja de difícil determinação

75

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Mensuração no reconhecimento

Para efeitos contabilísticos:

Activos financeiros pelo justo valor por via de resultados

Ao justo valor.

Investimentos detidos até à maturidade

Ao custo ou custo amortizado, menos perdas por imparidade.

Empréstimos concedidos / contas a receber

Ao custo ou custo amortizado, menos perdas por imparidade.

Activos financeiros disponíveis para venda

Ao justo valor por via de capitais próprios.

76

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Mensuração no reconhecimento

Para efeitos fiscais:

- ✓ Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros são apenas admissíveis se:
 - Aqueles instrumentos financeiros forem reconhecidos pelo justo valor através de resultados e,
 - Tratando-se de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e **o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5% do respectivo capital social.**

↓
nº 9 do artigo 18º do CIRC

- ✓ O modelo do custo amortizado é reconhecido para efeitos fiscais.

↓
Alínea c) do nº 1 dos artigos 20º e 23º do CIRC

77

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Mensuração após reconhecimento

Imparidade

- ✓ Contabilisticamente, as perdas por imparidade devem ser mensuradas da seguinte forma:
 - **Instrumentos mensurados ao custo amortizado** – a perda por imparidade é equivalente à diferença entre a quantia escriturada e o valor presente dos fluxos de caixa estimados;
 - **Instrumentos mensurados ao custo** – a perda por imparidade é equivalente à diferença entre a quantia escriturada e a melhor estimativa de justo valor.
- ✓ Para efeitos fiscais, e à semelhança do que actualmente se verifica, as perdas por imparidade **não são fiscalmente dedutíveis**.

Exceptuam-se as perdas por imparidade relativas a instrumentos financeiros constituídos por créditos decorrentes da actividade normal, as quais são fiscalmente aceites nos mesmos exactos termos das anteriores “provisões para créditos de cobrança duvidosa”.

78

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Mensuração após reconhecimento

Imparidade (cont.)

Créditos decorrentes da actividade normal:

- ✓ **Verifica-se a alteração de terminologia:** o termo “provisões para créditos de cobrança duvidosa” é substituído pela nova terminologia definida pelo SNC: “**perdas por imparidades em créditos**”;
- ✓ **O tratamento fiscal** desta tipologia de imparidade **não sofre alterações**, mantendo-se o tratamento anteriormente concedido às antigas “provisões para créditos de cobrança duvidosa”;

79

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Mensuração no desreconhecimento

Créditos incobráveis

- ✓ De acordo com a nova redacção do artigo 41º (ex-39º) do CIRC (“Créditos Incobráveis”) torna-se admissível, para efeitos fiscais, a dedutibilidade dos gastos resultantes do reconhecimento da incobrabilidade de créditos sobre clientes em situação de “procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI”.

80

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Mensuração no desconhecimento

✓ Para **efeitos fiscais**:

Artigo 46º (ex-43º) do CIRC

Alínea b) do n.º 5 - Assimilam-se a transmissões onerosas “as mudanças no modelo de valorização que sejam relevantes para efeitos fiscais”, que decorram, designadamente, de:

- a) reclassificação contabilística; ou,
- b) quanto aos instrumentos de capital próprio cotados em mercado regulamentado, o sujeito passivo passe a deter mais (ou menos) de 5% do respectivo capital social.

Alínea b) do n.º 1 - Os ganhos ou as perdas resultantes da transmissão, a qualquer título, dos instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor, quando este modelo seja admitido para efeitos fiscais, são fiscalmente relevantes, não se enquadrando, assim, no conceito de mais e menos valias fiscais.

81

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Exemplo prático 9

Em 10.01.2010 a empresa “SNC” adquire 300.000 acções da empresa “POC” (as quais representam 4% do seu capital social) pelo valor de €4.500.000.

Posteriormente, em 15.03.2011, a empresa “SNC” procede à aquisição de mais 150.000 acções da mesma empresa, pelo valor de €3.750.000, o que lhe permite passar a deter 6% do capital da empresa “POC”.

Dado: Cotação das acções em 31.12.2010 era de € 20.

Objectivo pretendido

Considerando que a empresa “POC” está cotada em bolsa, pretende-se conhecer o tratamento contabilístico e fiscal das duas operações supra referidas na perspectiva da empresa “SNC”.

82

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Exemplo prático 9 (cont.)

