1 - Índice

2 - Introdução pág. 2

3 – Desenvolvimento pág. 3

3.1 – Quadro 07 da Declaração Modelo 22 pág. 3

3.2 – Lucro Tributável pág. 5

3.3 – Variações Patrimoniais pág. 7

3.4 – Variações Patrimoniais Positivas pág. 9

3.5 – Exercícios / Exemplos pág. 12

3.6 – Variações Patrimoniais Negativas pág. 13

3.7 - Exercícios / Exemplos pág. 15

3.8 - Análise de algumas contas da ‘’classe 5’’ do SNC e enquadramento nos artigos 21º e 24º do CIRC pág. 17

4 - Conclusão pág. 22

5 - Bibliografia pág. 24

6 - Anexos pág. 25

2 - Introdução

Este trabalho tem como finalidade entender melhor o tema das variações patrimoniais a nível fiscal e contabilístico após as alterações ao CIRC, decorrentes da entrada em vigor do SNC em 1 de Janeiro de 2010 (aprovado pelo DL nº 158/2009, de 13 de Julho) em revogação do POC, e que conduziu à consequente revisão do Código do IRC pelo decreto-lei n 159/2009 de 13 de Julho. Além disso, é importante referir que a alteração deste código tem como principal justificação a necessidade de adaptar a determinação do resultado tributável ao novo SNC, às novas regras decorrentes do mesmo, bem como às novas terminologias contabilísticas, na medida em que o ponto de partida para o seu apuramento é o Resultado Contabilístico.

Este trabalho divide-se em quatro partes. Na primeira parte pretende-se ficar a conhecer quais são os sujeitos passivos de IRC ao preenchimento da Declaração modelo 22, e consequentemente do Quadro 07 bem como, a forma de apuramento do Lucro Tributável. Na segunda parte, distinguem-se os dois tipos de variações patrimoniais: positivas e negativas. Na terceira parte, para uma melhor compreensão das matérias abordadas são resolvidos vários exercícios e, por fim, fazemos uma análise da maior parte das contas da classe 5 do SNC enquadradas nos artigos 21º e 24º do CIRC, que consideramos importante para uma melhor compreensão da ponte existente entre a fiscalidade e a contabilidade.

3 – Desenvolvimento

3.1 – Quadro 07 da Declaração Modelo 22

Com a entrada em vigor do SNC, foi necessário adaptar o Código do IRC aos novos normativos contabilísticos, o que determinou, também, uma alteração da Declaração modelo 22, nomeadamente do seu Quadro 07.

Este Quadro tem por finalidade converter o resultado líquido do exercício (contabilístico) no lucro tributável sendo, o seu preenchimento reservado exclusivamente aos sujeitos passivos (pessoas colectivas) abrangidos pelo regime geral na totalidade das suas actividades:

- Entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Entidades não residentes com estabelecimento estável.

No entanto este quadro não será de preencher no caso de declaração de grupo, de acordo com o disposto nos artigos 63º e 65º do CIRC.

Tratando-se de sujeitos passivos com mais de um regime de tributação de rendimentos, o apuramento do lucro tributável é feito globalmente neste quadro, efectuando-se a respectiva discriminação por regimes de tributação no quadro 09.

No caso de entidades residentes que não exercem, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou entidades não residentes sem estabelecimento estável, apenas serão preenchidos os campos 322 e 346 do quadro 09, mencionando-se, caso exista, a matéria colectável.

Quadro 07 da Modelo 22:

