

Curso de Especialização Temas de Direito Fiscal - CEJ

Aspetos Fiscais do Novo Modelo Normativo de Contabilidade - o SNC

Carlos Quelhas Martins

14 de junho de 2013

Índice

- Antecedentes e evolução para o SNC
- Sistema de Normalização Contabilística - SNC
- Relações entre contabilidade e fiscalidade
- Alterações ao Código do IRC
- Considerações finais

Antecedentes e evolução para o SNC

Antecedentes e evolução para o SNC

- Opiniões reclamadoras provocadas pelos diferentes resultados apresentados para a mesma empresa;
- Dificuldades da análise financeira de contas segundo normativos diferentes, o que implicava custos acrescidos para as empresas de reconciliação para outros normativos;
- Problemas de eficiência na afectação de recursos no mercado global (custo de capital mais alto).

Antecedentes e evolução para o SNC

Regulamento
aprovado pela **UE**

1606/2002 de Junho do PE e do Conselho



Obrigatoriedade:

- Contas consolidadas de sociedades com valores admitidos à cotação – devem adoptar a partir de 01/01/2005 as IAS.



Opção:

- Aplicação às contas individuais e/ou outras empresas

Antecedentes e evolução para o SNC

- Aplicação Nacional – Decreto Lei n.º 35/2005 através dos artigos 11º a 15º:
- Obrigatoriedade de adopção das IAS/IFRS nas contas consolidadas de empresas com valores mobiliários negociados em mercados regulamentados;
- Extensão a outras entidades da possibilidade de adoptar as IAS (apenas empresas POC):
 - Contas consolidadas de empresas não cotadas;
 - Contas individuais das empresas cujas consolidadas adoptam IAS (desde que as demonstrações financeiras sejam objecto de certificação legal de contas);
 - Esta opção tem carácter integral e definitivo;
 - Ficam dispensadas de apresentação de contas de acordo com POC.

Antecedentes e evolução para o SNC

- Em Julho de 2007, a CNC apresentou e submeteu à apreciação governamental o projecto “Sistema de Normalização Contabilística”
- Visa substituir o POC e a legislação complementar
- É um modelo de normalização assente em Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF), aderente ao modelo do IASB adoptado da UE.
- Relatório s/ OE, Outubro de 2007:
 - A transição para o SNC é um processo complexo e exigente com esforço grande de adaptação (empresas e profissionais);
 - O projecto do SNC vai ser colocado em consulta pública de forma a recolher sugestões e contributos de aperfeiçoamento;

Antecedentes e evolução para o SNC

- Desde 16 de Abril/2008, durante 60 dias, o SNC esteve em audição pública.
- O Novo Sistema de Normalização Contabilística foi aprovado em Conselho de Ministros e oficialmente apresentado em 23 de abril de 2009.
- O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho aprovou o SNC.
- O SNC aprovado entrou em vigor em 01 de Janeiro de 2010.

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

Decreto-Lei

Portaria

Aviso

Cria o SNC

Entidades a que se aplica

Aplicação das NIC/IAS

Contas consolidadas

Norma para PE

Norma para Microentidades

Modelos de DF

Código de contas

NCRF

NCRF-PE

NI

Estrutura Conceptual

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

- O SNC é composto por cinco elementos principais:
- Estrutura Conceptual;
- Bases para a apresentação de demonstrações financeiras;
- Modelos de demonstrações financeiras;
- Código de contas;
- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), incluindo uma Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE).

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

- Finalidade da Estrutura Conceptual:
- Ajudar no desenvolvimento e revisão do Normativo;
- Ajudar os preparadores das DF's na aplicação do SNC;
- Ajudar os auditores na formação de opinião;
- Ajudar os utentes das DF's na interpretação da informação;
- A estrutura conceptual não é uma NCRF, sendo que nada nesta estrutura derroga qualquer NCRF;
- Se existir conflito entre estrutura conceptual e uma NCRF, a NCRF prevalece.

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

- Bases para a apresentação das demonstrações financeiras:
- Âmbito e finalidade;
- Continuidade;
- Regime de acréscimo;
- Consistência de apresentação;
- Materialidade e agregação;
- Compensação;
- Informação comparativa.

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

❑ Modelos de Demonstrações Financeiras – Portaria n.º 986/2009:

- ✓ Balanço;
 - ✓ Demonstração dos Resultados;
 - ✓ Demonstração das alterações no capital próprio;
 - ✓ Demonstração dos fluxos de caixa, pelo método direto;
 - ✓ Anexo com bases de preparação, políticas contabilísticas e divulgações exigidas pelas NCRF.
-
- Para as pequenas entidades e microentidades: apenas Balanço, DR por Naturezas e por Funções e Anexo (modelos reduzidos)

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

Objectivo das Demonstrações Financeiras:

- Balanço - posição financeira;
- Demonstração dos Resultados – desempenho;
- Outros mapas – alterações na posição financeira;
- Notas e quadros suplementares e outras informações, por exemplo informação acerca dos segmentos geográficos e de negócio.

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

Código de Contas – Portaria n.º 1011/2009:

- ✓ Quadro síntese de contas;
- ✓ O código de contas (lista codificada);
- ✓ Notas de enquadramento.

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO			IASB
1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	PE	IAS 1
2	Demonstração de Fluxos de Caixa		IAS 7
3	Adopção pela primeira vez das NCRF	PE	IFRS 1
4	Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros	PE	IAS 8
5	Divulgação de Partes Relacionadas		IAS 24
6	Activos Intangíveis	PE	IAS 38
7	Activos Fixos Tangíveis	PE	IAS 16
8	Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas		IFRS 5
9	Locações	PE	IAS 17
10	Custos de Empréstimos Obtidos	PE	IAS 23
11	Propriedades de Investimento		IAS 40
12	Imparidade de Activos		IAS 36
13	Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas		IAS 28 e 31
14	Concentrações de Actividades Empresariais		IFRS 3

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

NORMAS CONTABILÍSTICAS E DE RELATO FINANCEIRO			NORMAS IASB
15	Investimentos em Subsidiárias e Consolidação		IAS 27
16	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais		IFRS 6
17	Agricultura	PE	IAS 41
18	Inventários	PE	IAS 2
19	Contratos de Construção	PE	IAS 11
20	Rédito	PE	IAS 18
21	Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes	PE	IAS 37
22	Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo	PE	IAS 20
23	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	PE	IAS 21
24	Acontecimentos Após a Data do Balanço		IAS 10
25	Impostos Sobre o Rendimento	PE	IAS 12
26	Matérias Ambientais	PE	
27	Instrumentos Financeiros	PE	IAS 32-39-7
18	Benefícios dos Empregados	PE	IAS 19

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

- Aplicável às seguintes entidades:
 - ☐ Sociedades abrangidas pelo CSC;
 - ☐ Empresas individuais reguladas pelo CSC;
 - ☐ Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
 - ☐ Empresas públicas;
 - ☐ Cooperativas;
 - ☐ Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse obrigatório;
 - ☐ Outras entidades que se encontrem sujeitas ao POC ou venham a estar sujeitas ao SNC.

