European Journal of Applied Business Management, 4(3), 2018, pp. 142-156.

EJABM European Journal of Applied Business and Management

ISSN 2183-5594

Conceptual Paper

Os normativos contabilístico e fiscal nos subsídios a ativos não correntes

Submitted in 26, April 2018
Accepted in 28, September 2018
Evaluated by a double blind review system

MARIA DE LURDES RIBEIRO DA SILVA[1]
LILIANA IVONE DA SILVA PEREIRA[2]

Resumo

Objetivo: O objetivo central do trabalho é uma análise reflexiva à Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 22 – Subsídios e outros apoios das entidades públicas, no que respeita aos subsídios a ativos não correntes e a sua ligação aos procedimentos contemplados na lei fiscal, nomeadamente em matéria de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), plasmada no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Desenho/Metodologia/Abordagem: Trata-se de um estudo qualitativo através da realização de uma análise comparativa ao normativo contabilístico em matéria de subsídios e outros apoios das entidades públicas (NCRF 22) e o normativo fiscal (CIRC) na mesma matéria.

Resultados: Os subsídios a ativos não correntes devem ser reconhecidos quando exista segurança de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas e de que os mesmos serão recebíveis. Os mesmos reconhecem-se no capital próprio numa base líquida de imposto, muito embora não se enquadre em matéria de impostos diferidos. Subsequentemente, o valor do subsídio é imputado a resultados numa base sistemática durante o período necessário para serem balanceados com os gastos relacionados que se pretende que compensem (nomeadamente gastos de depreciações e amortizações). No que respeita ao tratamento fiscal, os subsídios respeitantes a ativos fixos tangíveis depreciáveis e aos ativos intangíveis amortizáveis são imputados ao lucro tributável na proporção da depreciação e amortização (respetivamente). Os subsídios para os ativos fixos tangíveis não depreciáveis e para os ativos intangíveis gerados internamente com vida indefinida são imputados a resultados durante o período em que os mesmos sejam inalienáveis (em caso de existência de cláusula de inalienabilidade), ou em 10 anos. Os subsídios relativos a ativos intangíveis adquiridos com vida útil indefinida são tributados em 20 anos.

Originalidade/valor: Por se tratar da análise a uma matéria que se conjuga nos âmbitos contabilístico e fiscal, consideramos que o mesmo contribui para um entendimento multidisciplinar no que respeita ao tratamento dos subsídios a investimentos. Essencialmente, contribui para um enriquecimento de conhecimentos académicos e técnicos nos âmbitos contabilístico e fiscal na matéria aqui apresentada. Num contexto de dificuldades para o tecido empresarial, os subsídios ao investimento são instrumentos de grande relevância cujo impacto se pode repercutir no crescimento, competitividade e

[1]Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. E-mail: lsilva@ipca.pt
[2] Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. E-mail: lpereira@ipca.pt

ISSN 2183-5594

rentabilidade das empresas. Nesse sentido, conhecer o enquadramento contabilístico e fiscal destes apoios públicos assume particular relevância para as empresas.

Limitações: A escassa literatura científica existente sobre o tema analisado limita a investigação. Da mesma forma, não permite um maior aprofundamento da revisão da literatura.

Palavras-chave: Subsídios; ativos não correntes; SNC; CIRC.

1. Introdução

O presente artigo expõe um estudo exploratório/descritivo em que foi analisada a NCRF 22 – Subsídios e outros apoios das entidades públicas e a legislação fiscal, em particular o CIRC, essencialmente no que se refere aos subsídios a ativos não correntes. Estes subsídios são, por norma, quantias atribuídas pelas autoridades governamentais, quer nacionais, quer comunitárias, em troca do cumprimento de determinadas condições relacionadas com a atividade operacional da entidade e que se enquadram nas linhas de desenvolvimento estratégico definidas por essas autoridades. Estes apoios visam ainda alinhar esforços da entidade com determinadas opções estratégicas, sendo, no âmbito da matéria que aqui abordamos, essencialmente a de incremento da capacidade produtiva, a de promoção do esforço de investigação, inovação e desenvolvimento, a melhoria da qualidade, a modernização e o acesso a novas tecnologias (Borges *et al*., 2014).

Particularmente em momentos de crise como aquela que as empresas atravessaram nos últimos anos, os apoios públicos ao investimento assumem grande relevância para as empresas podendo ter um forte impacto no seu crescimento, competitividade e rentabilidade. Nesse sentido, este trabalho apresenta-se de utilidade para diversos destinatários na esfera empresarial no sentido de, perante a possibilidade de recebimento de subsídios ao investimento, conhecerem o impacto contabilístico dos mesmos e as repercussões fiscais ao nível da tributação do rendimento. Esta utilidade é tanto maior perante a escassa existência de literatura científica sobre o tema, particularmente devido à dificuldade de obter dados das empresas sobre os subsídios para a realização de estudos mais detalhados uma vez que as empresas nem sempre se mostram abertas a divulgar dados contabilísticos e fiscais em geral e sobre os apoios públicos em particular.

Para que se cumpra o objetivo de análise contabilística e fiscal aos subsídios a ativos, dividimos o trabalho em três pontos: no primeiro procedemos a um enquadramento e revisão da literatura sobre o tema dos subsídios a ativos, nomeadamente uma abordagem à sua evolução recente nos âmbitos contabilístico e fiscal. O segundo ponto analisa o tema em matéria contabilística, incidindo sobre os principais preceitos contabilísticos contemplados na NCRF 22. O ponto terceiro faz uma análise do estatuído no CIRC em matéria de subsídios a ativos. Por fim, apresentam-se as principais conclusões da investigação realizada.

2. Enquadramento e revisão de literatura

A crescente globalização económica e financeira que se tem vindo a observar exigiu esforços de uma harmonização da regulamentação contabilística entre as normas dos dois principais organismos responsáveis pela publicação de normas contabilísticas: o IASB (organismo escolhido pela Comissão Europeia como orientador no processo de

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

harmonização global) e o FASB. Estes organismos procuram implementar um relato convergente, mas que vise a adequação ao contexto socioeconómico em que se inserem, e cada vez mais dissociado da fiscalidade (Costa, 2014).