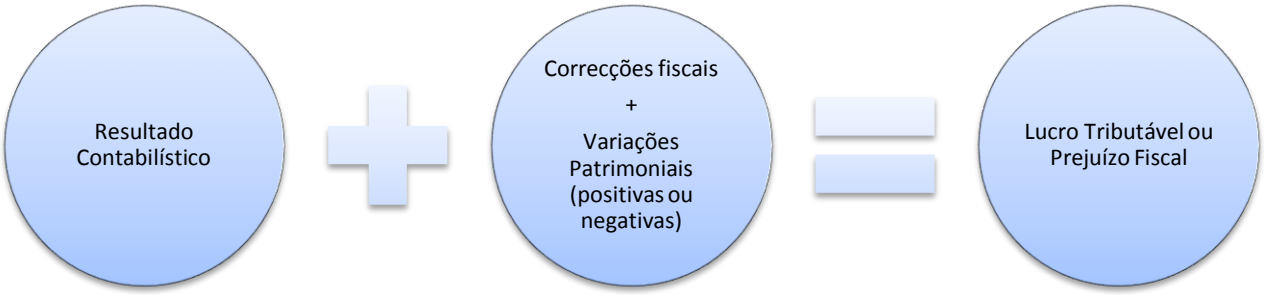
Rubricas	Campos
Resultado Líquido do Período	701
Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período (art.21) e quota-parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciáveis e activos intangíveis com vida útil indefinida [art. 22, nº 1, al. b]	702
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art. 5, n.os 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703
Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período (art. 24)	704
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art 5, n.os 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correcções positivas)	706
Alterações do regime fiscal dos contratos de construção (correcções negativas)	707
SOMA (campo 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 707)	708
A ACRESCER	709 a 753
A DEDUZIR	754 a 776
PREJUIZO PARA EFEITOS FISCAIS (SE 776 > 753)	777
LUCRO TRIBUTAVEL (SE 753 ≥ 776) (A transportar para o Quadro 09)	778

Quadro 1:Quadro 07 da Declaração Modelo 2.

3.2 – Lucro tributável (Artigo 17º do CIRC)

A determinação do lucro tributável em IRC, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extra-contabilisticamente, as correcções enunciadas na lei para tomar em consideração os objectivos e condicionalismos próprios da fiscalidade.

Modelo de dependência parcial:



Esquema 1: Determinação do Lucro Tributável.

"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.".

Decreto-lei nº 159/2009, de 13 de julho.

De modo a permitir o apuramento do lucro tributável, a contabilidade deve:

- Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC;
- Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se das restantes.

Impacto fiscal da NCRF 3 e regime transitório (IRC):

O tratamento fiscal dos ajustamentos decorrentes da adopção pela primeira vez do SNC consta do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

No Quadro 07, os ajustamentos são evidenciados nos campos 703 e 705, nos períodos de 2010 a 2014, inclusive:

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	. . ,
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciáveis e activos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	702	. . ,
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	. . ,
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	. . ,
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	. . ,

Quadro 1: Regime transitório- Quadro 07 do Modelo 22.

Ligação do Balanço ao Quadro 07 da M22:

Balanço		**Q07 da M22**
Activo	**Capital Próprio**	
(…)	88 Resultado Líquido do Período	➡ Resultado Líquido do período – campo 701
	Contas da Classe 5	VPP (Artigo 21º) – campo 702
		VPN (Artigo 24º) – campo 704
	Variações positivas e negativas	Outras variações – campos 703,705,706,707

3.3 – Variações Patrimoniais

Abordagem introdutória

A dinâmica da actividade organizacional, evidenciada pela crescente instabilidade dos mercados, repercute-se numa contínua transformação patrimonial.

Com efeito, as variações patrimoniais constituem factos que implicam alterações na composição e/ou no valor do património (capital próprio ou situação líquida), assumindo as seguintes classificações:

- Variações patrimoniais quantitativas ou modificativas representam modificações tanto no âmbito da composição do património, como no seu valor (ex. vendas de mercadorias a prazo; subscrição de aumento de capital em numerário; gratificações a trabalhadores);
- Variações patrimoniais qualitativas ou permutativas, correspondem a alterações na composição do património, mas não no seu valor (ex. depósito bancário; pagamento a fornecedores; compra, a crédito, de imobilizado corpóreo).

As variações patrimoniais quantitativas ou modificativas distinguem-se ainda pelos reflexos no resultado liquido do exercício – alteração do resultado pelo movimento das contas de "gastos" (classe 6 do SNC), de "rendimentos" (classe 7 do SNC) e de "imposto sobre o rendimento do período" (conta 812 do SNC) – e pelos seus reflexos no resultado liquido do exercício, que correspondem a movimentos da classe 5 (capitais próprios), com excepção do resultado líquido do exercício.

Assim sendo, em sede de CIRC, as variações patrimoniais relevam para a constituição do lucro tributável nos termos do art.17º , que define:

"O lucro tributável das pessoas colectivas ... 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 deste Código".

Além disso, o art.3º, n.º 2 do CIRC (teoria do acréscimo patrimonial), direcciona-nos também para o conceito de resultado fiscal em IRC ao determinar que:

"...o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código.".

