

A tributação na transição do POC para o SNC

Por Carlos Alberto da Silva e Cunha

Com a aprovação do SNC, sentiu-se a necessidade de alterar o Código do IRC e legislação complementar, por forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às NIC. Estas mudanças do normativo contabilístico e do Código do IRC exigem estudo aprofundado, pelo que este trabalho alerta-o para diversas situações que convirá ter em conta.



Carlos Alberto da Silva e Cunha
Revisor Oficial de Contas
Mestre em Contabilidade e
Administração
Professor convidado no mestrado
em Contabilidade da U. Minho

A tributação, e consequente contabilização dos impostos, constitui um problema que cabe à contabilidade resolver, independentemente das considerações que em torno dos mesmos possam ser feitas. Em vários países, e agora também em Portugal, o modelo de contabilização dos impostos sobre os lucros das empresas evoluiu do método do imposto a pagar para o método do reconhecimento dos efeitos tributários das operações realizadas,

não obstante o seu pagamento/recebimento ocorrer no período contabilístico ou noutro diferente, para permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras no tempo e no espaço.

Em Portugal, até à introdução do Código da Contribuição Industrial (CCI), havia completa liberdade quanto à preparação e apresentação de informação financeira. Após a promulgação do CCI, em 1963, estabeleceram-se critérios fiscais que foram adoptados pela contabilidade que passou a ter fins essencialmente fiscais, para determinar o imposto a pagar ao Estado, principalmente, no tocante às empresas do grupo A. A contabilidade passou a adoptar os «sãos princípios da contabilidade» vertidos no CCI, sobretudo no apuramento dos resultados das empresas do grupo A, para efeito de tributação em contribuição industrial. Entretanto, os critérios estabelecidos pelo CCI foram muito úteis ao desenvolvimento da contabilidade em Portugal.

Após a publicação do DL n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) para as empresas, criaram-se, pela primeira vez, normas contabilísticas, mas man-

tendo-se uma grande influência das normas fiscais sobre a contabilidade. A título de exemplo, é referido na nota explicativa à conta 421 - Terrenos e recursos naturais que «(...) quando não haja elementos concretos para a sua valorização, poderá recorrer-se ao critério fiscal (...)».

Com a publicação do DL n.º 410/89, de 21 de Novembro, que alterou o POC, adaptando-o à quarta directiva da Comunidade Europeia, a influência das normas fiscais sobre a contabilidade não se alterou, apenas o imposto sobre os lucros foi assumido como um custo na demonstração dos resultados, mas calculado sobre o resultado tributável.

No que respeita à contabilização do imposto sobre lucros, de acordo com a nota explicativa à conta 241 - Estado e outros entes públicos - Imposto sobre o rendimento, «no fim do exercício será calculada, com base na matéria colectável estimada, a quantia do respectivo imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 86 - Imposto sobre o rendimento do exercício.» Deste modo, o POC privilegiou o método do imposto a pagar, ao reportar nas contas o imposto que resulta do resultado tributável, em lugar de considerar o imposto que deriva das operações realizadas.

Contabilidade *versus* fiscalidade

A influência da fiscalidade sobre a contabilidade manifesta-se em muitas outras áreas como, por exemplo, amortizações, provisões e critérios de valorimetria. No caso de amortizações a taxas degressivas exige-se a sua contabilização a fim de serem aceites fiscalmente, em detrimento de critérios contabilísticos.



No entanto, na introdução do POC, (item 1.2.), aprovado pelo Dec.-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, refere-se que as contas anuais devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações das empresas, no seguimento do que já era referido na directiva 78/660/CEE (quarta directiva). Ora, para se apresentar uma posição financeira apropriada e verdadeira, é necessário que os direitos ou activos e obrigações ou passivos resultantes de operações realizadas no período possam ser incluídos nos componentes do balanço (activos e passivos).

De acordo com o parágrafo 9 do preâmbulo ao Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (CIRC), a administração fiscal pretende tributar o rendimento real efectivo, referindo-se que, no caso das empresas, é mesmo um imperativo constitucional.