Proposta de tratamento contabilístico

1421 Inst. Fin. detidos para negociação		12 Depósitos à ordem	
a) 10.01.2010	4 500 000 €	4 500 000 €	10.01.2010 a)
b) 31.12.2010	1 500 000 €	3 750 000 €	15.03.2011 c)
c) 15.03.2011	3 750 000 €		

771 Ganhos por aumentos justo valor	
1 500 000 €	31.12.2010 b)

- a) Aquisição de um lote de 300.000 acções por € 4.500.000 (valor unitário : € 15)
b) Actualização do valor escriturado do lote de acções adquirido em a): (€ 20 - € 15) x 300.000 acções
c) Aquisição de um lote de 150.000 acções por € 3.750.000 (valor unitário : € 25)

83

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Exemplo prático 9 (cont.)

Proposta de tratamento fiscal

- ✓ O ganho registado na conta “771 – Ganhos por aumento do justo valor” (€1.500.000) **releva para efeitos fiscais**, atendendo a que em 31.12.2010 a empresa “SNC” detém uma participação não superior a 5% no capital da empresa “POC” e estas acções estão cotadas;
- ✓ Em 2011, face à alteração dos pressupostos previstos no artº 18º, nº 9, al. a) do CIRC (isto é, a empresa “SNC” passou a deter mais de 5% do capital da empresa “POC”), dever-se-á proceder ao cálculo da mais valia fiscal “assimilada”, a qual deverá ser acrescida ao lucro tributável.

84

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)**Exemplo prático 9 (cont.)****Proposta de tratamento fiscal (cont.)**

$$\text{M/m valia fiscal (assim.)} = \text{V. Realização} - \text{V. Aquisição} = €7.500.000 - €6.000.000 = €1.500.000$$

✓ Em que,

o valor de realização equivale ao valor de cotação das acções àquela data, portanto €7.500.000 (300.000 x € 25), e

o valor de aquisição será o correspondente ao último valor escriturado com relevância fiscal (neste caso €6.000.000, escriturado pelo justo valor em 31.12.2010).

✓ **O valor fiscal unitário das 450.000 acções detidas ascende a €25.**

85

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)**Exemplo prático 10**

Em 31.12.2010 a empresa “SNC” detinha 300.000 acções da empresa “XPTO” (empresa cotada) adquiridas naquele ano ao c.u. de €15. Em 31.12.2010 a cotação daquelas acções ascendia a €20 e representavam uma participação de 6% no capital da referida empresa.

Em 15.05.2011 a “SNC” aliena 100.000 daquelas acções (ficando a deter apenas 4% do capital da empresa “XPTO”) por €22,5.

Dado: Cotação das acções em 31.12.2011: **A) €22,5; B) €20; C) €12,5.**

Pressuposto: A empresa “SNC” só procede à actualização do justo valor dos instrumentos financeiros mensurados “ao justo valor por resultados” à data de relato, isto é, em 31.Dez.

Objectivo pretendido

Cálculo dos lucros / prejuízos contabilísticos e fiscais em 2010 e 2011 da empresa “SNC”, admitindo que não se verificaram quaisquer outras operações.

86

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Exemplo prático 10 (cont.)

A	R.L. Período	Hip. A	Hip. B	Hip. C
		750 000,00 €	250 000,00 €	-1 250 000,00 €
B = 1 + 2	Acréscimos / Deduções	1 500 000,00 €	1 500 000,00 €	1 500 000,00 €
De valores contabilizados e não relevantes para efeitos fiscais				
	- Ganho Financ. (Mais valia contabil.)	-250 000,00 €	-250 000,00 €	-250 000,00 €
	- Ajust. contabilístico p/ o J. Valor	-500 000,00 €	n/a	1 500 000,00 €
1	- Total	-750 000,00 €	-250 000,00 €	1 250 000,00 €
De valores não contabilizados e relevantes para efeitos fiscais				
	- Mais valia fiscal	750 000,00 €	750 000,00 €	750 000,00 € 100.000 x (€22,5 - €15)
	- Mais valia fiscal (assim.)	1 500 000,00 €	1 500 000,00 €	1 500 000,00 € 200.000 x (€22,5 - €15)
	- Correção da mv fiscal (assim.) face à cotação em 31.12.2011	0,00 € 200.000 x (€22,5 - €22,5)	-500 000,00 € 200.000 x (€20 - €22,5)	-2 000 000,00 € 200.000 x (€12,5 - €22,5)
2	- Total	2 250 000,00 €	1 750 000,00 €	250 000,00 €
A + B	Lucro Tributável	2 250 000,00 €	1 750 000,00 €	250 000,00 €
	V aquisição fiscal por acção da carteira	€ 22,50 € 4 500 000	€ 20,00 € 4 000 000	€ 12,50 € 2 500 000