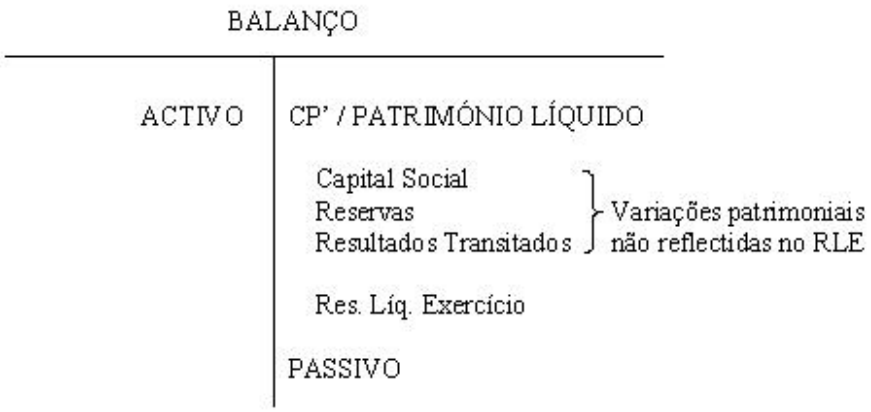
Como referido anteriormente, as variações patrimoniais concorrem para a composição do lucro tributável e, como tal poderão constituir-se positivas ou negativas. Nesta correspondência, a regra generalizada determina que as variações patrimoniais positivas são adicionadas ao lucro tributável (art.21º, n.º1 do CIRC), salvo as respectivas excepções se encontram reguladas no art.21º do CIRC.

Pelo contrário, as variações patrimoniais negativas, em regra, são deduzidas ao lucro tributável (início do art.24º), salvo as exclusões descritas no art.24º.

3.4 – Variações Patrimoniais Positivas

Tal como é referido no número 1 do artigo 17º do CIRC, "o lucro tributável das pessoas colectivas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código".

Trata-se de uma variação patrimonial positiva as operações realizadas dentro da empresa que aumentam o valor do património e a situação líquida, mas que não se encontram presentes no resultado líquido da mesma, na medida em que apenas são utilizadas contas da Classe 5, não se efectuando qualquer lançamento em contas de gastos ou rendimentos.



De acordo com o nº 1 do artigo 21º do CIRC, a definição é feita pela negativa, pelo que são inseridas no valor do lucro tributável, todas as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto:

- Entradas de capital (conta 51) incluindo os valores referentes aos prémios de emissão de acções (conta 54) e as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital, bem como outras variações patrimoniais positivas que decorram de operações sobre capital próprio da entidade emitente, incluindo as que resultem da atribuição de instrumentos financeiros derivados que devem ser reconhecidos como instrumentos de capital próprio;

- As mais-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação (conta 56) ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- As contribuições, incluindo a participação nas perdas, do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota;
- As relativas a impostos sobre o rendimento.

Deste modo, podemos afirmar que como exemplos de variações patrimoniais fiscalmente aceites temos:

- Venda de quotas próprias;
- Subsídios recebidos, não destinados a investimentos amortizáveis nem à exploração (conta 575);
- Doações que a empresa seja beneficiária (conta 576);
- Qualquer registo efectuado na conta de Resultados Transitados desde que oriundo de rendimentos.

A doação de bem imóvel por um sócio à sociedade constitui uma variação patrimonial positiva não reflectida no resultado líquido do exercício que concorre para a formação do lucro tributável em sede de IRC da sociedade. Nos termos do nº 2 do artigo 21º do respectivo código, considera-se como valor de aquisição "o seu valor de mercado, não podendo o mesmo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no código do Imposto do Selo".

No que se refere aos subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com activos fixos tangíveis e activos intangíveis, estes são inicialmente reconhecidos nos capitais próprios, gerando uma variação patrimonial positiva não excepcionada no artigo 21º e a tributação é efectuada de forma faseada, em conformidade com o disposto no artigo 22º do CIRC. Assim:

- Quando o subsídio respeitar a activos depreciáveis ou amortizáveis, o tratamento fiscal não diverge (substancialmente) do contabilístico, uma vez que a alínea do número 1 do artigo 22º estipula que o subsídio concorre para a formação do lucro tributável na mesma proporção da depreciação ou amortização, calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo, porém, do limite mínimo previsto no nº2 do mesmo artigo.