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

Está em sintonia com:

- ☐ Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB;
- ☐ Quarta Directiva da UE;
- ☐ Sétima Directiva da UE;
- ☐ Substituiu o Plano Oficial de Contabilidade.

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

Não é de aplicação geral:

- ☐ Casos em que exista obrigatoriedade de uso das Normas Internacionais de Contabilidade;
- ☐ Entidades que não eram sujeitas ao POC;
- ☐ Competência das entidades de supervisão do sector financeiro.

Sistema de Normalização Contabilística - SNC

Em caso de lacunas, são aplicadas as

- ✓ Normas Internacionais de Contabilidade (IAS);
- ✓ Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS);
- ✓ Interpretações (SIC-IFRIC).

Normativos a vigorar em Portugal

- Empresas com valores cotados que aplicam as IAS

IAS/IFRS tal como adoptadas na União Europeia

Obrigatório

- Contas consolidadas de grupos com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado
- Contas empresas cotadas que não sejam grupos

Facultativo

- Contas consolidadas de grupos não cotados
- Contas individuais da empresa-mãe e subsidiárias de grupos cotados e não cotados

Normativos a vigorar em Portugal

- Empresas dos sectores não financeiros que aplicarão as NCRF

NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

Obrigatório:

Empresas dos sectores não financeiros que não tenham obrigação de usar as IAS/IFRS e não sejam PE não sujeitas a CLC.

Opcional:

- Contas consolidadas de grupos não cotados
- Contas individuais da empresa-mãe e de subsidiárias de grupos cotados e não cotados
- Pequenas entidades e microentidades não sujeitas a CLC

Normativos a vigorar em Portugal

- Empresas de menor dimensão que aplicarão a NCRF-PE

NCRF – PE

1 – empresas que não pertençam a grupos económicos obrigados a apresentar contas consolidadas;

2 – empresas que não estejam sujeitas a CLC por razões legais ou estatutárias;

3 – caso não sejam aplicáveis os pontos 1 e 2 acima, empresas cuja dimensão não ultrapassa dois dos três limites abaixo:

Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000 milhares de euros

Total de Balanço: 1.500 milhares de euros

N.º médio de empregados: 50

(Limites alterados pela Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto)

Normativos a vigorar em Portugal

- Microentidades

NCM – Decreto-Lei n.º 36-A/2011

1 – Empresas cuja dimensão não ultrapassa dois dos três limites abaixo:

Volume de negócios líquido: 500 milhares de euros

Total Balanço: 500 milhares de euros

N.º médio de empregados: 5

2 – As Microentidades podem optar pela aplicação das Normas Contabilísticas previstas no Decreto-Lei n.º 158/2009 de, 13 de Julho.

Normativos a vigorar em Portugal

-Dados IES 2010

Normativo	%	N.º Empresa
IAS/IFRS	0,34 %	43.470
SNC – Geral	11,84%	
NCRF – PE	22,97%	81.933
NCM	64,85%	231.367
Total	100%	356.770

Relações entre contabilidade e fiscalidade

Relações entre contabilidade e fiscalidade

- Diz o preâmbulo do Código do IRC:
- “ ... as relações entre contabilidade e fiscalidade são um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações...”
- “afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correções fiscais ...”

Relações entre contabilidade e fiscalidade

- O art.º 17.º do CIRC é um artigo de “ponte” entre a Contabilidade e a Fiscalidade:

Resultado
Contabilístico



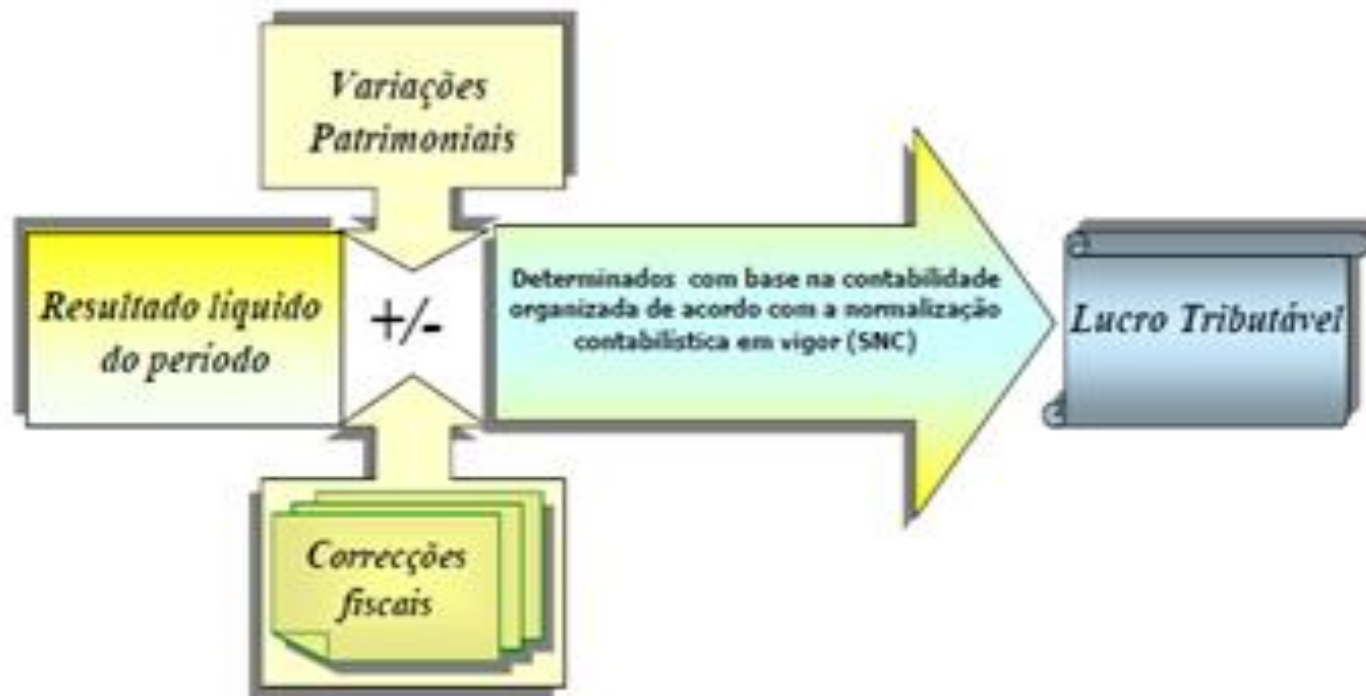
Resultado
Fiscal

Relações entre contabilidade e fiscalidade

- De acordo com o n.º 1 e al.) a) do n.º 3 do art. 17.º do IRC:
- “...O lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código”...;
- “...A contabilidade do sujeito passivo deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade”...