89

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Exemplo prático 11

Retomando o exemplo prático anterior (2), suponhamos agora que a empresa “SNC”, em 15.05.2011, aliena as referidas 100.000 acções, não por €22,50, mas sim por €14,00.

Em 2011

1421 Inst. Fin. detidos para negociação				6886 Perdas em instr. financeiros			
saldo inicial	6 000 000,00 €	2 000 000,00 €	15.05.2011	15.05.2011	600 000,00 €		
Hip. A 31.12.2011	500 000,00 €	1 500 000,00 €	31.12.2011 Hip. C				
12 Depósitos à ordem				661 / 771 Perdas / Ganhos por reduções / aumentos justo valor			
15.05.2011	1 400 000,00 €			Hip. C 31.12.2011	1 500 000,00 €	500 000,00 €	31.12.2011 Hip. A

Quanto às acções alienadas

Cálculo da menos valia fiscal = V. Realização - V. Aquisição fiscal = 100.000 acções x (€ 14 - € 15) = (€ 100.000)
(alínea b) do n.º 1 do artigo 46º (ex-43º) do Código do IRC)

Quanto às acções que ficam em carteira

Cálculo da menos valia fiscal (assimilada) = V. Realização (assimilado) - V. Aquisição fiscal = 200.000 acções x (€ 14 - € 15) = (€ 200.000)
(alínea b) do n.º 5 do artigo 46º (ex-43º) do Código do IRC) - alteração do método de valorização p/ efeitos fiscais (passa a reaver o método do justo valor em detrimento do método do custo - participação <= 5%).

90

12 Instrumentos Financeiros (NCRF 27 / IFRS 39) (cont.)

Exemplo prático 11 (cont.)

Nota importante: Menos-valias fiscais assimiladas não dedutíveis (nº 5 (ex-nº7) do art. 23º do CIRC)

		Hip. A	Hip. B	Hip. C
A	R.L. Período	-100 000,00 €	-600 000,00 €	-2 100 000,00 €
B = 1 + 2	Acréscimos / Deduções	1 750 000,00 €	1 750 000,00 €	1 750 000,00 €
	De valores contabilizados e não relevantes para efeitos fiscais			
	- Perdas Financ. (Menos valia cont.)	600 000,00 €	600 000,00 €	600 000,00 €
	- Ajust. Contabil. p/ o J. Valor	-500 000,00 €	n/a	1 500 000,00 €
1	- Total	100 000,00 €	600 000,00 €	2 100 000,00 €
	De valores não contabilizados e relevantes para efeitos fiscais			
	- Menos-valia fiscal (50%)	-50 000,00 €	-50 000,00 €	-50 000,00 €
	- Correção da mv fiscal (assim.)			
	face à cotação em 31.12.2011	1 700 000,00 €	200.000 x (€22,5 - €14)	1 200 000,00 €
2	- Total	1 650 000,00 €	1 150 000,00 €	-350 000,00 €
A + B	Lucro Tributável	1 650 000,00 €	1 150 000,00 €	-350 000,00 €
	V aquisição fiscal			
	por acção	€ 22,50	€ 20,00	€ 12,50
	da carteira	€ 4 500 000	€ 4 000 000	€ 2 500 000

91

12 Instrumentos Financeiros Derivados (NCRF 27 / IFRS 39)

IFD - Regra Geral de mensuração (Contabilística e Fiscal) ➡ Justo valor por via de resultados

IFD em Operações de Cobertura

↳ Tratamento contabilístico

Cobertura de justo valor

Ganhos / Perdas são relevados em resultados:
(1) instrumento coberto e (2) instrumento de cobertura;

Cobertura de fluxos de caixa

A parte dos Ganhos / Perdas do instrumento de cobertura determinada como eficaz é relevada em capitais próprios.
A parte considerada ineficaz é relevada em resultados.