- No caso particular de activos fixos tangíveis não depreciáveis e activos intangíveis, com vida útil indefinida, como, em termos contabilísticos, o subsídio é mantido nos capitais próprios, excepto se a respectiva quantia for necessária para compensar qualquer perda por imparidade, alínea b), número 1 do artigo 22º vem estabelecer regras sobre a respectiva tributação. Deste modo, tais subsídios devem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitem sejam inalienáveis nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

3.5 – Exercícios / Exemplos

"A empresa ABC, Lda., é uma sociedade por quotas com sede no Porto, que se decida ao sector do calçado. Tendo por referência o seu balancete do razão em 31/12/2011, que apresenta um resultado líquido de 750.000, sabe-se ainda a seguinte informação:"

- Contabilização de um donativo recebido, no valor de 50.000€.

Hipótese 1 – os donativos são dados em dinheiro, logo é uma entrada de caixa em contrapartida de resultados do exercício. É uma variação patrimonial, cujo impacto vai logo a resultados, logo não é necessário fazer nenhum ajustamento.

Hipótese 2 - o donativo é um bem, cuja valorização pelo justo valor pode implicar o reconhecimento de uma variação patrimonial positiva. Como não foi a resultados do ano é necessário adicionar este valor ao resultado líquido do exercício.

- A Empresa procedeu, em 2011, ao aumento do Capital Social em 250.000€ tendo sido 175.000€ através de incorporação de Reservas de Reavaliação e 75.000€ por entrada em dinheiro dos accionistas.

Segundo o artigo 21º, nº1 alínea a) do CIRC, é uma variação patrimonial positiva que não concorre para a formação do lucro tributável.

3.6 – Variações Patrimoniais Negativas

Artigo 24.º

Variações patrimoniais negativas

Nas mesmas condições referidas para os gastos, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período de tributação, excepto:

a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;
b) As menos-valias potenciais ou latentes, ainda que expressas na contabilidade;
c) As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;
d) As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação;
e) As relativas a impostos sobre o rendimento.

Com a aprovação do SNC foram criadas as condições para alterar o Código do IRC e legislação complementar, de forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às NIC.

Desta forma, passam a considerar-se como variações patrimoniais negativas excluídas de tributação as seguintes:

- As que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação;
- As relativas a impostos sobre o rendimento. Uma vez que as gratificações passam a ser contabilizadas como despesas com pessoal, afectando directamente os resultados do exercício. A sua regra fiscal foi totalmente transferida para os artigos 23.º e 42.º do Código do IRC (anexos 1 e 2, respectivamente).

Na Declaração modelo 22, no seu Quadro 07, deverão ser mencionadas no campo 704 todas as variações patrimoniais negativas, excepto as acima referidas e as não excepcionadas no artigo 24º do CIRC, que não se encontrem reflectidas nas várias rubricas que compõe o resultado liquido do período e concorram para a formação do lucro tributável.

O caso dos benefícios dos empregados, presente na IAS 19 e no parágrafo 18 da NCRF 28, ao ser reconhecido como um gasto com pessoal, enquadra-se agora na alínea d) do nº1 do artigo 23º, sendo dedutiveis no periodo de tributação em que os serviços são prestados.

No entanto, podem existir situações não previstas nesta norma, inviabilizando a empresa de reconhecer o gasto no periodo de tributação. Nestes casos, a variaçao patrimonial gerada no periodo seguinte, em consequência da deliberação em Assembleia Geral, de atribuição por distribuição do lucro líquido, de remunerações a título de participação nos lucros, constitui uma componente negativa do lucro tributável referente ao período em que a deliberação ocorre e em que é reconhecido o facto contabilístico.

Por exemplo, a gratificação de balanço atribuída de forma excepcional e não prevista:

Em 31/Dez/2010 não existe uma obrigação legal (disposição contratual ou estatutária) ou uma prática reiterada, não havendo uma convicção ou expectativa fiáveis da Gestão no sentido de vir a efectuar estes pagamentos, no entanto, esta variação patrimonial só vai ser incluída na declaração de rendimentos do ano de 2011, deixando assim de influenciar o resultado tributável do ano a que respeitam os lucros.

Em esquema temos:

3.7 – Exercícios / Exemplos

(enunciado igual ao anterior)

- A empresa reconheceu na rubrica de resultados transitados o valor de 200.000€ relativos a uma indemnização que teve de pagar a um colaborador, cuja decisão judicial apenas foi conhecida no decurso de 2011, mas o despedimento respeita ao ano de 2008.