Desde 1986, aquando da adesão de Portugal à União Europeia, que o nosso país beneficia de apoio financeiro comunitário regular, através das contribuições financeiras dos fundos comunitários. Estes fundos[1] visaram diminuir as diversas assimetrias socioeconómicas na Europa e promover uma política de coesão económica e social. No entanto, foi a partir de 1989 que Portugal beneficiou, de forma mais significativa, da política de coesão com a aplicação do primeiro Quadro Comunitário de Apoio (QCA) (Justino, 2013).

Apesar da evolução a que assistimos, continuamos a convergir para regras contabilísticas gerais, enquanto as políticas, economias e sistemas fiscal, legal e de financiamento continuam maioritariamente locais (Costa, 2014).

Com a publicação do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho e com a consequente revogação do Plano Oficial de Contabilidade (POC), para além da alteração da apresentação e da terminologia das demonstrações financeiras alteraram-se as políticas contabilísticas e os critérios de mensuração. Isto implicou o aumento da exigência e da complexidade, obrigando a obtenção de mais conhecimentos técnicos, mais minúcia na divulgação e qualidade do relato financeiro (Justino, 2013).

A NCRF 22 - Subsídios e outros apoios das entidades públicas tem por base a *International Accounting Standard* (IAS) 20 - *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*. A norma nacional tem por objetivo prescrever os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização de subsídios e de outros apoios das entidades públicas (NCRF 22, § 1). A norma aborda questões prementes relacionadas com os subsídios a ativos, nomeadamente, o momento em que se devam reconhecer os subsídios, o rendimento associado a esse subsídio e como contabilizar esses subsídios (Rodrigues, 2016). Em particular, esta norma começa por esclarecer o âmbito da sua aplicação e apresenta as principais definições dos termos mais relevantes usados no seu conteúdo. Seguidamente, apresenta os critérios de reconhecimento e de mensuração, inicial e subsequente, dos subsídios das entidades públicas. A norma prescreve ainda as regras de apresentação dos subsídios, assim como o tratamento contabilístico do caso particular do reembolso de subsídios.

De acordo com a IAS 20, os subsídios ao investimento podem ser contabilizados como dedução ao valor do ativo que se destinam a subsidiar ou como rendimento diferido. Contrariamente à IAS 20 do IASB, a NCRF 22 reconhece os subsídios a ativos nos capitais próprios (como detalharemos no ponto seguinte deste trabalho). A decisão da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) prendeu-se com a preocupação sobre o reconhecimento inicial dos subsídios. Esta preocupação revelava-se de extrema importância porque Portugal concorria com os diferentes países da União Europeia aos subsídios europeus e não existia harmonização no reconhecimento inicial dos mesmos. Neste sentido, alguns países eram beneficiados em termos de análise financeira aquando da atribuição dos mesmos (Azevedo e Oliveira, 2012). Assim, as empresas portuguesas estariam a ser prejudicadas na atribuição de subsídios, quando se comparavam os seus rácios financeiros (nomeadamente o de solvabilidade e de autonomia financeira) com entidades de outros países (nomeadamente Espanha, França e Bélgica) que não seguiam as disposições da IAS 20 e levavam estes subsídios diretamente a capitais próprios (Rodrigues, 2016). Até à entrada em vigor do SNC, um subsídio, quando atribuído, era integral e inicialmente reconhecido no passivo, numa conta de diferimentos. O subsídio apenas gerava um incremento nos capitais próprios consoante ia sendo transferido para

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

proveitos do exercício, na proporção do reconhecimento das amortizações do imobilizado relacionado (Azevedo e Oliveira, 2012).

Neste sentido, segundo estudos efetuados a empresas portuguesas que passaram a apresentar a contabilização inicial dos subsídios nos capitais próprios, as mesmas aumentaram as suas hipóteses de sucesso quando passaram a apresentar candidaturas a fontes de financiamento ou a determinados programas ou fundos europeus, pois estes exigem na maioria das vezes que as empresas apresentem percentagens ou valores mínimos em determinados rácios, nomeadamente o de autonomia financeira e o de solvabilidade (Justino, 2013; Teixeira *et al*., 2015). Assim, se o objetivo era não penalizar as entidades nacionais no apuramento de indicadores económico-financeiros, pode concluir-se que o objetivo foi atingido com sucesso (Justino, 2013). Mesmo assim, esta posição da CNC foi posta em causa por alguns autores (nomeadamente Costa e Alves, 2014).

No que respeita à fiscalidade, a determinação do lucro tributável, das pessoas coletivas e outras entidades sujeitas ao seu apuramento, tem como ponto de partida a contabilidade, conforme se retira do exposto no n.º 1 do artigo (art.º) 17º do CIRC. Em Portugal não existe, de facto, uma identificação total entre contabilidade e fiscalidade, sendo certo que também não se verifica existir uma separação total. Assim, no essencial, é adotada uma solução intermédia, porventura mais sensata e realista, de fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correções (positivas ou negativas) de acordo com o disposto nas normas do CIRC, as quais têm subjacentes os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade – "método de dependência parcial". As relações entre contabilidade e fiscalidade em Portugal seguem o "método da dependência parcial", ou seja, tal como se evidencia no texto, a fiscalidade, ou melhor, a tributação encontra-se dependente da contabilidade, pois a tributação parte do resultado contabilístico, mas apenas parcialmente porque àquele resultado são efetuados inúmeros ajustamentos fiscais. O próprio preâmbulo do CIRC, no ponto 10, salienta que *"as relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, 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 - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade."*. Tendo em consideração esta relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade, a transição do POC para o SNC conduziu também a alterações fiscais, designadamente através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho que alterou o CIRC adaptando-o às novas regras do SNC. Diz o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho que *"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 (...). 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*.". Saliente-se, desde logo, a preocupação do legislador em aproximar (conciliar) a contabilidade e a fiscalidade, em várias áreas, e também ao nível do tratamento dos subsídios para ativos.

