



**ESCOLA SUPERIOR DE TECNOLOGIA
INSTITUTO POLITÉCNICO DE VISEU**

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

Campus Politécnico - Repeses - 3500 VISEU Telefone: 232.480.500 Fax: 232.424.651
E-mail: dgest@mail.estv.ipv.pt Site: www.estv.ipv.pt

FISCALIDADE DE EMPRESA I

Cursos de “Gestão de Empresas” e de “Contabilidade e Administração”

Ano 2005

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS
PESSOAS COLECTIVAS - IRC**

**OS IMPOSTOS DIFERIDOS EM
PORTUGAL**

Directriz Contabilística 28

Texto baseado no excepcional trabalho de Jorge Manuel Teixeira da Silva, de Março de 2003

Docentes:

Dr António Vítor Almeida Campos

Dr Carlos Manuel Freitas Lázaro

ÍNDICE

1. Introdução	1
1.1. Relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade	1
1.2. Normas Contabilísticas e Normas Fiscais	1
1.3. Os impostos diferidos em Portugal	3
1.4. Base tributável de elementos do activo e do passivo	6
1.4.1. Exemplos de base tributável de um activo	6
1.4.2. Exemplos de base tributável de um passivo	7
2. Diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico	8
2.1. Diferenças permanentes ou definitivas	8
2.2. Diferenças temporárias	9
2.2.1. Diferenças temporárias tributáveis	11
2.2.2. Diferenças temporárias dedutíveis	12
3. Os métodos de contabilização do imposto sobre os lucros	13
3.1. O imposto sobre os lucros: gasto do exercício ou distribuição de resultados	13
3.2. Métodos de contabilização	14
3.2.1. Método do imposto a pagar	15
3.2.2. Métodos dos efeitos tributários	15
3.2.3. Reconhecimento total ou parcial das diferenças temporárias	17
4. Reconhecimento e mensuração de activos e passivos por impostos diferidos	18
4.1. Reconhecimento	18
4.1.1. Reconhecimento de activos por impostos diferidos	19
4.1.2. Reconhecimento de passivos por impostos diferidos	20
4.1.3. Reconhecimento na reavaliação de elementos das imobilizações	21
4.1.4. Reconhecimento nos prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados	22
4.1.5. Reconhecimento nas participações de capital em filiais e associadas	22
4.1.6. Reconhecimento na transposição de demonstrações financeiras originalmente expressas em moeda estrangeira	23
4.1.7. Reconhecimento na consolidação de contas	23
4.2. Mensuração	24
5. Tratamento contabilístico dos impostos diferidos	26
5.1. Contas a utilizar	26
5.2. Registos contabilísticos	27
5.2.1. Demonstração dos Resultados	27
5.2.2. Reavaliação	27
5.2.3. Reservas livres, resultados transitados e outras rubricas de capitais próprios	28
6. Prejuízos fiscais	29
6.1. Regime fiscal dos prejuízos	29
6.2. Tipos de reporte	29
6.3. Natureza do direito de compensação de perdas	30
7. Apresentação e divulgação	31
7.1. Apresentação	31
7.1.1. Contas individuais	31
7.1.2. Contas consolidadas	32
7.2. Divulgação	32
7.2.1. Contas individuais	32
7.2.2. Contas consolidadas	36
8. Disposições transitórias	37
9. Conclusões	38
10. Exemplos práticos	41
10.1. Exemplo de diferença temporária tributável	41
10.1.1. Reavaliação legal do imobilizado corpóreo	41
10.1.2. Reserva de Reavaliação Livre	42
10.2. Exemplos de diferenças temporárias dedutíveis	43
10.3. Provisão para cobranças duvidosas	46
10.4. Exemplos de diferenças tempestivas tributáveis	48
10.4.1. Regime aplicável às mais-valias realizadas até 31.12.2000	48
10.4.2. Regime aplicável às mais-valias realizadas a partir de 1.1.2001	51
10.4.3. Regime aplicável às mais-valias realizadas a partir de 1.1.2002	53
10.5. Regime transitório para a introdução da “filosofia” dos impostos diferidos	54
10.6. Prejuízos fiscais	56
10.7. Exemplo da DC 28 adaptado	57
10.7.1. Enunciado	57
10.7.2. Resolução	58
10.8. Exemplo	64
11. Bibliografia	67
11.1. Documentos de associações de profissionais de contabilidade e de organismos de normalização contabilística	67
11.2. Revistas	68
11.3. Livros	69