Hipótese 1: Artigo 23º, nº1 alínea d) do CIRC, diminuindo o lucro tributável.

OU

Hipótese 2: Artigo 24º, alínea c) do CIRC – não concorre para a formação do lucro tributável.

"Uma empresa apresentou em N um resultado líquido do período de 1.000€, já deduzido de 200€ de gratificações de balanço. O órgão de gestão, além das gratificações, propõe a aplicação dos resultados em 5% para reserva legal, 30% para distribuição aos sócios e o remanescente permanecerá em resultados transitados.".

- Quais os movimentos e assentos contabilísticos da aplicação do resultado líquido do período?

Hipótese 1 – Distribuição do resultado líquido do período já deduzido das gratificações: (1000€)

- Reserva legal 5% (56 a 551) ..... 50 (5% x 1.000)
- Lucros distribuídos (56 a 26) ..... 300 (30% x 1.000)
- Resultados transitados (nada a fazer) ..... 650 (1.000 – 50 – 300)

Hipótese 2 – Distribuição do resultado "líquido" do período antes das gratificações: (1.200€)

- Reserva legal 5% (56 a 551) ..... 60 (5% x 1.200)
- Lucros distribuídos 30% (56 a 26) ..... 360 (30% x 1.200)
- Gratificações (63 a 26) 200
- Resultados transitados (nada a fazer) 580 (1.200–60–360-200)

Na primeira hipótese, é um gasto fiscal (gasto contabilístico aceite fiscalmente) do período N, no âmbito do art.º 45.º do CIRC, e, na segunda hipótese, é um gasto fiscal pela dedução como variação patrimonial negativa não reflectida no resultado líquido do período, por força da aplicação conjugada dos artigos 24.º e 45.º do CIRC.

3.8 – Análise de algumas contas da ‘’classe 5’’ do SNC e enquadramento nos artigos 21º e 24º do CIRC

Podemos estabelecer uma ligação entre cada uma das contas da “Classe 5” do Código de Contas do SNC e os artigos 21.º e 24.º do CIRC, a fim de explicar quais as operações subjacentes que entram ou não no apuramento do lucro tributável do CIRC.

Conta “51 – Capital”

A conta “51 – Capital” engloba não só a subscrição/realização do capital social no acto constitutivo da sociedade, mas também os subsequentes aumentos ou reduções do capital.

A alínea a) do art.º 21.º do CIRC refere-se a “entradas de capital”, isto é, variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período (aumentos do “valor do património”), sendo que as mesmas não entram no apuramento do lucro tributável do IRC em virtude de se considerarem uma excepção prevista. A expressão “entradas de capital” tem um sentido mais lato do que as entradas iniciais e eventuais aumentos do capital (em dinheiro ou em espécie), o que se deduz da palavra “incluindo”, isto é, as operações enumeradas na alínea a) do art.º 21.º são meramente exemplificativas, podendo enquadrar-se outras aí não previstas.

No que concerne às reduções do capital, nomeadamente resultantes de ,“saídas de capital”, também não são incluídas no lucro tributável do CIRC por força da alínea c) do art.º 24.º do CIRC que prevê “As saídas, em dinheiro ou em espécie, em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo, ou de partilha do património, bem como outras variações patrimoniais negativas que decorram de operações sobre instrumentos de capital próprio da entidade emitente ou da sua reclassificação”.

Uma vez que as entradas do capital não contribuem para a formação do lucro tributável, é lógico que também se verifique o mesmo relativamente às saídas de capital.

Conta “53 - Outros instrumentos de capital próprio”

Esta conta não aparece subdividida em subcontas, sendo que a nota de enquadramento prevê:

“Esta conta será utilizada para reconhecer as prestações suplementares ou quaisquer outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadrem na definição de passivo financeiro. Nas situações em que os instrumentos financeiros (ou as suas

componentes) se identifiquem com passivos financeiros, deve utilizar-se rubrica apropriada das contas 25 - Financiamentos obtidos ou 26 - Accionistas/sócios.".

- **Prestações suplementares e prestações acessórias**

Relativamente às prestações suplementares, previstas nos artigos 210.º a 213.º do CSC, no âmbito do SNC, as prestações suplementares, tal como as prestações acessórias poderão ser consideradas instrumentos de capital próprio (inserido na conta em análise) ou passivo, dependendo das condições contratuais estabelecidas e tendo em conta disposições do CSC.