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

3. A contabilidade dos subsídios não reembolsáveis a ativos não correntes

A contabilização dos subsídios deve atender aos procedimentos previstos na NCRF 22 – Subsídios e outros apoios das entidades públicas. Esta norma refere no seu parágrafo (§) 4 que subsídios das entidades públicas são auxílios na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade. Define ainda que subsídios relacionados com ativos são os que a condição primordial é a de que a entidade deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir ativos a longo prazo. Este encorajamento serve para a entidade investir em ativos que normalmente não o teria feito se o apoio não fosse proporcionado (§5).

Em termos de reconhecimento terá, em primeiro lugar, que se identificar o momento em que esse subsídio deve ser inicialmente reconhecido nas demonstrações financeiras. No balanço, o subsídio deve ser inicialmente reconhecido quando exista segurança de que a entidade cumprirá as condições a ele associadas e de que os mesmos serão recebíveis, independentemente de ainda não ter sido efetivamente recebido (§§8-9). Para determinar o momento do reconhecimento inicial do subsídio, a entidade deve efetuar julgamentos sobre a sua capacidade para cumprir as condições associadas ao subsídio atribuído, ainda que se tratem de objetivos a alcançar em períodos futuros, nomeadamente a execução do investimento proposto na candidatura ao subsídio[2]. Ultrapassado esse requisito, a aprovação da atribuição do apoio financeiro pela entidade gestora da medida de apoio, é prova de cumprimento dos critérios de reconhecimento do subsídio, pelo que, o mesmo pode ser reconhecido no balanço nesse período.

O tratamento contabilístico dos subsídios não reembolsáveis, nomeadamente o reconhecimento e apresentação nas demonstrações financeiras pressupõe ainda que se atenda ao balanceamento entre rendimentos e gastos, devendo o subsídio ser reconhecido nos rendimentos do período, numa base sistemática durante o período necessário para serem balanceados com os gastos relacionados que se pretende que compensem (§14). Este é o requisito para a sua apresentação na demonstração dos resultados.

A NCRF 22 vem reforçar a necessidade de a imputação dos subsídios a rendimentos ser feita respeitando o pressuposto do acréscimo (atendendo à NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras), e não na base dos respetivos recebimentos. Assim, o cumprimento do pressuposto do acréscimo requer que o subsídio seja reconhecido independentemente do momento do seu recebimento.

Em termos de apresentação nas demonstrações financeiras, os subsídios não reembolsáveis relacionados com a aquisição ou produção de um ativo fixo tangível ou intangível (também conhecidos como subsídios ao investimento), devem ser apresentados como componente do capital próprio e imputados como rendimentos do período numa base sistemática e racional durante a vida útil do ativo (§23). Ainda no que a apresentação diz respeito, refere o §24, que a demonstração dos fluxos de caixa deve divulgar separadamente a compra dos ativos e o recebimento do subsídio que lhe está associado, permitindo que seja mostrado o investimento bruto em ativos.

Centremo-nos agora na contabilização dos subsídios relacionados com ativos prevista no normativo nacional.

Relativamente ao reconhecimento inicial dos subsídios, a NCRF 22 (§8) refere que os subsídios das entidades públicas, incluindo os não monetários pelo justo valor, só devem

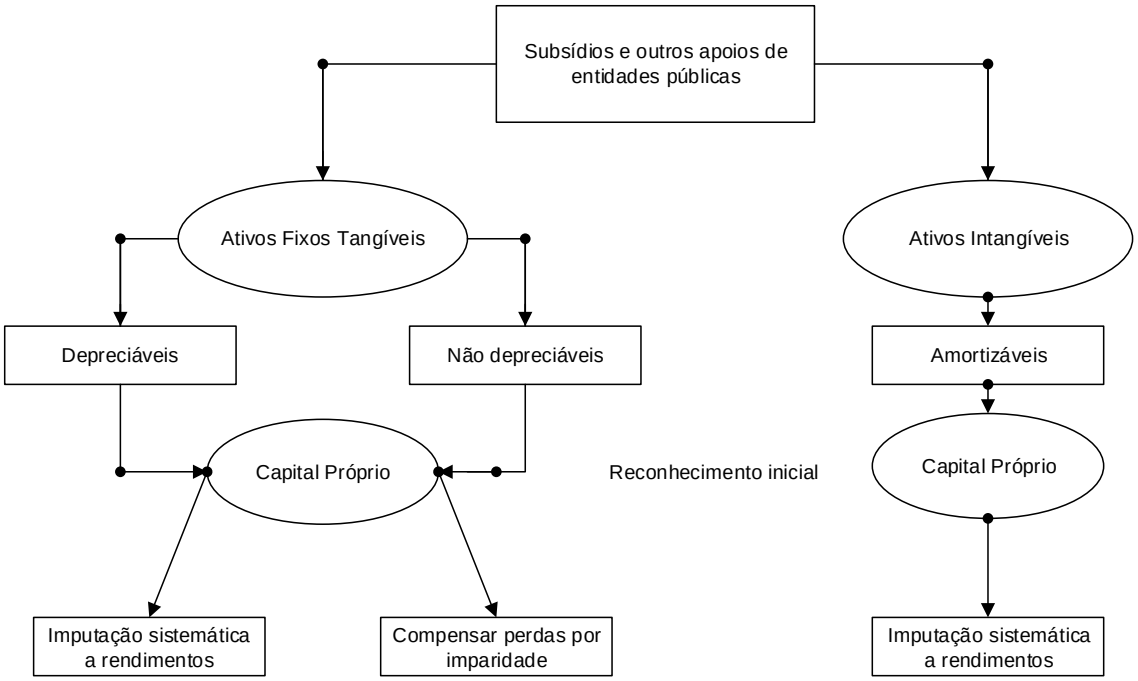
EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

ser reconhecidos após existir segurança de que: a) a entidade cumprirá as condições a eles associadas; e b) os subsídios serão recebidos.