↳ Tratamento fiscal

Cobertura de justo valor

Ganhos / Perdas relevados em resultados fiscalmente aceites;

Cobertura de fluxos de caixa

Diferem-se os ganhos / perdas gerados pelo instrumento de cobertura determinada como eficaz até ao momento em que os gastos / perdas do elemento coberto concorram para o lucro tributável.

92

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28)

Benefícios dos Empregados (NCRF 28)

93

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28)**Classificação dos benefícios dos empregados****Benefícios de curto prazo**

- ✓ Os que se vencem na totalidade dentro de 12 meses após o final do período em que os empregados prestam os respectivos serviços.

Exemplos: salários, ordenados, salários, contribuições para a Segurança Social, participação nos lucros e bónus (se pagáveis dentro de 12 meses do final do período).

Benefícios a longo prazo

- ✓ Os que não se vencem na totalidade dentro dos 12 meses após o final do período em que os empregados prestam os respectivos serviços.

Exemplos: licença por serviços duradouros ou sabática, benefícios de invalidez a longo prazo, e, se não foram pagáveis completamente dentro de 12 meses após o final do período, a participação nos lucros e bónus.

94

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28) (cont.)

Classificação dos benefícios dos empregados (cont.)

Benefícios pós-emprego

- ✓ Os que sejam pagáveis após a conclusão do emprego.

Exemplos: pensões e outros benefícios de reforma, seguros de vida pós-emprego e cuidados médicos pós-emprego.

Benefícios de cessação de emprego

- ✓ Os pagáveis em consequência de uma entidade cessar o emprego de um empregado antes da data da reforma **ou** da decisão de um empregado aceitar a saída voluntária em troca desses benefícios.

Benefícios de remuneração em capital próprio (“ações”)

- ✓ Os benefícios a receber em instrumentos financeiros de capital próprio emitidos pela entidade, **ou** aqueles em que a quantia da obrigação da entidade depende do preço futuro de instrumentos financeiros de capital próprio por si emitidos.

95

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28) (cont.)

Mensuração

Para efeitos contabilísticos:

Benefícios de curto prazo

- ✓ Deverá ser registado como passivo (**gasto acrescido**) / **gasto** no período durante o qual os serviços que garantem ao empregado a obtenção daqueles benefícios são prestados, (**registo ao valor nominal**).

Benefícios de longo prazo

- ✓ Devem ser registados como **passivos (gastos acrescidos) ao seu “valor presente”, deduzido do justo valor dos activos que constituem o plano (se os houver)**;
- ✓ Custos de serviços correntes, custos de juros, retornos esperados, ganhos e perdas actuariais, custos de serviço passado, efeitos de quaisquer cortes ou liquidações, **devem ser imediatamente relevados como gastos / rendimentos**.

96

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28) (cont.)

Mensuração (cont.)

Para efeitos contabilísticos (cont.):

Benefícios pós-emprego

↳ **De contribuição definida:** passivo (**gasto acrescido**) / **gasto** reconhecido **ao valor nominal ou ao valor descontado** se não se vencerem completamente dentro dos 12 meses após o final do período em que o empregado prestou o serviço.

↳ **De benefício definido:** passivo (**gasto acrescido**) / **gasto** ao valor descontado (remete para a IFRS 19).

Benefícios de cessação de emprego

- ✓ Devem ser mensurados **ao valor nominal ou ao valor descontado** se não se vencerem completamente dentro dos 12 meses após o final do período em que o empregado prestou o serviço.

97

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28) (cont.)

Mensuração (cont.)

Para efeitos fiscais:

Benefícios de curto prazo

- ✓ Segue o regime contabilístico (ver mais adiante o caso particular das participações nos lucros).

Benefícios de longo prazo, de cessação de emprego e pós-emprego

- ✓ Se não tiverem enquadramento como “**Realizações de utilidade social**” – art.º 43º (ex-40º) do CIRC - e não forem considerados **rendimentos do trabalho dependente para efeitos de IRS** (benefícios que não se constituam como direitos adquiridos e individualizados do empregado e não sejam objecto de resgate antecipado), **apenas serão considerados como gasto fiscal no período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários.**



Art 18º, nº 12 do CIRC

98

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28) (cont.)

Mensuração (cont.)

Para efeitos fiscais:

Benefícios em remuneração de instrumentos de capital próprio (em “ações”)

- ✓ Serão gasto fiscal no período em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos pelos empregados, pelas quantias pagas. Ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o preço de exercício pago por aqueles.