No que respeita ao seu enquadramento em sede de IRC, poderemos concluir:

- Se forem consideradas passivo, não têm qualquer reflexo no lucro tributável do IRC, nem qualquer enquadramento nos artigos 21.º e 24.º do CIRC em análise, pois são variações patrimoniais qualitativas;

- Se forem consideradas instrumentos de capital próprio, também não entram no lucro tributável pois, apesar de serem variações patrimoniais positivas (entradas) não reflectidas no resultado líquido do período ou variações patrimoniais negativas (saídas/restituições) não reflectidas no resultado líquido do período, estão implicitamente enquadradas nas excepções da alínea a) do art.º 21.º do CIRC e da alínea c) do art.º 24.º do CIRC, respectivamente.

Porém temos de ter em atenção para o previsto no n.º 3 do art.º 45.º do CIRC:

"3 - A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor."

Conta "54 – Prémios de emissão"

No código de contas do SNC suprimiu-se a expressão "de acções (quotas) " e não está prevista qualquer nota de enquadramento. Neste contexto, os prémios de emissão correspondem a variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período e que se encontram implicitamente previstas na alínea a) do art.º 21.º do CIRC, não sendo, portanto, incluídas no apuramento do lucro tributável do IRC.

Conta "55 – Reservas"

O código de contas do SNC divide esta conta em apenas duas:

- 551 – Reservas legais
- 552 – Outras reservas

Relativamente aos movimentos contabilísticos relativos a todas as reservas referidas, excepto as de "subsídios" e de "doações", que têm contas próprias no SNC, e uma vez que as mesmas são movimentadas pela aplicação de resultados evidenciados na conta "818 – Resultado líquido do período" e na conta "56 – Resultados transitados", estamos perante variações patrimoniais qualitativas (não quantitativas), pelo que não há qualquer enquadramento nos artigos 21.º e 24.º do CIRC, isto é., não entram no apuramento do lucro tributável do IRC.

Conta "56 – Resultados transitados"

A conta "56 – Resultados transitados" é utilizada, geralmente, para acolher o resultado líquido do período e diversas outras operações previstas nas NCRF que compõem o modelo contabilístico do SNC, e, por arrastamento, a NCRF-PE e o regime de Normalização Contabilística para Micro-entidades (NCM).

Relativamente à conta 59 – Resultados transitados", com o SNC há situações de regularização de gastos e de rendimentos relativos a períodos anteriores que, pela sua materialidade, deverão ser evidenciadas na conta 56 a débito (gastos) ou a crédito (rendimentos).

No entanto, tais movimentos contabilísticos poderão originar situações de variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido ou variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido, que, por não constarem das excepções previstas nos artigos 21.º e 24.º do CIRC, respectivamente, terão de ser incluídas no lucro tributável do CIRC (Q07/DR22).

Porém, esses registos no Q07/DR22 poderão ser eliminados caso as situações se enquadrem no âmbito do n.º 2 do art.º 18.º do CIRC, tendo em consideração a eventual verificação do requisito de "previsível ou manifestamente desconhecido", no período a que

esses gastos e rendimentos dizem respeito, isto é, os gastos e os rendimentos não são aceites fiscalmente.

Conta "57 – Ajustamentos em activos financeiros"

No que concerne à subconta "571 - Relacionados com o método da equivalência patrimonial" e às três subcontas 5711, 5712 e 5713, a respectiva movimentação contabilística origina variações patrimoniais positivas ou negativas não reflectidas no resultado líquido.

Porém, face ao previsto no n.º 8 do art.º 18 do CIRC, os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, relevadas na contabilidade, em consequência da utilização do método da equivalência patrimonial não concernem para a determinação do lucro tributável do IRC.

Conta "58 – Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis"

As revalorizações encontram-se divididas no SNC em duas subcontas "581 Reavaliações decorrentes de diplomas legais" e "589 Outros excedentes", cada uma delas subdividida, por sua vez, em duas subcontas para se atender ao tratamento dos impostos diferidos.

Seja qual for a natureza da revalorização, o excedente daí resultante é incluído na excepção prevista na alínea b) do art.º 21.º do CIRC, pois é considerada uma mais-valia potencial ou latente (não realizada), não contribuindo, dessa forma, para o apuramento do lucro tributável do IRC.