No parágrafo 10 daquele preâmbulo refere-se que é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial na determinação do lucro tributável, uma vez que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro. Contudo, diz-se a seguir, que as relações entre a contabilidade e a fiscalidade constituem um domínio marcado por uma certa controvérsia onde, por tal motivo, são possíveis diferentes maneiras de conceber essas relações. Em vez de uma separação absoluta ou uma identificação total entre ambas as áreas, privilegiou-se uma solução marcada pelo realismo que consiste, no essencial, em determinar o resultado tributável a partir do resultado contabilístico no qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correcções – positivas ou negativas – enunciadas na lei para levar em consideração os objectivos específicos da fiscalidade. Refere-se ainda, no já citado parágrafo 10, que houve a preocupação de aproximar a fiscalidade da contabilidade.

Apesar da bondade manifestada pelo legislador, como se acaba de ver, a fiscalidade exige, em muitos casos, que a contabilidade registe as operações de acordo com as suas regras, contrariando princípios contabilísticos, como é o caso de amortizações para efeitos fiscais calculadas a taxas degressivas e aceleradas que só são aceites se forem como tal registadas na contabilidade. Para além disso, surgem, na prática, vários problemas que a administração fiscal não aceita

tal como estão tratados na contabilidade, invocando questões meramente formais, apesar de, como se viu, se pretender a tributação da realidade económica constituída pelo lucro, nos termos do CIRC, sendo esse, como bem referiu, um imperativo constitucional (n.º 2 do art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa).

Entretanto, o Regulamento (CE) n.º 1 606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, veio introduzir a obrigação de, relativamente aos exercícios iniciados em/ou após 1 de Janeiro de 2005, as sociedades com valores mobiliários cotados elaborarem as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (NIC) tal como adoptadas pela União Europeia, e atribuir a cada Estado membro a opção de alargamento do âmbito de aplicação daquelas normas a outras situações, designadamente às contas anuais individuais de sociedades cotadas e às contas consolidadas e/ou contas anuais individuais das restantes sociedades.

Depois, o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, veio consagrar a possibilidade de sociedades não cotadas sujeitas ao POC elaborarem as suas contas consolidadas em conformidade com as NIC e permitir que as entidades incluídas no âmbito da consolidação das entidades que estejam obrigadas ou que optem pela aplicação das NIC às suas contas consolidadas, desde que sejam objecto de certificação legal de contas, elaborem as suas contas anuais individuais em conformidade com aquelas normas.

Por sua vez, o Banco de Portugal veio obrigar a generalidade das entidades sujeitas à sua supervisão a elaborar as contas individuais em conformidade com as normas de contabilidade ajustadas (NCA), enquanto o Instituto de Seguros de Portugal aprovou o novo Plano de Contas para as Empresas de Seguros (PCES), ambos convergentes com as NIC, tendo sido estabelecidos regimes transitórios, a vigorar enquanto não se introduzissem no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código do IRC ou CIRC) e na legislação complementar as necessárias adaptações às NIC.

Com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, cuja filosofia e estrutura são muito próximas das NIC, sentiu-se a necessidade de alterar o Código do IRC e legisla-

ção complementar, por forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às NIC, ou melhor, para que a determinação do lucro tributável continuasse a ter como ponto de partida o lucro contabilístico, tal como anteriormente.

Surge assim o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, que manteve a estrutura do Código do IRC, procedendo-se às alterações necessárias à adaptação às novas regras emergentes do SNC, bem como à terminologia dele decorrente. Contudo, tal como para a contabilidade, estas alterações, de início, não são fáceis de assimilar.

É referido, no preâmbulo daquele Decreto-Lei, que a manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas, ou seja, do SNC, tal como se verificara no POC.