Artº 18º, nº 11 do CIRC

99

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28) (cont.)

Mensuração (cont.)

Para efeitos fiscais:

Participação nos lucros por membros dos órgãos sociais e trabalhadores

Alteração do correspondente tratamento contabilístico

Até 31.12.2009:

Não afectam o R.L.E., sendo variações negativas dos capitais próprios no período em que se verifica a distribuição dos resultados

A partir de 01.01.2010:

Devem influenciar o resultado do período a que respeita o lucro a distribuir (“gastos acrescidos”)

Adaptação do CIRC ao novo regime contabilístico:

São revogados os nºs 2,3, 4 e 5 do artigo 24º do CIRC (“Variações patrimoniais negativas”) e aditadas as alíneas m) e n) ao nº 1 do artº 45º (ex-42º) do CIRC (“Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”), **mantendo-se no entanto o mesmo tratamento fiscal destes encargos.**

100

13 Benefícios dos empregados (NCRF 28) (cont.)

Mensuração (cont.)

Para efeitos fiscais:

- ✓ As contribuições suplementares para fundos de pensões destinadas à cobertura de responsabilidades com benefícios de reforma que resultem das normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE ou do SNC, **concorrem para a formação do lucro tributável na sua totalidade.**



São, contudo, considerados como gastos, em partes iguais, no período de tributação em que se aplique pela 1ª vez estes novos referenciais contabilísticos e nos quatro períodos de tributação seguintes.

Nova al. c) do nº 13 do artº 43º (ex-40º) do CIRC

101

14 Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (NCRF 21)

Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (NCRF 21)

102

14 Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (NCRF 21)

Definições

Provisão

- ✓ **Passivo** de tempestividade ou quantia incerta

Activo / Passivo contingente

- ✓ **Possível activo / passivo** proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência (ou não) de acontecimentos futuros incertos não totalmente controlados pela entidade.

→ **Reconhecido, mas só quando** uma entidade tenha uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado **e** seja provável que essa obrigação provoque um exfluxo de recursos.

→ **Não reconhecido**, apenas divulgado.

103

14 Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (NCRF 21)

Mensuração

Para efeitos contabilísticos:

- ✓ As provisões devem ser mensuradas de **acordo com a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço (estimativa do valor actual das despesas a incorrer no futuro).**

Para efeitos fiscais:

- ✓ Quando a provisão for reconhecida pelo seu “valor presente”, os gastos resultantes do respectivo desconto ficam igualmente sujeitas ao mesmo regime.



Art. 39º (ex-36º), nº 3 do CIRC

104

14 Provisões, passivos contingentes e activos contingentes (NCRF 21)

Aspectos relevantes

- ✓ Os hoje denominados “**ajustamentos de activos**” (ajustamentos de créditos sobre clientes, de existências e de partes de capital) passam a designar-se de “**perdas por imparidade**”, tendo tratamento contabilístico / fiscal autónomo.

NOTA: O CIRC adoptou a designação de “Ajustamentos em Inventários”

- ✓ São fiscalmente dedutíveis, nos termos do **art.º 39º (ex-36º) do CIRC**:
 - As provisões para processos judiciais em curso;
 - As provisões técnicas, obrigatoriamente constituídas por força das normas do ISP e do BP;
 - As provisões para a reparação de danos de carácter ambiental;

▪ **As provisões para garantias a clientes**

Novidade

105

15 Concentração de actividades empresariais (NCRF 14)

Concentração de Actividades Empresariais (NCRF 14)

106

15 Concentração de actividades empresariais (NCRF 14) (cont.)

Definições:

Concentrações

Transacção pela qual duas ou mais entidades ou unidades de negócio formam uma só entidade que relata.

O resultado de quase todas as concentrações é que uma entidade, o adquirente, obtém **controlo** sobre um ou mais “negócios” (business).