Da mesma forma, as reduções dos excedentes também não são consideradas variações patrimoniais negativas a incluir no lucro tributável, por se encontrarem previstas na alínea b) do art.º 24.º do CIRC, dado serem consideradas menos-valias potenciais ou latentes.

Conta "59 – Outras variações no capital próprio"

O código de contas do SNC divide esta conta nas seguintes:

- 591 - Diferenças de conversão de demonstrações financeiras;

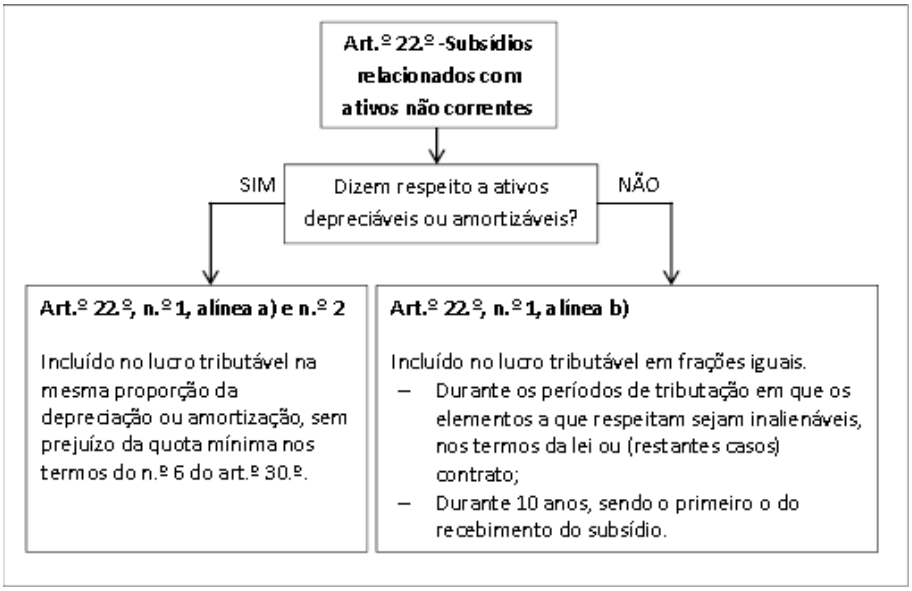
- 592 - Ajustamentos por impostos diferidos;
- 593 – Subsídios;
- 594 – Doações;
- ……;
- 599 – Outras.

Conta "593 – Subsídios"

A principal alteração no SNC refere-se aos denominados subsídios relacionados com activos fixos tangíveis e activos intangíveis, regulados no SNC na NCRF n.º 22 – Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo, pois os mesmos deixaram de ser considerados rendimentos diferidos a imputar ao resultado do período de acordo com o ritmo dos gastos das depreciações/amortizações e passaram a considerar-se directamente nos capitais próprios na conta em análise, sendo que a imputação dos subsídios a resultados é também efectuada em função das depreciações/amortizações dos activos fixos tangíveis/intangíveis.

De notar que o campo 702 do Q07/DR22 contém a seguinte descrição:

"Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciáveis e activos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]".

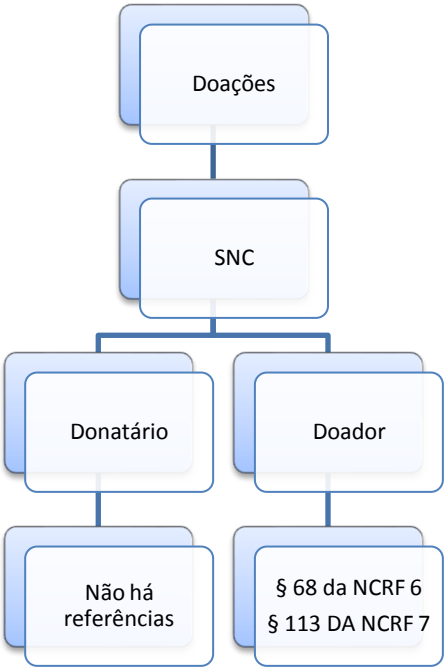


Esquema retirado do artigo escrito pelo ROC Joaquim Fernando da Cunha Guimarães em Dezembro de 2011.