No domínio da aproximação entre contabilidade e fiscalidade, a lei fiscal aceita a aplicação do modelo do justo valor em instrumentos financeiros, cuja contrapartida seja reconhecida através de resultados, mas apenas nos casos em que a fiabilidade da determinação do justo valor esteja em princípio assegurada, o que se verifica, havendo uma cotação, por exemplo, em bolsa de valores, e a percentagem de participação não exceda cinco por cento do capital social. Excluem-se, desse modo, os instrumentos de capital próprio que não tenham um preço formado num mercado regulamentado. Além disso, manteve-se a aplicação do princípio da realização relativamente aos instrumentos financeiros mensurados ao justo valor cuja contrapartida seja reconhecida em capitais próprios, bem como às partes de capital que correspondam a mais de cinco por cento do capital social, ainda que reconhecidas pelo justo valor através de resultados.

A lei fiscal aceita, igualmente, a aplicação do modelo de justo valor na valorização dos activos biológicos consumíveis que não respeitem a explorações silvícolas plurianuais, bem como nos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos no momento da colheita.

Esta convergência entre contabilidade e fiscalidade é sensata e muito conveniente para a correcta implementação do novo referencial contabilístico, pela dificuldade inerente aos ajustamentos fiscais que seriam necessários introduzir no apuramento do resultado tributável, caso a lei fiscal não acolhesse o referencial contabilístico no tocante àquelas matérias.

As alterações ao CIRC também acolhem o regime de contratos de construção segundo o método da percentagem de acabamento que consta da norma contabilística, bem como o regime dos instrumentos financeiros derivados e das operações de cobertura.

O regime fiscal das mais-valias e menos-valias passa a incluir para além dos activos fixos tangíveis, os activos intangíveis, as propriedades de investimento, os instrumentos financeiros, com excepção daqueles em que os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor concorrem para a formação do lucro tributável no período de tributação, e ainda os activos biológicos que não sejam consumíveis.

Critério de valorimetria de inventários sem alterações

Apesar do esforço de convergência entre fiscalidade e contabilidade, subsistem sempre algumas diferenças. Exemplo disso é a referência, desde logo, no preâmbulo do decreto-lei que aprova as alterações ao CIRC, ao dizer-se que se aceita o valor realizável líquido para o cálculo do ajustamento dos inventários, mas com a definição que lhe é dada no próprio Código do IRC. Ora, cá está uma das áreas em que seria útil uma não divergência. Aqui, a harmonia entre a contabilidade e a fiscalidade seria útil e necessária, tal como aconteceu a propósito dos contratos de construção. Aparentemente, não se vislumbra o porquê de tal relutância em aceitar o critério que resulta da norma de inventários para o cálculo de ajustamentos.

Analisando a norma fiscal, verificamos que não houve alteração no critério de valorimetria de inventários, ou seja, continua a adoptar-se o critério de custo de aquisição ou de produção, como sendo o critério mais usual, já antes adoptado (alínea a) do n.º 1 do art.º 26.º do CIRC). Por outro lado, a NCRF 18 – Inventários, refere no seu parágrafo 9 que os inventários devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

No que se refere a ajustamentos, foi aditado ao CIRC o art.º 27.º-A, segundo o qual são dedutíveis ao lucro tributável os ajustamentos de inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido reportado à data do balanço, se este for inferior àquele (n.º 1, do art.º 27.º-A do CIRC). No n.º 2 do mesmo artigo é referido

que o valor realizável líquido é o que resulta do preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo, nos termos do n.º 4 do art.º 26.º (preços oficiais ou de controlo inequívoco), deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

No POC, o critério adoptado na valorimetria de existências, agora inventários, era o custo de aquisição ou de produção, com recurso ao preço de mercado, se este fosse inferior. E o preço de mercado seria o custo de reposição em relação aos bens adquiridos para a produção (matérias-primas e subsidiárias) ou o valor realizável líquido a utilizar nos bens para venda (mercadorias ou produtos).

Constatamos que na norma de inventários, nos parágrafos 28 a 33, são descritas várias situações em que se apela à aplicação do valor realizável líquido. No parágrafo 32, a propósito de materiais e outros consumíveis para uso na produção de inventários (produtos fabricados), é referido que tais materiais não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os correspondentes produtos acabados sejam vendidos pelo menos ao custo. O mesmo parágrafo menciona que, quando uma diminuição no preço dos materiais constitua uma indicação de que o custo dos produtos acabados excederá o valor realizável líquido, os materiais são reduzidos (*written down*) para o valor realizável líquido – esta conclusão não nos parece muito adequada. E, por fim, aquele parágrafo conclui que, em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor mensuração disponível do seu valor realizável líquido.