Relações entre contabilidade e fiscalidade

- Apuramento do Lucro Tributável: art. 17.º do IRC:



Adaptação do IRC ao SNC

- Segundo o Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho,
- Com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, cuja filosofia e estrutura são muito próximas das NIC, estão criadas as condições para alterar o Código do IRC e legislação complementar, por forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às NIC.

Adaptação do IRC ao SNC

- Considerando que a estrutura atual do Código do IRC se mostra, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve-se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que impendem sobre os agentes económicos, procedendo-se apenas às alterações necessárias à adaptação do Código do IRC às regras emergentes do novo enquadramento contabilístico, bem como à terminologia que dele decorre.

Alterações ao Código do IRC

Alterações ao Código do IRC

- Decreto-lei n.º 159/2009, de 13 de julho
- Estrutura
 - Alterações ao Código do IRC;
 - Aditamento ao Código do IRC;
 - Aditamento de epígrafes ao Código do IRC;
 - Regime transitório;
 - Revogação de disposições do CIRC e de outras disposições;
 - Remuneração e remissões;
 - Republicação e adaptação da terminologia fiscal à contabilística.

Alterações ao Código do IRC

- Adaptação da Nova Terminologia

ANTES SNC	DEPOIS SNC
Custos e Perdas	Gastos
Proveitos e Ganhos	Réditos/Rendimentos
Existências	Inventários ou Ativos Biológicos
Imobilizado Incorpóreo	Ativo Intangível
Imobilizado Corpóreo	Ativo Tangível
Provisões	Ajustamentos
Reintegração e Amortização	Depreciação e Amortização
Reposições de provisões	Reversões de ajustamentos
Resultado Líquido do Exercício	Resultado Líquido do Período
Registo	Reconhecimento

Alterações ao Código do IRC

- Índice

- Rédito
- Contratos de construção
- Inventários
- Agricultura
- Ativos fixos tangíveis
- Propriedades de investimento
- Ativos intangíveis
- Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
- Concentrações de atividades empresariais
- Instrumentos financeiros

Alterações ao Código do IRC

- RÉDITO

- Contabilidade

- NCRF 20 e IAS 18

- Código do IRC

- Art.º 18.º n.º 3

Alterações ao Código do IRC

- RÉDITO – Contabilidade – NCRF 20 e IAS 18
- A questão primordial na contabilização do rédito é a de determinar **quando** o mesmo deve ser reconhecido.
- O rédito só deve ser reconhecido quando se verificarem em simultâneo determinadas **condições**.
- **A mensuração** deve ser efectuada pelo **justo valor** da retribuição recebida ou a receber líquida de descontos comerciais e de quantidade.
- Quando haja diferimento do recebimento do rédito é possível que o **Justo Valor** seja **menor** que a **quantia nominal** do dinheiro recebido ou a receber.
- Neste caso, a diferença é reconhecida como **rédito de juros**.

Alterações ao Código do IRC

- **RÉDITO** – Contabilidade – NCRF 20 e IAS 18
- Quando o desfecho de uma transacção (que envolva uma prestação de serviços) não possa ser fiavelmente estimado, é permitido reconhecer-se o rédito somente na medida em que sejam recuperáveis os gastos reconhecidos.
- No caso dos **juros**, o reconhecimento deve ser feito utilizando o método do juro efectivo, tal como vem definido na NCRF 20.
- Os **royalties** devem ser reconhecidos segundo o regime do acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante.
- Os **dividendos** devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento.

Alterações ao Código do IRC

- RÉDITO – Código IRC – Art.º 20º
- Mantêm-se o **princípio da realização** e, bem assim, as regras gerais de reconhecimento dos réditos, previstas no art.º 18.º:

“os réditos relativos a vendas e prestações de serviços são considerados no período de tributação a que respeitam, pela quantia nominal da contraprestação”

- O rédito continua a ser considerado p/ efeitos fiscais pelo valor bruto, **rejeitando-se** o reconhecimento pelo valor presente dos fluxos financeiros a receber, ou seja:
 - *o valor temporal do dinheiro é desconsiderado para efeitos fiscais.*

Alterações ao Código do IRC

- RÉDITO – Código IRC – Art.º 18º n.º 5 e Art.º 20º
- **Não é aceite**, para efeitos fiscais, a aplicação da norma contabilística (IAS 18/NCRF 20) na parte em que permite, quando haja diferimento do rédito, determinar um justo valor menor que a quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber
- Se a empresa considerar como rédito o valor presente ou descontado, a diferença entre o valor presente e a quantia nominal tem de ser acrescida para efeitos de apuramento do lucro tributável
- Nos anos em que reconhecer na contabilidade o rédito do juro, o respetivo montante tem de ser deduzido, por já ter sido tributado

Alterações ao Código do IRC

- RÉDITO – Código IRC – Art.º 20º
- Não é aceite fiscalmente o reconhecimento do rédito (só) até ao montante dos gastos recuperáveis, nos casos em que o desfecho da transação não pode ser estimado com facilidade.
- Prevê-se que nalguns casos (à excepção dos juros resultantes do reconhecimento do rédito de vendas e prestações de serviços pelo valor actual), possa ser usado o custo amortizado pelo método da taxa de juro efectiva, para reconhecimento do rédito dos juros – **(alínea c) do art.º 20.º)**

Alterações ao Código do IRC

- CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

- Contabilidade
 - NCRF 19 e IAS 11
- Código do IRC
 - Art.º 19.º

Alterações ao Código do IRC

- CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO – Contabilidade – NCRF 19 e IAS 11
- O objetivo desta Norma é o de prescrever **o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção.**
- Por força da natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a atividade do contrato é iniciada e a data em que a atividade é concluída caem geralmente em **períodos contabilísticos diferentes.**
- Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado.