O §12 da norma em estudo refere que os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis e ativos intangíveis amortizáveis devem ser inicialmente reconhecidos nos capitais próprios, sendo subsequentemente imputados a rendimentos na proporção dos gastos que se pretende que eles compensem (alínea a) §12). Este reconhecimento é reforçado no §14 da mesma norma. No caso de ativos fixos tangíveis não depreciáveis serem subsidiados, no reconhecimento subsequente dever-se-á manter este montante nos capitais próprios, a não ser que sobre os mesmos se registem perdas por imparidade, sendo, neste caso, transferido para rendimentos a parcela necessária para compensar esse gasto (alínea b) §12). Também no caso de serem incorridos gastos para o cumprimento de certas obrigações associadas aos ativos não depreciáveis, deverá o subsídio ser imputado a rendimentos durante os períodos necessários para suportar os gastos no cumprimento de tais obrigações (§16).

Apresenta-se abaixo esquematicamente o reconhecimento inicial e subsequente dos subsídios a ativos não correntes, previsto no §12 da NCRF 22, o qual foi alterado pelo Aviso n.º 8256/2015, de 29 de julho. Esta alteração deveu-se essencialmente à significativa alteração à NCRF 6 – Ativos intangíveis, nos seus §§105 e 106, passando a ser amortizáveis os ativos intangíveis com vida útil indefinida[3].

Figura 1. Reconhecimento inicial e subsequente dos subsídios a ativos não correntes



Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2010).

O reconhecimento dos subsídios nos capitais próprios está previsto ainda no código de contas do SNC através da conta 593 – Subsídios[4].

Segundo a nota de enquadramento à referida conta, a mesma inclui os subsídios associados com ativos, que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para a conta 7883 - Imputação de subsídios para investimentos, à medida em que forem contabilizadas

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

as depreciações/amortizações do investimento a que respeitem. Este enquadramento deixa claro o que é referido nos §12 e 14 da NCRF 22. No entanto, a Portaria nº 218/2015 de 23 de julho que republicou o Código de Contas do SNC, acrescentou a esta nota de enquadramento uma contabilização específica nos subsídios: "*aquando do seu registo inicial, o subsídio prefigura um aumento nos benefícios económicos durante o período contabilístico que resulta em aumento do capital próprio. Porém, e uma vez que os subsídios estão sujeitos a tributação, o aumento do capital próprio apenas se circunscreve à quantia do subsídio (a registar a crédito da conta 5931 - Subsídios atribuídos, por débito de meios financeiros líquidos ou de uma subconta da conta 278 - Outros devedores e credores), deduzida da quantia do imposto que lhe está associado (a registar a débito da conta 5932 - Ajustamentos em subsídios, por crédito de uma subconta da conta 278 - Outros devedores e credores). Em cada um dos períodos subsequentes em que o subsídio é reconhecido como rendimento nas demonstrações dos resultados, é também reconhecido o correspondente imposto, sendo, então, debitada a conta 5931 - Subsídios atribuídos por crédito da conta 7883 - Imputação de subsídios para investimentos e creditada a conta 5932 - Ajustamentos em subsídios por débito da subconta da conta 278 - Outros devedores e credores*".

É entendimento da CNC que esta contabilização não se enquadra no reconhecimento de impostos diferidos. De facto, a contabilização ditada na referida nota de enquadramento não se coaduna com o reconhecimento no âmbito dessa matéria, pois não prevê a utilização da conta 274 – impostos diferidos, a qual, segundo a nota de enquadramento à respetiva conta, "*regista os ativos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias dedutíveis e os passivos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis, nos termos estabelecidos na NCRF 25 - Impostos sobre o Rendimento*". No entanto, o que nos parece estar em causa é a não contabilização na conta 274 – impostos diferidos, mas antes na conta 278 – Outros devedores e credores, de uma situação que mais não é do que o reconhecimento de um facto que resulta do reconhecimento da consequência fiscal que ocorrerá no futuro, por efeito das transações e outros acontecimentos da entidade no período. Assim, está-se a reconhecer o imposto de acordo com o regime do acréscimo ou periodização económica, o que contribui para a melhoria da relevância das demonstrações financeiras, na medida em que divulga o imposto corrente e as consequências fiscais futuras das transações e outros acontecimentos das entidades ocorridos no período.

De facto, esta é uma problemática que tem sido amplamente debatida pelas posições divergentes que têm sido tomadas: em 26 de maio de 2010 a CNC emitiu a FAQ (*Frequently Asked Questions*) nº 13 sobre a existência ou não de impostos diferidos relacionados com subsídios a ativos fixos tangíveis/intangíveis depreciáveis/amortizáveis. Assim, considerou a CNC nesta data que "*a existência de subsídios atribuídos à entidade não traduz um aumento do capital próprio absoluto, uma vez que os mesmos são sujeitos a tributação. Consequentemente, a quantia contratualizada com a entidade gera um enriquecimento da mesma quanto à parcela líquida de imposto e também a necessidade de efetuar o reconhecimento do passivo fiscal (passivo por imposto diferido) que lhe está associado. Os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida são imputados numa base sistemática como rendimentos durante os períodos necessários para balanceá-los com os gastos relacionados que se pretende que eles compensem…Quanto aos subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida, o tratamento dos impostos diferidos correlacionados é semelhante ao descrito anteriormente*…". No