- ✓ Participações financeiras
- ✓ Fusões
- ✓ Aquisições de activos e passivos

107

15 Concentração de actividades empresariais (NCRF 14) (cont.)

Principais diferenças entre POC e SNC

SNC

- ✓ Permite apenas a adopção do método da compra
- ✓ Devem ser identificados passivos contingentes
- ✓ O goodwill positivo não deve ser amortizado mas devem ser efectuados testes de imparidade
- ✓ O goodwill negativo deve ser registado em resultados

POC/DC 1

- ➡ ✓ Permite o método da compra e o método da comunhão de interesses
- ➡ ✓ Não está previsto na DC 1
- ➡ ✓ O goodwill estava sujeito a amortização por um período de 5 anos (ou 20 anos se justificado)
- ➡ ✓ O goodwill negativo seria imputado aos activos não monetários ou diferido

108

15 Concentração de actividades empresariais (NCRF 14) (cont.)

NCRF 14



Método da Compra

DC1



Método da compra (aquisição)
Método da unificação de interesses



1. Identificar o comprador
2. Mensurar o custo da concentração
3. Afectar, à data de aquisição, o custo da concentração empresarial aos activos, passivos e passivos contingentes adquiridos.

109

15 Concentração de actividades empresariais (NCRF 14) (cont.)

Método da Compra

Goodwill = Custo da concentração — Justo valor de activos, passivos e passivos contingentes



Benefícios económicos futuros provenientes de activos não passíveis de identificação individual e de reconhecimento separado.

110

15 Concentração de actividades empresariais (NCRF 14) (cont.)

Goodwill

Positivo: pagamento feito pelo adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros resultantes de activos não passíveis de identificação individual e reconhecimento separado



- ✓ Reconhecer no Activo
- ✓ Não amortizar
- ✓ Testes anuais de imparidade obrigatórios

111

15 Concentração de actividades empresariais (NCRF 14) (cont.)

Mensuração

Para efeitos fiscais:

A neutralidade fiscal, ao contrário do que actualmente se verifica, não dependerá da identidade contabilística, isto é, da relevação pela entidade adquirente dos elementos patrimoniais transferidos pelos mesmos valores relevados nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora à data da realização das operações de concentração.



Nova redacção do artº 74º (ex-68º), nº 3 do CIRC



No entanto, aqueles valores (os escriturados nas sociedades fundidas, cindidas ou na sociedade contribuidora antes da realização das operações) continuarão a relevar para efeitos fiscais, pelo que deverão constar adequadamente, para memória futura, no respectivo dossier fiscal, de acordo com o artº 78º (ex-72º), nº 4 do CIRC.

As perdas por imparidade do Goodwill não são dedutíveis para efeitos fiscais

112

16 Locações (NCRF 9)

Locações (NCRF 9)

113

16 Locações (NCRF 9)**Mensuração no reconhecimento** ➡ **Na perspectiva do locatário**Para efeitos contabilísticos:**Locações Financeiras**

- ✓ Activos e passivos associados à locação financeira devem ser mensurados ao **menor** dos dois seguintes valores: **Justo valor** da propriedade locada ou **valor presente dos pagamentos a efectuar**.
- ✓ Quaisquer custos directos iniciais do locatário devem ser adicionados à quantia reconhecida como activo.

Locações Operacionais

- ✓ Os pagamentos de uma locação operacional devem, normalmente, ser reconhecidos como um gasto numa base linear durante o prazo de locação.

114

16 Locações (NCRF 9) (cont.)**Mensuração após reconhecimento****Na perspectiva do locatário****Locações Financeiras****Para efeitos contabilísticos:**

- ✓ Depreciações dos activos adquiridos em locação financeira calculadas de acordo com as normas aplicáveis aos Activos Fixos Tangíveis e aos Activos Intangíveis (NCRF 7 e 6, respectivamente).

Para efeitos fiscais:

- ✓ Segue o regime fiscal dos activos fixos tangíveis / activos intangíveis

O regime fiscal da “Relocação Financeira” e da “Venda com Locação de Retoma” não sofre quaisquer alterações.

115

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)

Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)

116

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)

NCRF 3, 8 :

Os ajustamentos resultantes da adopção, pela 1ª vez, das NCRF, derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data de transição para as NCRF, pelo que tais ajustamentos deverão ser reconhecidos directamente nos capitais próprios.

Impacto fiscal - Artigo 5º do DL 159/2009

Para as entidades que adoptem o SNC:

Os referidos ajustamentos, se forem fiscalmente relevantes, “concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do 1º período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos seguintes”.

Para as entidades que tenham optado pelas NIC nos termos do DL 35/2005:

São igualmente abrangidas pela disposição anterior, devendo ser tomadas como referência para o cálculo dos referidos ajustamentos as respectivas contas individuais organizadas de acordo com o POC.