Alterações ao Código do IRC

- CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO – Contabilidade – NCRF 19 e IAS 11
- **Método:**
- A determinação dos resultados contabilísticos de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução se inicie num período e tenha conclusão em período diferente, é efetuada (apenas) com base no **método da percentagem de acabamento**.
- **A percentagem (grau) de acabamento** no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

Alterações ao Código do IRC

- CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO – Código IRC – Art.º 19º
- As regras constantes do artigo 19.º só têm aplicabilidade quando o ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano.
- Face ao conceito de contratos de construção presente nos normativos contabilísticos, foi afastado deste artigo, o tratamento fiscal das obras efetuadas por conta própria vendidas fracionadamente.
- A determinação de resultados nas obras efetuadas por conta própria vendidas fracionadamente é efetuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exatamente os custos totais das mesmas.

(artigo 18.º n.º 6 do CIRC)

Alterações ao Código do IRC

- CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO – Código IRC – Art.º 19º
- A **percentagem de faturação** (circular n.º 5/90) não tem qualquer acolhimento em termos contabilísticos, pelo que não pode ser mais utilizada para efeitos fiscais.
- Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.
- A determinação do resultado fiscal de contratos de construção, cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano, passa a ser efetuada com base no critério da “**Percentagem de Acabamento**”.

Alterações ao Código do IRC

- CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO – Código IRC – Art.º 19º
- Deixa de ser aceite o diferimento de 5% do rédito para fazer face a garantias contratuais, mas passa a ser admitida a dedução de provisões para garantias a clientes ainda que sujeita a limites.
(alínea b), do n.º 1 e n.º 5 do art.º 39.º)
- Continua a não ser aceite o gasto por perdas esperadas (Provisões relativas a Contratos Onerosos)

Alterações ao Código do IRC

- INVENTÁRIOS

- Contabilidade
 - NCRF 18 e IAS 2
- Código do IRC
 - Art.º 26.º e 28.º

Alterações ao Código do IRC

- INVENTÁRIOS – Contabilidade – NCRF 18 e IAS 2
- Mensuração:
- Os inventários devem ser mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido (**VRL**), dos dois o mais baixo.

$$(\text{VRL} = \text{VR} - \text{gastos previsíveis de acabamento e venda})$$

- Se no final do período o **custo exceder** o **VRL**, procede-se ao seu “ajustamento” – Imparidade em Inventários.
- O custo dos inventários: inclui todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários no local e condições atuais, deduzido de descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes.

Alterações ao Código do IRC

- INVENTÁRIOS – Contabilidade – NCRF 18 e IAS 2
- **VRL (valor realizável líquido):** preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.
- É permitido que os **custos de empréstimos obtidos** possam ser incluídos no **custo de aquisição ou de produção**, quando os inventários requererem um período substancial de tempo para atingirem a sua condição de uso pretendido ou de venda.
(nas condições da NIC 23 e da NCRF 10)
- Deixa de ser permitida a utilização do critério valorimétrico **LIFO**.

Alterações ao Código do IRC

- INVENTÁRIOS – Código IRC – Art.º 26.º e 28.º
- Com o novo normativo contabilístico, o regime fiscal dos inventários aproxima-se mais do tratamento contabilístico.
- São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os **ajustamentos em inventários** reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respetivo valor realizável líquido (**VRL**) referido à data do balanço, quando este for inferior àquele.
- No cálculo do “ajustamento” passa a ser deduzido ao custo o **VRL**, o que significa **aceitar a dedução** dos gastos previsíveis de acabamento e venda.

Alterações ao Código do IRC

- INVENTÁRIOS – Código IRC – Art.º 26.º e 28.º
- A fórmula de custeio LIFO foi **definitivamente abandonada**.
- No caso de os inventários requererem um **período superior a um ano** para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem -se no custo de aquisição ou de produção, os **custos de empréstimos obtidos** que lhes sejam diretamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável.

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA

- Contabilidade

- NCRF 17 e IAS 41

- Código do IRC

- Art.º 18.º n.ºs 5 e 7 art.º 26.º, n.º 1, c) e d)

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Contabilidade – NCRF 17 e IAS 41
- Conceitos:
- **Atividade agrícola** - gestão por uma entidade da transformação biológica de ativos biológicos em produto agrícola ou em ativos biológicos adicionais, para venda.
- **Ativo biológico** - animal ou planta vivo.
(por ex: o porco ou a planta do tabaco)
- **Ativo biológico consumível** - o que estiver para ser colhido como produto agrícola ou vendido como ativo biológico.
(por ex: o milho ou gado destinado à produção de carne)

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Contabilidade – NCRF 17 e IAS 41
- Conceitos:
- **Ativo biológico de produção** (ou não consumível) - o que não seja ativo biológico consumível
(por ex: árvores de fruto ou gado do qual se retira leite)
- **Produto agrícola** - o produto colhido dos ativos biológicos.
(por ex: a carcaça do porco ou as folhas do tabaco)
- **Colheita** - separação de um produto de um ativo biológico ou a cessação dos processos de vida de um ativo biológico.

Nota: Destes produtos agrícolas resultarão, pelo processamento após colheita, as salsichas ou o presunto e o tabaco curado

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Contabilidade – NCRF 17 e IAS 41
- Conceitos:
- **Transformação biológica:** compreende os processos de crescimento natural, degeneração, produção, e procriação que causem alterações qualitativas e quantitativas num ativo biológico.

