

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do IRC
Artigo:	43.º
Assunto:	Enquadramento fiscal de variação patrimonial negativa decorrente da alteração da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais
Processo:	2013 002764 (PIV 5839), sancionado por despacho de 2013-12-05, do Diretor-Geral
Conteúdo:	Uma empresa de seguros procedeu, até 31 de dezembro de 2012, ao diferimento dos desvios atuariais determinados de acordo com o método do corredor, ou seja, os ganhos e perdas atuariais não reconhecidos, que excediam 10% do maior entre o valor atual das responsabilidades e o justo valor dos ativos do fundo, eram registados por contrapartida de resultados, pelo período correspondente à vida útil remanescente dos colaboradores no ativo.

Em 1 de janeiro de 2013 essa empresa procedeu à alteração da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos aos planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefício definido, passando a reconhecê-los por contrapartida de reservas.

Pretendia-se saber qual o enquadramento fiscal a dar à variação patrimonial negativa, registada no período de 2013, decorrente da alteração da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefício definido, nos termos previstos na Norma Internacional de Contabilidade 19 – Benefícios dos empregados (IAS 19), designadamente, os decorrentes da eliminação do método do corredor.

Mais concretamente, pretendia-se saber se esta variação patrimonial negativa podia ou não ser deduzida ao lucro tributável, nos termos do regime transitório previsto no artigo 183.º da Lei n.º64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento de Estado para 2012), ou se podia ser deduzida, na parte que excedesse o limite previsto no n.º2 do artigo 43.º do Código do IRC (CIRC), no período de tributação em que as importâncias relativas a pensões ou outros benefícios pós-emprego de benefício definido fossem pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários, nos termos do n.º12 do artigo 18.º do CIRC.

Em 2011.06.16, o International Accounting Standards Board (IASB) emitiu emendas à IAS 19, incluindo a eliminação da opção pelo método do corredor, passando os ganhos e perdas atuariais a ser reconhecidos diretamente em capitais próprios e obrigando as entidades a reconhecer as variações ocorridas nos ativos do fundo e nas responsabilidades com planos de benefício definido no período a que se referem. A norma é de aplicação obrigatória para períodos iniciados em ou após 1 de janeiro de 2013, sendo, no entanto, dada a possibilidade de adoção antecipada.

Com o Orçamento de Estado para 2012 é estabelecido um regime transitório de dedução para as variações patrimoniais negativas registadas no período de tributação de 2011, decorrentes da alteração, nos termos previstos na IAS19, da política contabilística de reconhecimento dos ganhos e perdas atuariais relativos a planos de pensões e outros benefícios pós-emprego de benefício definido, respeitantes a contribuições efetuadas nesse período ou em períodos de tributação anteriores.

De acordo com esse regime, essas variações patrimoniais não concorrem para os limites estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 do artigo 43.º do CIRC, sendo consideradas dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável, em partes iguais, no período de tributação que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2012 e nos nove períodos de tributação seguintes.

Uma vez que o regime transitório em causa apenas se aplica aos casos em que a alteração da política contabilística ocorreu no período de 2011, e não estabelece qualquer regra para os casos em que a alteração dessa política ocorreu em qualquer outro período de tributação, não podem beneficiar deste regime as entidades que alteraram a sua política contabilística noutro período de tributação.

Por outro lado, uma vez que n.º 12 do artigo 18.º do CIRC é uma regra de periodização económica, a variação patrimonial negativa que exceder o limite previsto no n.º 2 do artigo 43.º do CIRC não pode ser dedutível no período de tributação em que as importâncias relativas a pensões ou outros benefícios pós-emprego de benefício definido sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários, nos termos daquela norma.

De facto, o n.º 12 do artigo 18.º do CIRC é uma norma que apenas pode ser aplicável a benefícios que não se encontrem abrangidos pelo artigo 43.º e que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

Porém, a situação em causa tem cobertura no artigo 43.º do CIRC. As contribuições que excedem o limite previsto no n.º 2.

Nestas circunstâncias, a variação patrimonial negativa registada no período de 2013 não pode ser deduzida nos termos do regime previsto no n.º 12 do artigo 18.º do CIRC, o qual só tem aplicação para os benefícios que não tenham enquadramento no artigo 43.º do CIRC.