A definição de valor realizável líquido vem referida no parágrafo 6 da norma de inventários, como sendo o preço de venda estimado no decurso ordinário da actividade empresarial, menos custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efectuar a venda. Se a definição do que serão os custos necessários para efectuar a venda não oferece dúvida, o mesmo já não se pode dizer do que serão os custos de acabamento, qual a sua abrangência.

Talvez possamos encontrar alguma luz sobre o que serão custos de acabamento no parágrafo 14 da norma de inventários, a propósito de imputação de custos em caso de produção conjunta, segundo a qual os custos devem ser imputados entre os produtos por um critério racional e consistente. Logo a seguir, no mesmo parágrafo, é referido que «a imputação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativos das vendas de cada produto, *seja na fase do processo de produção quando os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no acabamento da produção.*» (itálico nosso). Daqui retiramos a ideia de que os custos de acabamento serão os necessários para acabar um produto já substancialmente pronto e não os custos totais, devendo estes corresponder à soma dos custos do processo de produção e dos custos do processo de acabamento da produção. Também não podemos deixar de referir que um critério racional de imputação de custos não pode ser baseado no valor relativo das vendas de cada produto como consta do parágrafo 14 da norma e que acima reproduzimos. A produção antecede a venda e não devem ser estabelecidos critérios de imputação baseados em vendas futuras, donde o critério pode ser tudo menos racional.

Em síntese, fica-se com a noção de que não existe muita objectividade nos parágrafos da norma de inventários a respeito do valor realizável líquido, de tal modo que a lei fiscal quis objectivamente chamar a si a definição de ajustamentos em inventários, levando em conta o seu próprio conceito de valor realizável líquido para que os possa aceitar como fiscalmente dedutíveis. Ora, de acordo com o n.º 1 do art. 27.º - A, aditado ao CIRC, são dedutíveis ao lucro tributável os ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção e o respectivo valor realizável líquido referido à data do

balanço, quando este for inferior àquele. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo 27.º-A, diz que se entende por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do art.º 26.º do CIRC, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda. Ao remeter-se para o n.º 4 do art.º 26.º, a lei fiscal está, objectivamente, a restringir a aplicação do valor realizável líquido apenas aos bens adquiridos ou produzidos para venda, afastando a aplicação de tal critério aos materiais a incorporar em produção, uma vez que não decorre da normal actividade de um fabricante vender matérias-primas, por exemplo.

No tocante às vendas e prestações de serviços também o CIRC afastou-se da NCRF 20 – Rédito. Para efeito de cálculo do lucro tributável é de considerar sempre o valor nominal da contraprestação recebida ou a receber, enquanto na contabilidade se reconhece o justo valor da retribuição recebida ou a receber, sendo a diferença reconhecida como rédito de juros.

No que respeita a perdas por imparidades de activos, por razões de difícil controlo da decisão de reconhecimento e respectiva quantificação, apenas são fiscalmente dedutíveis, anteriormente à efectiva realização, as perdas que se refiram a créditos que resultem da actividade normal, bem como as que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, provenientes de causas anormais devidamente comprovadas (designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal).

Tais desvalorizações excepcionais devem ser objecto de exposição a apresentar pelo sujeito passivo à Direcção-Geral dos Impostos até ao fim do primeiro mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respectivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos bens, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação.

De realçar a possibilidade de dedução fiscal das provisões para garantias a clientes, cujo limite é definido em função dos encargos com garantias

a clientes efectivamente suportados nos três períodos de tributação anteriores. Falta saber como estimar a provisão quando a empresa inicia a actividade e assume riscos de garantia aos clientes, embora seja de admitir que se deverá fazer a melhor estimativa em função das vendas e dos gastos previstos, devendo tal ser aceite pela administração fiscal, enquanto não houver elementos estatísticos.