OS IMPOSTOS DIFERIDOS EM PORTUGAL

1. Introdução

1.1. Relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade

O debate sobre a contabilidade dos impostos sobre os lucros depende da relação entre a contabilidade e a fiscalidade, disciplinas nem sempre com objectivos e instrumentos coincidentes:

- numa perspectiva económica, a contabilidade é o “conjunto de técnicas de avaliação dos fenómenos económicos” e numa perspectiva utilitarista, visa “a identificação, a medida e a comunicação de informação financeira e não financeira acerca de entidades económicas, a pessoas interessadas”, isto é, o objectivo da contabilidade é proporcionar informação útil para a tomada de decisões sobre a empresa
- os objectivos da fiscalidade têm a ver com a redistribuição da riqueza, mas fundamentalmente tem em vista a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face às sempre crescentes despesas públicas

Na contabilidade, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com base em princípios contabilísticos geralmente aceites, e devem possuir determinadas características qualitativas (entre as quais a comparabilidade, a fiabilidade e a relevância), o que conduz a que se afirme que, nestas circunstâncias, elas apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação economico-financeira da empresa e os resultados obtidos em determinado período

Por sua vez, os normativos fiscais relacionados com o imposto sobre os lucros, contêm disposições ou critérios que permitem, em geral, partindo do resultado contabilístico, chegar ao resultado fiscal ¹, através duma série de normas fiscais que derrogam normas ou princípios contabilísticos

A fiscalidade, embora partindo do resultado contabilístico, estabelece normas que conduzem a diferentes critérios de qualificação dos custos e proveitos:

- alguns tipos de custos considerados para efeitos de apuramento do resultado contabilístico, não são considerados como dedutíveis para efeitos de apuramento do resultado fiscal

O imposto corrente (imposto a pagar relativo ao exercício, calculado de acordo com as normas fiscais) é calculado a partir do lucro tributável, que normalmente não coincide com o lucro contabilístico, devido aos diferentes critérios de avaliação utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade:

- como consequência, o imposto a pagar calculado de acordo com as normas fiscais, não deverá coincidir com o gasto por imposto calculado com base nos princípios contabilísticos geralmente aceites

É devido às diferenças entre as normas contabilísticas e as normas fiscais, conduzindo a que na contabilidade os activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal, que surge esta problemática dos impostos diferidos

1.2. Normas Contabilísticas e Normas Fiscais

Normas contabilísticas e fiscais:

- se existir pouca autonomia e independência das normas contabilísticas em relação às normas fiscais, o método de contabilização dos impostos sobre os lucros a utilizar é o método do imposto a pagar
- se as contas anuais forem preparadas de acordo com princípios e normas contabilísticas, com independência das normas fiscais, as divergências deverão ser consideradas pela utilização do método dos efeitos tributários

¹ É este resultado fiscal que serve de base à tributação.

A actual tendência é o reconhecimento da autonomia da contabilidade e da fiscalidade:

- ❖ a fiscalidade serve-se dos elementos contabilísticos para, mediante aplicação de regras fiscais traduzidas em correcções extracontabilísticas, determinar a base tributável dos impostos sobre o rendimento
- ❖ é esta a posição recomendada pela OCDE, que aponta três formas alternativas de relações entre a contabilidade e a fiscalidade:
 - elaboração da informação contabilística com base nos PCGA, sem qualquer influência das normas fiscais; neste caso o imposto a pagar calcula-se a partir do resultado contabilístico, fazendo-se os ajustes necessários de acordo com as normas fiscais
 - as normas contabilísticas estão fortemente influenciadas pelas normas fiscais, de tal forma que os gastos para serem dedutíveis fiscalmente, têm de ser previamente contabilizados
 - a existência de situações híbridas, em que excepcionalmente, as normas contabilísticas sejam condicionadas por critérios fiscais

Em Portugal, tem havido esforços no sentido de dotar a contabilidade de autonomia em relação à fiscalidade, embora se assista a uma ingerência por vezes inaceitável da fiscalidade na contabilidade ²

Plano Oficial de Contabilidade (POC):