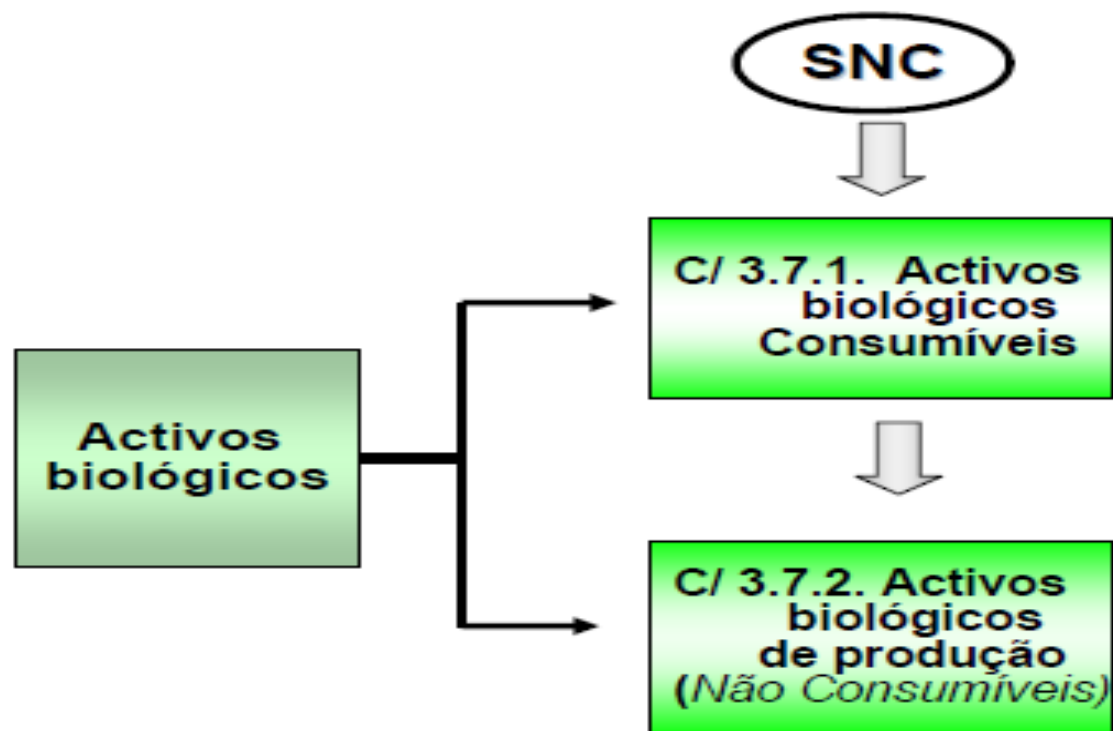
Classificação:



Alterações ao Código do IRC

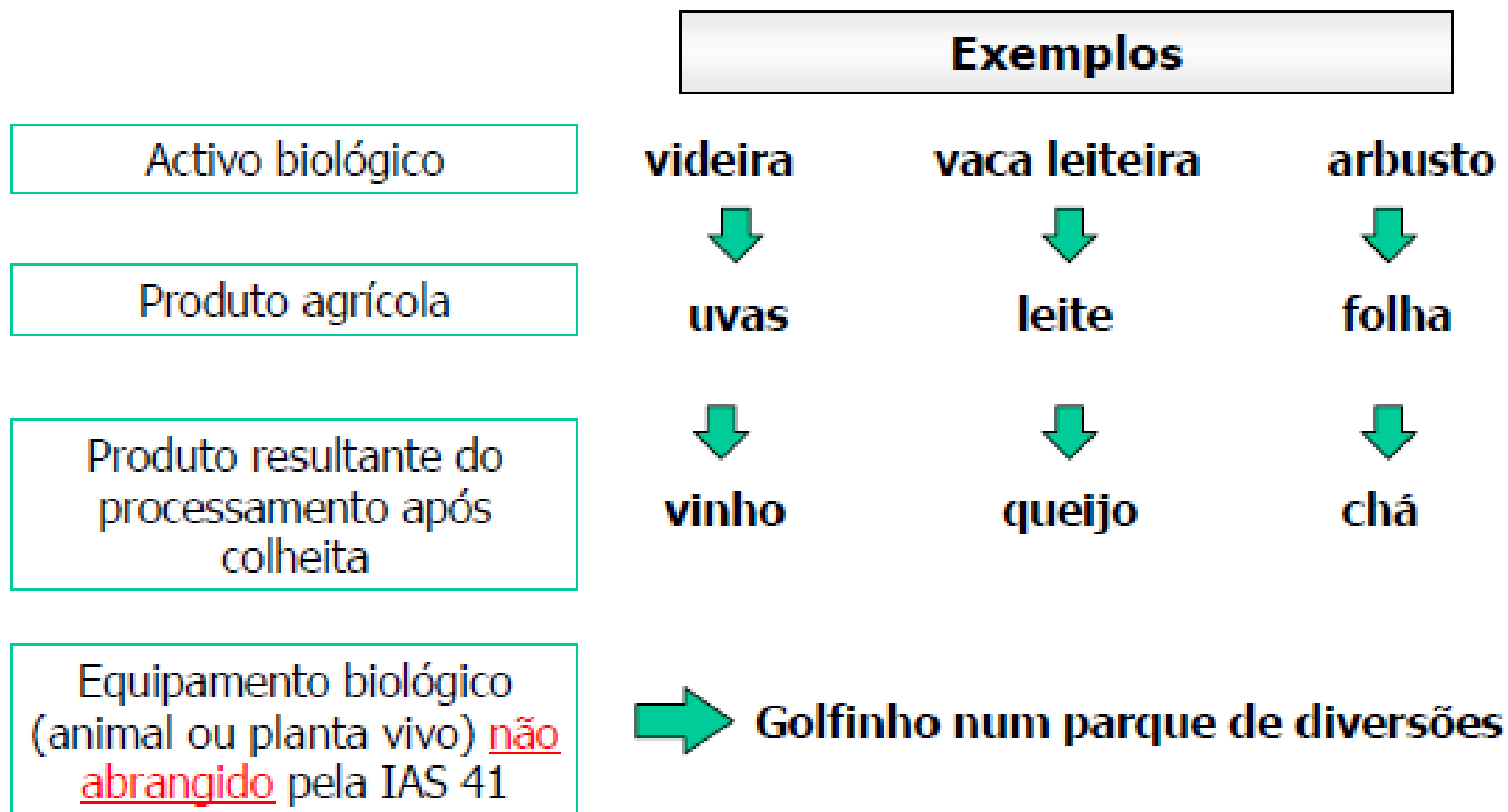
- AGRICULTURA – Contabilidade – NCRF 17 e IAS 41

- Comparação:



Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Contabilidade – NCRF 17 e IAS 41



Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Contabilidade – NCRF 17 e IAS 41
- **Mensuração:**
- **Os ativos biológicos – (Consumíveis ou de Produção)**
- *Regra geral:* Devem ser mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda.
- **Os produtos agrícolas colhidos de ativos biológicos
(São tratados como Inventários)**
- Devem ser mensurados pelo justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita.

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Contabilidade – NCRF 17 e IAS 41

- Mensuração:

Um **ganho** ou uma **perda** decorrente da **alteração do justo valor** menos custos estimados de venda no ponto de venda.



Devem ser incluídos no resultado líquido do período.