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

entanto, em 15 de abril de 2013, vem a CNC refazer a resposta dada três anos antes para entender que os subsídios relacionados com estes ativos não originam impostos diferidos, pela consideração de que "*a forma de reconhecimento dos subsídios relacionados com ativos (em capital próprio) que foi acolhida no SNC se diferencia das normas internacionais de contabilidade, suscitando dificuldades de enquadramento em matéria de impostos diferidos e que, no caso de subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida, o período de reconhecimento contabilístico do subsídio como rendimento e o momento da sua tributação coincidem, decidiu a CNC reanalisar a questão, e rever o seu entendimento,…*". Assim, nesta resposta entendeu a comissão que no que respeita a subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis depreciáveis e intangíveis com vida útil definida "*a quantia escriturada dos ativos com que os subsídios se relacionam é igual à base fiscal desse ativo (vidé § 5 da NCRF 25). Por conseguinte, não existe qualquer diferença temporária tributável (vidé § 5 da NCRF 25) e, logo, não há lugar ao reconhecimento de qualquer passivo por impostos diferidos (vidé § 5 da NCRF 25)".* Nesta resposta, a CNC apresenta como proposta de classificação a criação de subcontas de capitais (na conta 593) ao aconselhar *"criar na conta 593 – subsídios e doações as subcontas: 5931 – Subsídios atribuídos e 5932 – Ajustamentos em subsídios*". Na mesma resposta, e quanto aos subsídios relacionados com ativos fixos tangíveis não depreciáveis e intangíveis com vida útil indefinida, entende a CNC que "*no período do reconhecimento inicial do subsídio e seguintes, há lugar ao reconhecimento de imposto nos termos do art.º 22.º do CIRC, independentemente de o subsídio ser reconhecido como rendimento na demonstração dos resultados*", deste modo "*ocorrerá uma diferença temporária tributável sempre que o rendimento relevante para fins fiscais seja diferente do rendimento contabilístico. Assim, haverá lugar ao reconhecimento de um passivo por impostos diferidos*", sugerindo para estes ativos a utilização da conta 2742 – passivos por impostos diferidos[5].

De facto, a CNC parece manter hoje a posição tomada na resposta dada em 15 de abril de 2013 de que os subsídios a ativos fixos tangíveis/intangíveis depreciáveis/amortizáveis não prefiguram a existência de passivos por impostos diferidos, contrariando a resposta de 26 de maio de 2010, na qual a opinião foi a de que esta matéria gera o reconhecimento de impostos diferidos.

Os subsídios das entidades públicas podem ainda tomar a forma de transferência de um ativo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da entidade. A mensuração destes ativos e do subsídio que lhe está associado será ao justo valor (§22).

Quando a entidade passe a ter a obrigação de efetuar a restituição da totalidade ou de parte do subsídio atribuído, que tenha sido inicialmente considerado não reembolsáveis deve proceder ao tratamento contabilístico previsto no § 26 da NCRF 22. Neste caso, deverá aplicar-se a NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, ou seja, com tratamento prospetivo, que origina afetação aos resultados do período ou de períodos futuros, e não a correções de resultados de períodos anteriores, devendo o reembolso ser registado, em primeiro lugar, em contrapartida de qualquer crédito diferido que exista. Caso o reembolso exceda tal crédito, ou caso não exista, deverá ser reconhecido imediatamente em gastos[6].

A norma refere ainda que os subsídios que compensem gastos incorridos num período anterior devem ser reconhecidos como rendimentos no período em que o subsídio se tornar recebível (§20)[7].

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

No que respeita à divulgação, estão vertidas no modelo do Anexo as exigências de prestação de informação contabilística sobre esta matéria[8]. Assim, será de apresentar, no mínimo, informação sobre a política contabilística adotada para os subsídios das entidades públicas; a natureza e extensão dos subsídios reconhecidos nas demonstrações financeiras e indicação de outras formas de apoio de que se beneficiou; e, relevar as evidencias que permitam concluir que a entidade cumpriu ou cumprirá as condições associadas à atribuição do subsídio.

4. Os subsídios a ativos não correntes e o CIRC

Daqui em diante dedicaremos a nossa atenção ao tratamento fiscal dos subsídios a ativos não correntes atendendo ao normativo fiscal nacional atualmente em vigor, relevando para segundo plano quer os normativos internacionais, quer os nacionais já revogados.

Conforme já referimos, o Estado português não seguiu no SNC a norma internacional acerca dos subsídios das entidades públicas pois nesta, os subsídios são registados como um passivo e naquele são um elemento positivo do capital próprio, beneficiando, deste modo, os rácios de que as empresas carecem para alcançar os patamares de obtenção de subsídios, tendo a norma fiscal sido escrita em consonância (Jesus e Jesus, 2016). Entre a relação da contabilidade com a fiscalidade, conforme já demos conta também, o sistema fiscal português, à semelhança do que aconteceu com a generalidade dos países da Europa continental, adotou um modelo de dependência parcial mediante conexão formal com ajustamento extracontabilístico do lucro comercial, o que na prática significa que devem ser utilizados pelo fisco maximamente os elementos da contabilidade.

No que respeita ao tratamento fiscal dos subsídios, o CIRC apenas contém um artigo, especificamente, dedicado a esta matéria: o art.º 22.º e, este preceito, apenas trata os subsídios relacionados com ativos não correntes. Começamos por salientar que existe atualmente uma grande convergência de procedimentos contabilístico-fiscais no que concerne aos subsídios atribuídos às empresas. Na verdade, tendo o CIRC adotado um conceito de lucro que consiste na diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação[9], com as correções estabelecidas no código, os subsídios quer sejam ou não destinados à exploração serão sempre de tributar, quer por via do resultado líquido, quer por via de variações patrimoniais positivas.

Em primeiro lugar, salientamos que no CIRC verifica-se a ausência de uma definição de subsídio. O mesmo acontecia no POC; agora, no SNC, a NCRF 22 apresenta o conceito de "subsídios das entidades públicas".

A este respeito, poderemos ter em consideração os contributos da jurisprudência, designadamente o acórdão do TCAS, de 27/01/2009 – processo 02543/08: "*Não se encontrando legalmente definido na legislação contabilística e fiscal o conceito de subsídio, deve, assim, ser tido em atenção o sentido que o mesmo assume nos ramos do direito onde tem sido densificado - a saber, no direito económico e penal económico. Em nenhum destes ramos de direito assume relevância para o conceito de subsídio o facto de a entidade que o concede pertencer à administração indireta privada do Estado, ou à administração pública clássica. Tendo a atribuição patrimonial em apreço sido efetuada à custa de fundos públicos, destinada a fins desenvolvimentistas de interesse público e inexistindo uma prestação sinalagmática e obrigação de reembolso por parte do particular, encontram-se reunidos os pressupostos para a sua qualificação como subsídio."*

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

Salienta-se, ainda, que os subsídios das entidades públicas podem tomar a forma de um ativo não monetário (terrenos, etc…). Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do ativo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o ativo por esse justo valor.