117

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)

Dossier Fiscal

Os ajustamentos resultantes da adopção, pela 1ª vez, das NCRF, bem como os correspondentes impactos fiscais, deverão ser devidamente evidenciados no dossier fiscal



Artº 5º, nº 3 do DL 159/2009

118

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)**Exemplo prático 12**

Das demonstrações financeiras da empresa de construção civil “Transição SA”, reportadas a 31.12.2009, extraíram-se os seguintes elementos:

- a) Passivo de €1.500.000, a liquidar faseadamente nos próximos dois anos, registado na conta “2611-Fornecedores de Imobilizado”, referente à aquisição de uma grua. (O valor a “custo amortizado” daquele passivo financeiro ascende a €1.470.000);
- b) Activo de € 900.000 relativo a um crédito sobre um cliente a ser liquidado em Janeiro de 2011. (O valor a “custo amortizado” daquele activo financeiro ascende a €880.000);
- c) A empresa, até 31.12.2009, adoptava o “critério fiscal” na constituição dos ajustamentos de créditos sobre clientes. No entanto, face à entrada em vigor do SNC, pretende alterar aquela política contabilística, adoptando o critério económico. Tal procedimento, a ocorrer em 01.01.2010, irá resultar num reforço daqueles ajustamentos no montante de €1.000.000 (em 31.12.2009 os ajustamentos ascendiam a €350.000).

119

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)**Exemplo prático 12 (cont.)**

- d) **1.** A empresa utilizava no cálculo do resultado das suas empreitadas o método da Circular 5/90. Por isso, o seu balanço a 31.12.2009 evidenciava na classe de “existências” uma rubrica de “Produtos e trabalhos em curso” no valor de €400.000, decorrente da aplicação daquele método (considerando uma % de facturação < % de acabamento).
- 2.** Com o objectivo de adoptar a NCRF 19 (“Contratos de construção”), será igualmente necessário acrescer ao valor dos réditos decorrentes de contratos de construção o montante de € 500.000, ajustando-se assim os réditos aos correspondentes gastos efectivos de acordo com a % de acabamento em 31.12.2009.
- 3.** O Balanço da empresa evidenciava ainda, no passivo, um diferimento de €200.000 (registado na conta “27-Proveitos diferidos”) respeitante à aplicação do 10 da Circular 5/90 (5% da facturação para fazer face aos eventuais custos com garantias).

120

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)**Exemplo prático 12 (cont.)**

- e) Os stocks de matérias-primas da empresa estavam valorizados em €1.500.000. Atendendo a que a empresa utilizava na valorização dessas “existências” o método LIFO, o qual, face ao SNC, não é elegível, decidiu-se optar pelo método do custo médio, o que resultou num aumento do valor daqueles stocks em €180.000.
- f) O imobilizado incorpóreo da empresa evidencia despesas de investigação cujo valor ascende a €120.000. Aquelas despesas foram incorridas durante o ano de 2009. A empresa optou por amortizar aquele “activo” em 3 exercícios, pelo que em 2009 foi registada uma amortização de €40.000.
- g) A empresa registava como “Títulos negociáveis” um lote de 250.000 acções de uma empresa cotada em bolsa, as quais representam 5,5% do respectivo capital social. Aquelas acções estavam registadas ao custo de aquisição de €5/acção, sendo que a sua cotação em 31.12.2009 era de €8. A empresa, face à adopção do SNC, irá designar como “Activos financeiros ao justo valor por resultados” aquele activo financeiro.

121

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)**Exemplo prático 12 (cont.)****Objectivo pretendido**

- Aplicar às situações evidenciadas no enunciado do exemplo as normas de transição para o “Formato SNC”, sem utilização de qualquer das isenções previstas na NCRF 3.
- Concluir quanto ao enquadramento fiscal das regularizações de transição contabilísticas a efectuar decorrentes do pedido anterior.