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Código IRC – Art.º 18.º, 20.º e 23.º
- Ativos Biológicos Consumíveis
- Foi acolhido o modelo do **justo valor** e está previsto que **os rendimentos e gastos** resultantes da aplicação do justo valor **concorrem** para a formação do lucro tributável.
- **Existe Conciliação entre o SNC e o IRC**
- Exceção: Explorações silvícolas plurianuais, em que será mantido o tratamento fiscal anterior (n.º7 do art.º 18.º).

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Código IRC – Art.º 18.º, 20.º e 23.º e DR 25/2009
- Ativos Biológicos (de produção) não consumíveis
- Não Foi acolhido o modelo do **justo valor da Contabilidade**, devendo aplicar-se para efeitos fiscais o Custo de Aquisição.
- **NÃO Existe Conciliação entre o SNC e o IRC**

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Código IRC – Art.º 18.º, 20.º e 23.º e DR 25/2009
- Ativos Biológicos (de produção) não consumíveis
- Embora não possam ser considerados como ativos fixos tangíveis para efeitos de aplicação do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 **Continuam a ser valorizados, para efeitos fiscais, ao Custo de Aquisição, e:**
 - Os ganhos ou perdas resultantes do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável;
 - O resultado fiscal (**mais ou menos-valias**) é apurado com base no custo histórico e não na quantia escriturada no Balanço, ao justo valor;
 - Aplica-se-lhes o **regime do reinvestimento**.

Alterações ao Código do IRC

- AGRICULTURA – Código IRC – Art.º 18.º, 20.º e 23.º e DR 25/2009
- Produtos Agrícolas colhidos de ativos biológicos
- **Mensuração:** Preço de Venda no momento da colheita – Alguns custos de vender

Art.ºs 26.º, n.º 1, d)

- Para efeitos da **determinação do lucro tributável**, e no que respeita aos rendimentos e gastos dos **produtos agrícolas** colhidos de ativos biológicos (inventários), prevê-se que a sua mensuração se faça com base nos preços de venda no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS
 - Contabilidade
 - NCRF 7 e IAS 16
 - Código do IRC
 - DR 25/2009 – Valorização ao Custo Histórico

Alterações ao Código do IRC

- **ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS** – Contabilidade – NCRF 7 e IAS 16
- **Ativos Fixos Tangíveis são os que:**
 - a) sejam detidos pela empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos;
 - b) se espera que sejam usados durante mais do que um ano.

Os Ativos fixos tangíveis devem ser mensurados pelo seu custo, quando do respetivo reconhecimento.

- Após o reconhecimento inicial, a entidade pode optar pelo:
 - **modelo do custo** ou
 - **modelo de revalorização.**

Alterações ao Código do IRC

- **ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS** – Contabilidade – NCRF 7 e IAS 16
- **Modelo do custo**
 - O Ativo é escriturado pelo seu custo menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas;
 - Reconhecem-se em resultados as depreciações e as perdas por imparidade.
- **Modelo de Revalorização**
 - Apenas nos casos em que o Justo Valor possa ser mensurado fiavelmente, o Ativo é escriturado pelo seu valor revalorizado que é o justo valor menos depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.
- Regra geral: Reconhece-se o excesso/decrécimo de revalorização no Capital Próprio

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Contabilidade – NCRF 7 e IAS 16

- **Perda por imparidade**

Excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

- **Quantia Recuperável**

A mais alta de entre o justo valor de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso.

Uma **perda por imparidade** deve ser imediatamente reconhecida como um **gasto**, exceto se se tratar de um ativo revalorizado em que a perda por imparidade deve ser reconhecida, primeiramente, através de um decréscimo dessa revalorização (no capital próprio).

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Contabilidade – NCRF 7 e IAS 16

- **Custos de empréstimos obtidos (NIC 23 e NCRF 10)**

Podem ser reconhecidos na quantia escriturada do ativo, quando os mesmos forem diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de **um ativo que se qualifica**.

- **Diferenças de câmbio (NIC 23 e NCRF 10)**

As que não devam ser incluídas no conceito de custos de empréstimos não podem ser integradas no custo de aquisição do ativo.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Código IRC – Art.º 29.º e DR 25/2009
- Face às novas regras contabilísticas, foi necessário proceder a determinadas alterações ao Código, bem como ao Decreto Regulamentar n.º 25/2009 que estabelece o regime das reintegrações e amortizações.
- **Fiscalmente será aceite apenas o modelo do custo**, segundo o qual serão reconhecidas em resultados:
 - as depreciações;
 - as perdas por imparidade.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Código IRC – Art.º 31.º e DR 25/2009
- Passam a ser incluídos no custo de aquisição ou produção, os **custos de empréstimos** obtidos diretamente atribuíveis à aquisição ou produção dos elementos depreciables, na medida em que respeitem ao período anterior à entrada em funcionamento ou utilização e desde que esse período seja superior a um ano.
- Deixa de ser obrigatório diferir por três anos as **diferenças de câmbio desfavoráveis** relacionadas com o imobilizado e correspondentes ao período anterior ao da sua entrada em funcionamento, devendo ser adotado o procedimento contabilístico previsto nos respetivos normativos.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Código IRC – Art.º 10.º do DR 25/2009
- Elimina-se a obrigação de separar contabilisticamente o valor do terreno do valor da construção, passando esta informação a dever constar do **dossier fiscal**.
- Mantêm-se, contudo, as regras fiscais anteriores, ou seja, em regra, o valor do terreno, para efeitos fiscais, é 25% do valor global do imóvel.
- Passa a ser permitida a dedutibilidade fiscal de depreciações que tenham sido contabilizadas como gastos mas não aceites em períodos anteriores. (n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar)
- Foi eliminada a obrigatoriedade de proceder à regularização contabilística, bem como a obrigação de proceder à depreciação de determinados bens por grupos homogéneos.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Código IRC – Art.º 30.º do IRC e 20.º do DR 25/2009
- Assim, as depreciações contabilizadas que não tenham sido dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas no Decreto Regulamentar podem vir a ser aceites como custo em períodos posteriores, sem ser necessário proceder à respetiva regularização contabilística.
- É aceite a dedução, no período de tributação do respetivo custo de aquisição ou de produção, exceto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo, relativamente a elementos do ativo sujeitos a deperecimento cujos custos unitários não ultrapassem um valor que é atualizado para € 1.000,00.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS – Código IRC – Art.º 35.º e 38.º

Imparidades

- Vão continuar a ser dedutíveis as **desvalorizações excecionais** verificadas em ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, **contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.**
- É permitido que a perda por imparidade que não foi aceite como gasto no período em que ocorreu, possa ser aceite durante a vida útil remanescente do ativo depreciable, em partes iguais, de modo a que o sujeito passivo possa depreciar integralmente o bem, para efeitos fiscais.