Apesar do presente artigo tratar apenas dos subsídios a ativos não correntes, não queremos deixar de notar que relativamente aos subsídios ou subvenções destinadas à exploração ou relacionados com rendimentos, os mesmos devem ser considerados como proveitos a incluir no resultado líquido do período num ou mais exercícios (art.º 20.º, n.º 1 al. j) e art.º 18.º, n.º 1) – princípio da especialização dos exercícios. Contabilisticamente, estes subsídios são contabilizados na conta 751 ou eventualmente diferidos parcialmente quando digam respeito a mais que um período. Entende-se que inclui as verbas destinadas a compensar excessos de gastos de exploração ou insuficiências de rendimentos de exploração. Aqui se incluem, designadamente, os subsídios à formação e os subsídios para a criação de postos de trabalho.

Relativamente aos subsídios a ativos não correntes, tratando-se de subsídios não destinados à exploração assumem particular relevância os subsídios não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis. Apesar de contabilisticamente terem passado a constituir variações patrimoniais positivas (porque reconhecidos em capital próprio), estes subsídios continuaram a ter o mesmo tratamento fiscal.

Com a reforma do IRC levada a cabo em 2014 (Lei 2/2014, de 16 de janeiro), o art.º 22.º do CIRC sofreu alterações no sentido de passar a acolher o tratamento fiscal a dar aos subsídios que respeitem a ativos intangíveis sem vida útil definida e aos subsídios relativos a propriedades de investimento e a ativos biológicos não consumíveis, mensurados pelo modelo do justo valor, no seguimento da introdução, pela mesma reforma, do art.º 45.º-A no CIRC.

Assim, em termos fiscais, e de acordo com o art.º 22.º do CIRC, temos atualmente o seguinte regime fiscal:

Subsídios respeitantes a ativos depreciáveis ou amortizáveis (al. a) do n.º 1 do art.º 22.º).Será rendimento, nos termos da alínea a) do n.º 1 daquele artigo, e como tal incluído no lucro tributável a parte do subsídio na proporção da depreciação/amortização calculada sobre o valor de aquisição/produção do bem durante o período de vida útil. Desta forma, a parte a considerar como rendimento terá sempre como limite mínimo a que proporcionalmente corresponder à quota mínima de reintegração ou amortização, i.e., a correspondente a metade da taxa máxima fixada segundo o método das quotas constantes (n.º 2 do art.º 22.º), conforme n.º 4 do art. 31.º-A do CIRC. Neste caso, o tratamento não difere muito do enquadramento contabilístico pelo que, em princípio, não será feita nenhuma correção fiscal (a não ser que contabilisticamente seja utilizada uma taxa de amortização e de reconhecimento do subsídio inferior à taxa mínima aceite fiscalmente, caso em que será necessário acrescer no campo 752 da declaração Modelo 22 a parte do subsídio não reconhecido contabilisticamente – correspondente à diferença entre a taxa de amortização utilizada contabilisticamente e a taxa mínima de amortização fiscal).

Quando os subsídios respeitem a ativos intangíveis sem vida útil definida, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na proporção prevista no art.º 45.º-A (al. b) do n.º 1 do art.º 22.º).

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

De acordo com o art. 45.º-A, introduzido no CIRC pela Lei 2/2014 (reforma do IRC), passou a ser aceite como gasto fiscal, em partes iguais, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial, o custo de aquisição dos seguintes ativos intangíveis quando reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo[10]:

a) Elementos da propriedade industrial tais como marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e que não tenham vigência temporal limitada;

b) O *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais.

Assim, os subsídios relacionados com estes ativos devem ser fiscalmente considerados em 20 anos (1/20 em cada ano).

Sobre esta temática em particular veja-se Silva e Pereira (2017). Conforme referem as autoras, o ativo é levado a gasto fiscal proporcionalmente durante 20 anos e o subsídio que lhe esteja associado é reconhecido em rendimentos na mesma proporção. Uma vez que o tratamento contabilístico é diferente, o reconhecimento do gasto e do rendimento fiscal é feito extracontabilisticamente através de correções fiscais no quadro 07 da declaração Modelo 22 (o gasto, na proporção de 1/20 nos termos do art.º 45.º-A do CIRC, é deduzido no campo 792 do quadro 07 da declaração Modelo 22; o subsídio, na proporção de 1/20 conforme decorre do art.º 22.º, n.º 1, al. b) do CIRC, é acrescido no campo 702 do quadro 07 da declaração Modelo 22)[11].

Quando os subsídios respeitem a propriedades de investimento e a ativos biológicos não consumíveis, mensurados pelo modelo do justo valor, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído, independentemente do recebimento, na proporção prevista no art.º 45.º-A (ou seja, durante 20 anos, 1/20 em cada ano) (al. c) do n.º 1 do art.º 22.º).

Quando os subsídios não respeitem aos ativos referidos nos pontos anteriores, devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam 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 (al. d) do n.º 1 do art.º 22.º).

Neste caso, poderão considerar-se duas hipóteses:

1) Aos bens estar associada uma cláusula temporária de inalienabilidade - neste caso o subsídio será incluído no lucro tributável em frações iguais durante o período em que os bens não serão alienáveis por força da lei ou contrato;