Em caso de correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, a lei fiscal deixa de exigir ao adquirente desses direitos a respectiva contabilização pelo valor patrimonial tributário definitivo (n.º 3 do art.º 58.º-A do CIRC) para que o mesmo seja considerado para efeitos de determinação de qualquer resultado tributável em IRC, tema que muita tinta fez correr no passado ainda recente. Ora, no caso de os imóveis terem sido reconhecidos pelo valor patrimonial tributário definitivo devem ser ajustados para o custo de aquisição. O valor patrimonial tributário definitivo passa a ser relevante para efeitos de apuramento do lucro tributável apenas na sua alienação.

Subsídios relacionados com activos não correntes

No que respeita a subsídios relacionados com activos não correntes, o art.º 22.º do CIRC foi alterado, sobretudo, para adoptar a terminologia seguida pelo SNC. Contudo, a NCRF 22 – Contabilização de subsídios do Governo, vem determinar através do seu parágrafo 22 que os subsídios não reembolsáveis relacionados com activos tangíveis ou intangíveis devem ser apresentados no balanço, como componente do capital próprio, e imputados como rendimentos do exercício numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo. Deste modo, à data da transição do POC para o SNC, os subsídios daquela natureza, ou seja, não reembolsáveis, devem ser transferidos no balanço para rubrica de capital próprio, deixando de ser componente de passivo. Ora, se o resultado tributável é obtido a partir do resultado contabilístico e a norma contabilística já determina que o subsídio seja imputado a rendimentos de forma sistemática, poderia prescindir-se de norma fiscal específica, a qual, em nossa opinião, só vem reforçar a sua consideração fiscal.

Contudo, os subsídios não reembolsáveis ao serem reconhecidos em capital próprio, quer na transição do POC para o SNC quer posteriormen-



Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados (...).

te em relação a novos subsídios, corresponderá, em termos fiscais, a uma variação patrimonial positiva que, nos termos do art.º 21.º do CIRC, por não corresponderem a nenhuma das excepções nele previstas, ficam sujeitos, desde logo, a tributação em IRC, o que se nos afigura pouco razoável, tendo em conta o procedimento posterior, isto é, a sua tributação ao longo da vida útil do activo. Estaremos, assim, perante mais uma tributação – pois a sua inclusão no resultado contabilístico determina desde logo a sua tributação, a sua consideração no resultado tributável determinada pelo já referido art.º 22.º do CIRC também é clara, e o art.º 21.º (variação patrimonial positiva) também do CIRC não excepçiona a sua tributação. Tudo isto parece pouco razoável, justificando-se as devidas correcções. A questão essencial tem a ver com o facto de a norma contabilística determinar a imputação sistemática a rendimentos do subsídio inicialmente reconhecido em capital próprio, pois não se nos afigura que tal imputação a rendimentos assente em qualquer estrutura conceptual. De acordo com o art.º 20.º do CIRC, consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, não se enquadrando aqui, segundo creio, uma mera operação contabilística – os rendimentos não podem derivar de transferências de capital próprio. Caso não houvesse a obrigação de imputação sistemática do subsídio, inicialmente reconhecido em capital próprio ou na transição do POC para o SNC, a rendimentos, haveria lugar ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos (NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento),

uma vez que a base fiscal do activo seria superior à sua base fiscal. Uma vez que se opera a transferência da totalidade do subsídio para rendimentos, ao longo da vida útil do activo, toda a base contabilística do activo, a que o subsídio respeita, é aceite para efeitos fiscais, não se verificando assim qualquer diferença temporária tributável.