122

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)

Proposta de tratamento contabilístico em 01.01.2010

2111 Clientes Gerais		56 Resultados Transitados 562 Regul. Transição para SNC		2711 Fornecedores de Investimentos	
s.i.	900 000 €	20 000 € b)	20 000 €	a)	30 000 €
					1 500 000 € s.i.
219 Perdas por imparidade acumuladas				2721 Dev. Por acréscimos de rendim.	
	350 000 € s.i.			d.2)	500 000 €
	1 000 000 € c)		1 000 000 €		
36 Prod. E trab. Em curso				282 Rendimentos a reconhecer	
s.i.	400 000 €	400 000 € d.1)	400 000 €	d.3)	200 000 €
					200 000 € s.i.
44 Activos intangíveis				331 Matérias Primas	
s.i.	120 000 €	120 000 € f)	120 000 €	e)	180 000 €
					180 000 €
				448 Amortizações acumuladas	
				f)	40 000 €
					40 000 € s.i.
				142 Inst. Fin. p/ negociação	
				s.i.	1 250 000 €
				g)	750 000 €

123

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)

Proposta de tratamento fiscal (aplicação do regime transitório – Art. 5º, nº 1 do DL 159/2009)

Descritivo	56 Resultados Transitados 562 Regulariz. de transição		Variação Patrim. Fiscalmente relevante?	Ajustamentos ao Lucro Tributável
	Débito	Crédito		
a) Fornec. Investimento (NCRF 27)		30 000 €	Sim	Variação patrimonial positiva a reconhecer em 5 partes iguais entre 2010 e 2014 (€ 6.000).
b) Clientes gerais (NCRF 27)	20 000 €		Sim	Variação patrimonial negativa a reconhecer em 5 partes iguais entre 2010 e 2014 (€ 4.000).
c) Perdas por imparidade (NCRF 27)	1 000 000 €		Não	Variação patrimonial negativa não relevante para efeitos fiscais
d.1) Prod. e trab. em curso (NCRF 19)	400 000 €		Sim	Variação patrimonial negativa a reconhecer em 5 partes iguais entre 2010 e 2014 (€ 80.000).
d.2) Devedores por acréscimos de rendimentos (NCRF 19)		500 000 €	Sim	Variação patrimonial positiva a reconhecer em 5 partes iguais entre 2010 a 2014 (€ 100.000).
d.3) Rendimentos a reconhecer (NCRF 19)		200 000 €	Sim	Variação patrimonial positiva a reconhecer em 5 partes iguais entre 2010 a 2014 (€ 40.000).
e) Matérias primas (NCRF 18)		180 000 €	Sim	Variação patrimonial positiva a reconhecer em 5 partes iguais entre 2010 e 2014 (€ 36.000).
f) Activos intangíveis (NCRF 6)	80 000 €		Sim	Variação patrimonial negativa a reconhecer em 5 partes iguais entre 2010 e 2014 (€ 16.000).
g) Instrumentos financeiros detidos para negociação (NCRF 27)		750 000 €	Não	Variação patrimonial positiva não relevante para efeitos fiscais (participação > 5%)
	1 500 000 €	1 660 000 €		
SALDO		160 000 €		

124

17 Adopção pela 1ª vez das NCRF (NCRF 3)

Proposta de tratamento fiscal (aplicação do regime transitório – Art. 5º, nº 1 do DL 159/2009)

Descritivo	2010	2011	2012	2013	2014	TOTAL
Ajustamentos ao Lucro Tributável decorrentes do "Regime Transitório SNC" (art. 5º DL 159/2009)						
a) Fornec. Investimento	6 000 €	6 000 €	6 000 €	6 000 €	6 000 €	30 000 €
b) Clientes gerais	-4 000 €	-4 000 €	-4 000 €	-4 000 €	-4 000 €	-20 000 €
c) Perdas por imparidade	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
d.1) Prod. e trab. em curso	-80 000 €	-80 000 €	-80 000 €	-80 000 €	-80 000 €	-400 000 €
d.2) Dev. por acréscimos de rendim.	100 000 €	100 000 €	100 000 €	100 000 €	100 000 €	500 000 €
d.3) Rend. a reconhecer	40 000 €	40 000 €	40 000 €	40 000 €	40 000 €	200 000 €
e) Matérias primas	36 000 €	36 000 €	36 000 €	36 000 €	36 000 €	180 000 €
f) Activos intangíveis	-16 000 €	-16 000 €	-16 000 €	-16 000 €	-16 000 €	-80 000 €
g) Instrumentos Finan. detidos p/ neg.	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Total Ajustamentos	82 000 €	82 000 €	82 000 €	82 000 €	82 000 €	410 000 €

Estas operações geram impostos diferidos face às diferenças temporais para efeitos contabilístico e fiscal

125

**OBRIGADO
PELA VOSSA ATENÇÃO!**

126