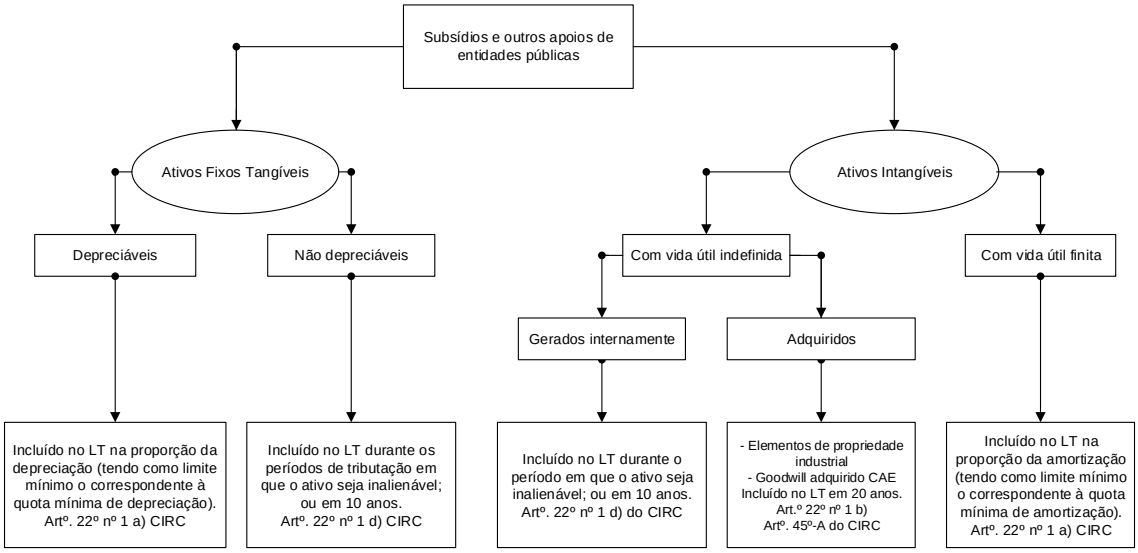
EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

2) Aquela cláusula não existir e, como tal, tratar-se de bens do ativo alienáveis, caso em que o subsídio será incluído no lucro tributável em frações iguais durante um período de 10 anos, sendo o primeiro o ano do recebimento.

Note-se que, no que respeita aos subsídios relacionados com ativos intangíveis gerados internamente sem vida útil definida, fiscalmente, no nosso entendimento, serão de enquadrar na alínea d) do n.º 1 do art.º 22.º do CIRC, ou seja, não estando enquadrados nas alíneas anteriores, os mesmos serão incluídos no lucro tributável durante 10 anos, caso não exista cláusula de inalienabilidade (se esta existir serão de considerar em partes iguais durante o período de inalienabilidade). Neste caso, será de utilizar também o campo 702 do quadro 07 da declaração Modelo 22.

Apresentamos de seguida esquematicamente o exposto anteriormente no que se refere ao enquadramento fiscal dos subsídios a ativos.

Figura 2. Enquadramento fiscal dos subsídios a ativos não correntes



Fonte: Elaboração própria.

Finalmente, queremos salientar que, apesar de os subsídios que contabilisticamente passaram a ser reconhecidos em contas de capital não estarem excecionados no art.º 21.º do CIRC no âmbito do regime das variações patrimoniais positivas, é nosso entendimento que será de se sobrepor, neste caso, a disciplina específica aplicável aos subsídios resultante do art.º 22.º do CIRC. Isto é, será de dar diretamente ao subsídio o tratamento que fiscalmente lhe corresponder tendo em consideração o que para cada subsídio em particular prevê o art.º 22.º. De outra forma, teria que se considerar em primeiro lugar a variação patrimonial positiva na totalidade (no campo 701 do Quadro 07 da Declaração Modelo 22 de IRC) e depois fazer as correspondentes correções fiscais no sentido de deixar à tributação em cada ano apenas a parte do subsídio correspondente ao tratamento fiscal que lhe está associado. Veja-se que é no sentido da nossa interpretação que disciplina a Autoridade Tributária ao apresentar, na descrição dos campos do Quadro 07 da Declaração Modelo 22, nomeadamente na relativa ao Campo 702, que aí será de incluir

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

"variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte[12] do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]".

5. Conclusões

Subsídios são auxílios concedidos por entidades públicas que visam fomentar o desenvolvimento de uma atividade. No âmbito do que aqui exploramos, a concessão destes subsídios visa a realização de investimentos para um aumento ou melhoria da capacidade produtiva de uma entidade, das suas ações de investigação e desenvolvimento, das tecnologias que aplica ou o seu lançamento em ações de modernização.

Em termos contabilísticos esta matéria está contemplada na NCRF 22 - Subsídios e outros apoios das entidades públicas, a qual prescreve os procedimentos que uma entidade deve aplicar na contabilização de subsídios e de outros apoios das entidades públicas. Esta NCRF identifica que os subsídios são apresentados nos capitais próprios do balanço quando exista segurança de que a entidade cumprirá as condições associadas à obtenção do subsídio e de que o mesmo será recebível. Na demonstração dos resultados a norma pressupõe que se atenda ao balanceamento entre rendimentos e gastos, devendo o subsídio ser reconhecido nos rendimentos do período, numa base sistemática durante o período necessário para serem balanceados com os gastos relacionados que se pretende que compensem. Caso se trate de ativos fixos tangíveis não depreciáveis, os mesmos serão mantidos em capitais próprios, exceto se necessário compensar perdas por imparidade associadas ao ativo.

As relações entre contabilidade e fiscalidade em Portugal seguem o "método da dependência parcial", ou seja, a tributação encontra-se dependente da contabilidade, pois parte do resultado contabilístico, mas apenas parcialmente porque àquele resultado são efetuados inúmeros ajustamentos fiscais. Também no que concerne aos subsídios atribuídos às empresas existe uma grande convergência de procedimentos contabilístico-fiscais. Em termos do CIRC, e apesar de não existir uma definição de subsídio, o art.º 22º dedica-se à tributação dos subsídios a ativos não correntes. Segundo o preceituado na lei fiscal, os subsídios para ativos fixos tangíveis/intangíveis depreciáveis/amortizáveis são imputados ao lucro tributável na proporção da depreciação/ amortização. Os subsídios para ativos fixos tangíveis não depreciáveis e para ativos intangíveis gerados internamente com vida útil indefinida são imputados a resultados durante o período em que os mesmos sejam inalienáveis (em caso de existência de cláusula de inalienabilidade nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos), ou, no caso de se tratar de ativos alienáveis, em 10 anos. Os ativos intangíveis adquiridos com vida útil indefinida são incluídos no lucro tributável durante 20 anos.