Gratificações de balanço

Quanto às chamadas gratificações de balanço, que eram abatidas ao resultado contabilístico, sendo fiscalmente aceites no ano a que se referiam, como variações patrimoniais negativas, nos termos do n.º 2 do art.º 24.º do CIRC, ainda que atribuídas no ano seguinte no momento da deliberação de aprovação das contas do exercício, há a assinalar mudanças significativas. De facto, a NCRF 28 – Benefícios dos empregados, veio determinar o reconhecimento de tais gratificações no próprio ano, desde que haja uma obrigação construtiva, isto é, seja habitual a sua atribuição ou uma qualquer determinação nesse sentido e a sua quantia possa ser mensurada com fiabilidade. No entanto, seria de admitir que no caso de não existir qualquer obrigação legal ou construtiva, e havendo uma deliberação em assembleia de aprovação de contas que determinasse a atribuição de uma gratificação aos trabalhadores, tal pudesse ter o mesmo tratamento que existia antes da actual alteração ao CIRC. Contudo, tal já não será assim, uma vez que foi simplesmente revogado o n.º 2 do art.º 24.º do CIRC, que permitia abater o montante das gratificações ao resultado contabilístico, e tido em consideração no apuramento do lucro tributável. Deste modo, caso sejam atribuídas gratificações por deliberação em assembleia de aprovação de contas, sem que haja qualquer obrigação legal ou construtiva, tais gratificações só poderão ser reconhecidas em custos com o pessoal no ano em que são atribuídas e já não com referência ao ano anterior.

Quanto aos imóveis classificados no POC em investimentos financeiros, segundo a NCRF11 – Propriedades de investimento, deverão ser reclassificados no SNC para propriedades de investimento, cujo modelo de valorização “recomendado” será o justo valor, embora possa ser mantido o modelo de custo. Caso na transição

do POC para o SNC se adopte o modelo de justo valor a diferença para o custo no POC, quer seja um ganho ou uma perda, será imputada a capital próprio (resultados transitados).

Em termos fiscais, e de acordo com o n.º 5 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho (regime transitório) todos os efeitos nos capitais próprios decorrentes da adopção, pela primeira vez, do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho – transição do POC para o SNC –, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e respectiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do 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.

Os instrumentos de capital próprio que estejam reconhecidos no POC ao custo de aquisição e que tenham cotação em mercado regulamentado (por exemplo, acções cotadas em bolsa de valores), na transição do POC para o SNC, têm que ser ajustados para o justo valor, sendo o ajustamento reconhecido em capitais próprios, aplicando-se para efeitos de IRC o regime transitório atrás referido, desde que a participação de capital não exceda cinco por cento do capital social (alínea a) do n.º 9 do art.º 18.º do CIRC). No caso de aqueles instrumentos financeiros já se encontrarem reconhecidos no POC pelo valor de cotação (justo valor), por efeito de ajustamentos já efectuados no âmbito do POC, então, na transição do POC para o SNC, já não se verificará qualquer efeito nos capitais próprios, porém, sem nunca terem tido qualquer relevância para efeitos de IRC.

A partir de agora, com a transição para o SNC, o justo valor vai passar a ser relevante para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º (periodização do lucro tributável) pelo que a situação atrás exposta configura uma mudança no modelo de valorização, relevante para efeitos fiscais, que decorre, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste mesmo artigo, pelo que a situação descrita atrás se considera assimilada a uma operação onerosa nos termos da alínea b) do n.º 5 do art.º 43.º do CIRC, cujo efeito se inclui no resultado tributável do período de tributação em que se aplicam as normas de contabilidade.



Contudo, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, ainda que respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, mesmo tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado, caso o sujeito passivo detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a cinco por cento do respectivo capital social (decorre da alínea a) do n.º 9 do art.º 18.º do CIRC).

Estas mudanças do normativo contabilístico e do Código do IRC exigem estudo aprofundado. Contudo, existirão sempre dúvidas, mesmo entre os estudiosos, tendo este trabalho pretendido ser apenas um pequeno contributo para tentar aclarar ou chamar a atenção para alguns temas pertinentes, esperando que todos os profissionais da contabilidade e da fiscalidade se comecem a aperceber destas transformações e, ao contrário do programa televisivo «Salve-se quem puder», visa ajudar a salvar-nos a todos! ■

(Texto recebido pela OTOC em Outubro de 2009)

Bibliografia

Disponível para consulta no site da OTOC (www.ctoc.pt).