Conta "594 – Doações"

A doação é considerada uma forma de alienação, ou de abate do activo, ou seja, a doação é interpretada na perspectiva do doador;

Ao contrário do POC/89 não existe qualquer referência à perspectiva do donatário. Relativamente ao enquadramento fiscal nos artigos 21.º e 24.º do CIRC as doações entram no lucro tributável pois não constam das suas excepções.



4 - Conclusão

Com este trabalho foi possível apreender melhor o tema das variações patrimoniais e qual o impacto das mesmas no apuramento do lucro tributável.

As variações patrimoniais podem ser positivas e negativas, tendo efeitos contrários no apuramento do lucro tributável.

No entanto, é importante salientar que as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, tal como referido no nº 2 do art. 18º do CIRC.

"O 'Princípio da Especialização previsto no POC e agora como pressuposto subjacente ao SNC e no CIRC'" é, sem dúvida, o princípio mais regulamentado no CIRC, o que se compreende pelo facto da Administração Fiscal pretender salvaguardar que não haja diferimento de gastos e de rendimentos, especialmente estes últimos.

Esta questão é particularmente importante dado que uma aplicação incorrecta do postulado poderá constituir um factor de evasão fiscal, e, inevitavelmente, ter implicações com o prazo de caducidade previsto no n.º 1 do art.º 45.º da Lei Geral Tributária (LGT). De notar que o art.º 18.º do CIRC "Periodização do lucro tributável" é, de certa forma, o "artigo-mãe" da aplicação do regime de acréscimo (periodização económica), como resulta do seu n.º 1 que transcrevemos:

> "1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.".

A análise das variações patrimoniais que originam alterações, positivas ou negativas, nos capitais próprios, isto é, que originam lançamentos contabilísticos em contas da "Classe 5" é muito importante na análise dos artigos 21.º e 24.º do CIRC, particularmente pelo facto do lucro tributável do IRC assentar na teoria do incremento patrimonial, prevista no item 5 do preâmbulo do CIRC e explicado em termos gerais, no artigo 3.º, n.º 2 e no artigo 17.º, n.º 1, do CIRC. Ou seja, a expressão "variações patrimoniais" (ou variações/alterações do património) neste contexto estão intimamente ligadas às disposições contabilísticas do SNC e do CIRC.

Com estas alterações, prevê-se uma aproximação da fiscalidade à contabilidade, para tentar assim uma maior interligação entre as duas, e na qual exista uma menor diferença entre o apuramento do resultado líquido do exercício e o resultado apurado em termos fiscais.

5 – Bibliografia

Internet:

http://www.sncpt.com/default.aspx?action=ArticleViewer&target=470

http://www.otoc.pt/downloads/files/1263824090_36a38_contabilidade.pdf

Revista:

TOC 118 – Janeiro de 2010: "Gratificações de balanço no Sistema de Normalização Contabilística."

Livros:

Vários autores, "Técnicas administrativas", Porto Editora

Rodrigues, João; "Sistema de Normalização Contabilística Explicado", Porto Editora

6 – Anexos

Anexo 1:

Artigo 23.º

Gastos

1 - Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:

a) Encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação;
b) Encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias;
c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;
e) Encargos com análises, racionalização, investigação e consulta;
f) Encargos fiscais e parafiscais;
g) Depreciações e amortizações;
h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;
i) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;
j) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
l) Menos-valias realizadas;
m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

2 - Não são aceites como custos as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação.

3 - Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que:

a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º;
b) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

4 - Não são também aceites como custos ou perdas do exercício os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes custos ou perdas e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

5 - Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste artigo.

Anexo 2:

Artigo 42.º

Reconstituição de jazidas

1 - Os sujeitos passivos que exerçam a indústria extractiva de petróleo podem deduzir, para efeitos da determinação do lucro tributável, o menor dos seguintes valores, desde que seja investido em prospecção ou pesquisa de petróleo em território português dentro dos três períodos de tributação seguintes:

a) 30 % do valor bruto das vendas do petróleo produzido nas áreas de concessão efectuadas no período de tributação a que respeita a dedução;
b) 45 % da matéria colectável que se apuraria sem consideração desta dedução.

2 - No caso de não se terem verificado os requisitos enunciados no n.º 1, deve efectuar-se a correcção fiscal ao resultado líquido do período de tributação em que se verificou o incumprimento.

3 - A dedução referida no n.º 1 fica condicionada à não distribuição de lucros por um montante equivalente ao valor ainda não investido nos termos aí previstos.