Sendo os registos contabilísticos a base para o apuramento do lucro tributável, as diferenças encontradas são sempre de se efetuar extracontabilisticamente, mais concretamente através dos ajustamentos contemplados no quadro 07 da declaração modelo 22.

Este trabalho procura contribuir para um entendimento mais abrangente no que respeita ao tratamento dos subsídios a ativos, essencialmente através da análise conjunta aos aspetos contemplados nos preceitos contabilísticos nacionais e em matéria fiscal de imposto sobre o rendimento.

EJABM European Journal of Applied Business and Management
ISSN 2183-5594

Notas

[1] Fundos Estruturais e o Fundo de Coesão.

[2] Tal como decorre do § 26 da NCRF 4 - "Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros", o uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não diminui a sua fiabilidade, devendo ser objeto de revisões periódicas.

[3] A CNC divulgou o entendimento de que estes ativos reconhecidos antes de 1/1/2016 devem ser amortizados, a partir dessa data, pelo período máximo de 10 anos.

[4] Relembre-se que os registos contabilísticos preconizados no POC para os subsídios para investimentos amortizáveis, aquando da sua atribuição, eram contabilizados a débito na conta 268 – Devedores e Credores e a crédito pela conta 2745 – Subsídios para Investimentos. Aquando do recebimento eram contabilizados na conta 12 – Depósitos à Ordem, em contrapartida da conta 268 – Devedores e Credores. Enquanto que a afetação sistemática do subsídio a resultados passava pelo débito da conta 2745 – Subsídios para Investimentos e pelo crédito da 7983 – Proveitos e Ganhos Extraordinários.

[5] Propondo a CNC a contabilização na conta 5931 – subsídios atribuídos a crédito pelo subsídio atribuído e o débito da conta 5932 – ajustamento em subsídios será por contrapartida a crédito da conta 2742 – Passivos por impostos diferidos. A proporção do imposto diferido é anulada por débito da conta 2742 – passivos por impostos diferidos e crédito da 5932 – ajustamento em subsídios.

[6] Se o reembolso exceder o saldo da conta 593- subsídios (ou este não existir), o reembolso será registado a débito da conta 296- provisões para contratos onerosos (se existir) e/ou da conta 6888 - Outros não especificados (Azevedo e Oliveira, 2012).

[7] Devendo divulgar-se tal facto.

[8] Para além das exigências de cumprimento de regras e procedimentos em matéria de informação e publicidade referentes a apoios comunitários, nomeadamente financiamentos no âmbito do Portugal 2020.

[9] O sistema fiscal português adotou, definitivamente, desde a reforma da tributação do rendimento de 1989 e a consequente criação do CIRS e CIRC, a teoria do rendimento-acréscimo, abandonando o conceito mais restrito de rendimento inerente à teoria da fonte face à transposição da tributação cedular para a tributação global e unitária. O conceito de rendimento-acréscimo é, nestes termos, o que melhor reflete o alcance constitucional do princípio da capacidade contributiva, na medida em que nos apresenta a conceção de rendimento com maior amplitude, face à intenção de alargar a base de incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, aferido pela variação líquida do seu património. Nessa medida esta conceção de rendimento integra o próprio rendimento-fonte ao qual ainda soma os acréscimos patrimoniais de caráter ocasional e extraordinário (rendimentos provenientes de fontes não duráveis e, por tal, não incluídos no rendimento-fonte, tais como as mais-valias e menos-valias realizadas, as indemnizações, subsídios, ganhos de jogo, etc.), desassociados de qualquer requisito de periodicidade e provenientes ou não de qualquer categoria de produção tradicional (terra, capital, trabalho).

[10] Excluem-se deste regime os ativos intangíveis adquiridos no âmbito de operações de fusão, cisão ou entrada de ativos, quando seja aplicado o regime especial previsto no art.º 74.º; o *goodwill* respeitante a participações sociais; os ativos intangíveis adquiridos a entidades residentes em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente

ISSN 2183-5594

mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

[11] Sem prejuízo das correções fiscais necessárias a eliminar do resultado os lançamentos contabilísticos associados.

[12] Sublinhado nosso.

Referências bibliográficas

Azevedo, G. e Oliveira, J. (2012). Revisão das Normas Contabilísticas. Sebenta de formação à distância da OCC (DIS2812).

Borges, A., Rodrigues, A. e Rodrigues, R. (2014). Elementos de contabilidade Geral. 26ª edição. Lisboa: Áreas Editora.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de novembro. Última atualização pela Lei 114/2017 de 29 de dezembro.

Costa, A.S. (2014). A adoção do justo valor nos ativos não financeiros – Evidência Empírica de 2010 a 2012 de 5 países europeus. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão. Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Costa, C.B e Alves, G.C. (2014). Contabilidade Financeira. 9ª Edição. Rei dos Livros.

Gomes, J. e Pires, J. (2010). SNC - Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e Prática. 3º Edição. Porto: Vida Económica.

Jesus, J. R. e Jesus, S. R. (2016). Contabilidade e Fiscalidade, Sempre. Revisores e Auditores, abril/junho 2016, pp. 24-29.

Justino, S.J. (2012). O Impacto da NCRF 22 - Norma Contabilística dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo: Uma Análise Comparada. Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre na área de Contabilidade e Finanças. Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém.

Rodrigues, J. (2016). SNC Explicado, 6ª Edição. Porto: Porto Editora.

Silva, M.L. e Pereira, L.I. (2017). Ativos intangíveis: tratamento contabilístico e fiscal. Contabilista, 221, pp. 36-41

Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro – Aviso n.º 8256/2015 de 29 de julho.

Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Código de Contas – Aviso n.º 218/2015 de 23 de julho.

Teixeira, J.M., Silva, A.F. e Santos, M.J. (2015). Implicações no Capital Próprio da Atual Contabilização dos Subsídios Relacionados com Ativos. Evidência de uma Amostra de Empresas do Setor Agrícola Português. E3 – Revista de Economia, Empresas e Empreendedores na CPLP, 1(1), pp. 49-54.