Alterações ao Código do IRC

- PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

- Contabilidade

- NCRF 11 e IAS 40

- Código do IRC

- Art.º 46.º e 48º

Alterações ao Código do IRC

- **PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO** – Contabilidade – NCRF 11 e IAS 40

- **Propriedades de Investimento** : incluem terrenos e edifícios ou parte de edifícios ou ambos detidos para:

- a) obter rendas;
- b) valorização do capital;
- c) ou ambas as finalidades.

- **Após reconhecimento inicial pelo custo, possibilidade de opção:**

- **Pelo modelo do custo**

O ativo é mensurado pelo seu custo deduzido de **depreciações** e **perdas por imparidade** acumuladas.

- **Pelo modelo do justo valor**

O ativo não é depreciado e os ganhos e perdas resultantes das alterações do justo valor são reconhecidas em resultados.

Alterações ao Código do IRC

- PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO – Código IRC – Art.º 29.º
- Nas propriedades de investimento é aceite apenas o **modelo do custo histórico** para a sua mensuração, dada a incerteza que envolve a mensuração pelo justo valor.
- Optando por este modelo, o tratamento das depreciações e perdas por imparidade é o mesmo regime dos ativos fixos tangíveis.
- No modelo do justo valor, o ganho ou a perda proveniente de uma alteração do justo valor, não são considerados para efeitos fiscais.
- Passa a ser aplicável a estas propriedades o **regime de reinvestimento** atualmente constante do artigo 48.º do CIRC.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS INTANGÍVEIS

- Contabilidade

- NCRF 6 e IAS 38

- Código do IRC

- Art.º 32.º e 34º e art.º 16.º e 17º do DR n.º 25/2009

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS INTANGÍVEIS – Contabilidade – NCRF 6 e IAS 38
- **Ativo intangível:** ativo não monetário, identificável e sem substância física.
- **Pode ser: Adquirido ou Gerado Internamente**
- Nos ativos gerados internamente deve distinguir-se a sua formação em duas fases: a fase de *pesquisa* e a fase de *desenvolvimento*.
- As **despesas de pesquisa** são sempre **gastos do período**.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS INTANGÍVEIS – Contabilidade – NCRF 6 e IAS 38
- **Mensuração:**
- Após o reconhecimento inicial (ao custo de aquisição), os ativos intangíveis devem ser escriturados pelo:
 - a) **modelo do custo** (custo de aquisição menos as amortizações acumuladas e quaisquer perdas por imparidade acumuladas;
 - b) **modelo de revalorização** (quantia revalorizada que seja o seu justo valor à data da revalorização deduzido de amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas).

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS INTANGÍVEIS – Código IRC – Art.º 29.º
- Para efeitos fiscais, só é aceite o **modelo do custo**.
- Após o seu reconhecimento inicial, o ativo intangível, é mensurado pelo **custo de aquisição ou de produção** deduzido das **amortizações acumuladas** aceites para efeitos fiscais, e das eventuais perdas de imparidade que consistam em **desvalorizações excecionais**.
- As despesas de instalação que eram qualificadas como ativos incorpóreos, e, como tal, sujeitas a depreciação, passam agora a ser obrigatoriamente reconhecidas como **gastos do período**.

Alterações ao Código do IRC

- ATIVOS INTANGÍVEIS – Código IRC – Art.º 29.º e 32.º

- **Despesas de investigação**

Nos ativos gerados internamente deve distinguir-se a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento. As despesas de pesquisa **são sempre gastos do período.**

O tratamento fiscal segue o contabilístico.

- **Projetos de desenvolvimento**

Ainda que as **despesas com projetos de desenvolvimento** sejam reconhecidas como ativo intangível, permite-se que sejam consideradas como gasto fiscal num único período.

(n.º 1 do art.º 32.º do CIRCI)

Alterações ao Código do IRC

- PROVISÕES, PASSIVOS E ATIVOS CONTINGENTES

- Contabilidade

- NCRF 21 e IAS 37

- Código do IRC

- Art.º 35.º, 37.º, 39.º e 40.º

Alterações ao Código do IRC

- PROVISÕES – Contabilidade – NCRF 21 e IAS 37
- **Uma provisão só deve ser reconhecida, quando:**
 - a) Exista uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado;
 - b) For provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação;
 - c) Puder ser fiavelmente estimada a quantia da obrigação.
- A provisão deve ser mensurada com base na melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.
- Os passivos e ativos contingentes não devem ser reconhecidos, devendo ser divulgados, em certas circunstâncias.

Alterações ao Código do IRC

- PROVISÕES – Código IRC – Art.º 39.º
- **Podem ser deduzidas as seguintes provisões:**
 - a).... processos judiciais em curso;
 - b)... encargos com garantia a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;
 - c) técnicas, obrigatoriamente constituídas por força de normas do ISP e BdP;
 - d).....para reparação de danos de carácter ambiental.
- A “Provisão para garantias a clientes” é calculada em função do peso que os encargos derivados de garantia a clientes efetivamente suportados nos últimos três anos representam no somatório das vendas e prestações de serviços efetuadas durante esse período (n.º 5 do art.º 39.º)

Alterações ao Código do IRC

- PROVISÕES – Código IRC – Art.º 36.º
- A provisão para créditos de cobrança duvidosa passa a designar-se “perdas por imparidade em créditos”, ficando sujeitas às mesmas regras e limites que a anterior provisão.
- A provisão para depreciação de existências passou a designar-se “ajustamentos” em inventários:
 - Para o respetivo cálculo, considera-se o VRL e não o preço de mercado, ou seja, o preço de Venda ou o custo de reposição.
- Mantêm-se as regras e passam a ser considerados gastos ou perdas do período de tributação, os créditos incobráveis resultantes de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil, mediado pelo IAPMEI (Art.º 41.º)

Alterações ao Código do IRC

- CONCENTRAÇÕES DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS

- Contabilidade
 - NCRF 14 e IAS 3
- Código do IRC
 - Art.º 74.º

Alterações ao Código do IRC

- CONCENTRAÇÃO DE ATIVIDADES EMPRESARIAIS – Contabilidade – NCRF 14 e IAS 3
- As concentrações de atividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do **método da compra**.
- Por isso, a sociedade adquirente reconhece os ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da sociedade adquirida pelos seus **justos valores à data da aquisição**.
- Reconhece também o trespasse (goodwill), inicialmente mensurado pelo seu custo.
- Após o reconhecimento inicial, o **goodwill** é mensurado pelo seu custo menos qualquer **perda por imparidade** acumulada.
- O goodwill não deve ser amortizado.

Alterações ao Código do IRC

- CONCENTRAÇÕES – Código IRC – Art.º 74.º
- Com efeito, uma vez que a identidade contabilística não se compatibiliza com o método da compra, deixa de ser exigido às sociedades beneficiárias o registo contabilístico dos bens transferidos pelos mesmos valores por que estavam contabilizados na sociedade fundida ou cindida.
- No entanto, a aplicação do regime especial de neutralidade fiscal continua a exigir que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais transferidos pelos mesmos valores que tinham na sociedade fundida ou cindida.
- As perdas por imparidade relativas ao *goodwill* reconhecido no ativo **não são aceites** fiscalmente.

Alterações ao Código do IRC

- CONCENTRAÇÕES – Código IRC – Art.º 74.º e 130.º
- Para permitir o controlo da determinação dos resultados inerentes aos elementos patrimoniais transferidos, a sociedade beneficiária deve integrar no seu **DOSSIER FISCAL** as demonstrações financeiras da sociedade fundida ou cindida anteriores à operação de fusão ou cisão, bem como a relação desses bens, com a indicação dos valores pelos quais eles estavam inscritos na contabilidade da sociedade fundida ou cindida e dos valores pelos quais a sociedade beneficiária os registou na sua contabilidade.
- Deve também evidenciar no *dossier* fiscal, as depreciações e amortizações, as perdas por imparidade, as provisões e os ajustamentos em inventários que se encontravam registados na sociedade fundida ou cindida. (caso de fusões ou cisões)

Alterações ao Código do IRC

- MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – NCRF 13 e IRC – Art.º 18.º, n.º 9
- Os investimentos em empresas associadas devem ser contabilizados usando o **método da equivalência patrimonial**.
- Tal como se encontra atualmente estabelecido no n.º 8 do artigo 18.º do Código do IRC, continuam a **não concorrer para a formação do lucro tributável** os rendimentos e gastos e quaisquer variações patrimoniais relevados na contabilidade em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial.

Alterações ao Código do IRC

- INSTRUMENTOS FINANCEIROS

- Contabilidade

- NCRF 27 e IAS 39

- Código do IRC

- Art.º 18.º e 20.º

Alterações ao Código do IRC

- INSTRUMENTOS FINANCEIROS – Contabilidade – NCRF 27 e IAS 39
- **Instrumento Financeiro** - contrato que dá origem a um ativo financeiro numa entidade e um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade.
- Mensuração:
 - Ativos financeiros pelo *Justo Valor* por via dos resultados;
 - Investimentos detidos até à maturidade;
 - Empréstimos concedidos e contas a receber;
 - Ativos financeiros disponíveis para venda;

Alterações ao Código do IRC

- INSTRUMENTOS FINANCEIROS – Contabilidade – NCRF 27 e IAS 39
- **Os ativos financeiros pelo justo valor por via de resultados** são mensurados ao **justo valor**, sendo os ganhos ou perdas reconhecidos em **resultados**.
- Os investimentos detidos até à maturidade e os empréstimos concedidos e contas a receber são mensurados pelo custo amortizado usando o método do juro efetivo, menos qualquer perda por imparidade.
- **À data de cada balanço:** deve-se avaliar se existe ou não qualquer prova objetiva que leve a concluir que os **ativos financeiros que não sejam mensurados ao justo valor** se encontram em **imparidade**.

Alterações ao Código do IRC

- INSTRUMENTOS FINANCEIROS – Código IRC – Art.º 18.º e 20.º
- É acolhido o modelo do **justo valor** e, por isso, são fiscalmente aceites os respetivos ganhos ou perdas, relativamente aos instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que:
 - a) **Tenham** um preço formado num mercado regulamentado, e
 - b) O SP **não detenha** uma participação no C. Social superior a 5%.

Alterações ao Código do IRC

- INSTRUMENTOS FINANCEIROS – Código IRC – Art.º 18.º e 20.º
- Contrariamente, excluem-se, os instrumentos de capital próprio reconhecidos pelo justo valor através de resultados que:
 - a) **Não tenham** um preço formado num mercado regulamentado, e
 - b) O SP **detenha** uma participação no Capital Social superior a 5%.
- Nestes casos continua a aplicar o **princípio da realização**, ou seja, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável e o ativo fica sujeito ao regime das mais-valias e menos-valias fiscais.

Considerações finais

Considerações finais - SNC

- Objetivo Principal do SNC é a IMAGEM VERDADEIRA e APROPRIADA.
- Separação entre Reconhecimento e Mensuração da Contabilidade e a Fiscalidade.
- A escolha do Normativo Contabilístico a utilizar terá de ter em linha de conta a Actividade da Empresa e não apenas os limites.
- Muito mais trabalho e conhecimento da realidade da empresa.

Considerações finais - SNC

- A preponderância de **relato financeiro**;
- A preponderância do **Balanço**;
- A preponderância dos **princípios**;
- Múltiplos documentos**;
- Óptica económica**;
- Nova linguagem** de influência anglo-saxónica;
- Justo valor**.

Considerações finais - IRC

- O IRC é o imposto mais relacionado com a contabilidade, contudo existem impactos noutros Códigos como o IRS (categoria B) e LGT (requisitos da avaliação indireta).
- As alterações denotam uma maior aproximação entre os conceitos contabilísticos e os conceitos fiscais.
- O Dossier fiscal ganha nova evidência e importância.
- O ponto de partida na determinação do lucro tributável continua a ser o RLP apurado pela contabilidade.

BIBLIOGRAFIA

- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística.
- Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, adaptação do CIRC ao SNC.
- Código do IRC.
- Artigo Sistema de Normalização Contabilística – SNC – Carlos Quelhas Martins – Setembro 2011.

Muito obrigado pela Vossa atenção!

Professor Especialista em Contabilidade
Perito Contabilista
Rua Ramalho Ortigão, 104 C. C. Pescador Loja 14
4490-678 Póvoa de Varzim
carlosamartins@net.sapo.pt
accounting_cqm@sapo.pt