- método do imposto a pagar
- o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados não é facilmente compatível com esta metodologia

Resultado Fiscal – o resultado de um determinado período de acordo com as regras estabelecidas pela legislação fiscal:

- lucro tributável (positivo)
- prejuízo fiscal (negativo)

Taxa efectiva de tributação:

- a que resulta da divisão do imposto do exercício relativo ao resultado líquido pelo resultado contabilístico antes de impostos

Situações que determinam o registo de impostos sobre o rendimento:

- caso mais frequente, o imposto correspondente ao resultado do período
- o resultado antes de impostos e a matéria colectável – em geral não são coincidentes

Norma Internacional de Contabilidade 12 (NIC 12)

Expõe o tratamento dos impostos diferidos a partir da diferença entre os valores dos elementos do activo e do passivo expressos contabilisticamente e os valores das correspondentes bases tributáveis (os relevantes para efeitos de tributação do rendimento)

Existe um passivo por imposto diferido

- ❖ uma dívida por um imposto que haverá de ser liquidado mais tarde
 - quando o valor contabilístico do elemento do activo for superior à sua base tributável
 - quando o valor contabilístico do elemento do passivo for inferior à sua base tributável

Existe um activo por imposto diferido

- ❖ uma dívida por um imposto que haverá de ser recuperado mais tarde

Existência de diversas situações em que há activos ou passivos por impostos diferidos não relacionados com outros elementos do activo ou do passivo (não associação a elementos do activo ou do passivo)

² A título de exemplo:

- as amortizações do imobilizado só são consideradas como custos para efeitos fiscais desde que contabilizadas como tal
- o caso da movimentação da reserva de reavaliação legal prevista no artº 5 do DL 31/98, de 11 de Fevereiro, que está em completa contradição com a Directriz Contabilística 16, emitida pela Comissão de Normalização Contabilística

1.3. Os impostos diferidos em Portugal

As diferenças de óptica (contabilística e fiscal) no reconhecimento e mensuração das transacções dão origem aos chamados impostos diferidos cujos critérios de contabilização são tratados na Directriz Contabilística 28 (DC 28) – Impostos sobre o Rendimento, de 29 de Junho de 2001, da Comissão de Normalização Contabilística (CNC):

- esta Directriz segue de perto a Norma Internacional de Contabilidade 12 (NIC 12), do International Accounting Standards Committee (IASC), e aplica-se aos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2002 ³

O imposto sobre o rendimento (perspectivas):

- ❖ o imposto liquidado efectivamente com referência a cada período
- ❖ o imposto no quadro dos “impostos diferidos” (em consonância com a Norma Internacional de Contabilidade NIC 12, do IASC, que lhe serve de matriz)
 - contabilização dos impostos sobre o rendimento: reconhecimento e mensuração

Portugal, com a DC 28, relativamente aos impostos sobre os lucros, passou a ter uma norma extensa que trata do seu reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação

Métodos de reconhecimento e mensuração dos impostos diferidos:

- ❖ método do diferimento (método da capitalização, método das taxas históricas ou método do reporte fixo)
 - como acréscimos de gastos e acréscimos de proveitos
- ❖ método da dívida (método do passivo, método da responsabilidade, método das taxas actualizadas ou método do reporte variável)
 - como dívidas a receber e dívidas a pagar
- ❖ método do valor líquido de impostos
 - como redução dos activos e passivos com as quais as diferenças temporárias se relacionam

Para a DC 28, o método a usar para reconhecer os impostos diferidos é o método da dívida ou do passivo, considerando-se que os impostos diferidos no balanço são dívidas a receber e dívidas a pagar

A correcta periodização do imposto sobre o rendimento implica que no resultado líquido do exercício se considere o montante do imposto que se preveja que venha a ser efectivamente liquidado:

- por efeito da liquidação que especificamente respeita ao período
- em decorrência de liquidações referentes a outros períodos

No cálculo do imposto do exercício e partindo dos valores contabilísticos, o montante de incidência:

- deverá acolher as diferenças que se comportem como definitivas
- deverá excluir as diferenças respeitantes a compensações de períodos anteriores ou susceptíveis de compensação em períodos posteriores

As diferenças podem ser:

- ❖ valores susceptíveis de compensação em períodos ulteriores ou a compensação de diferenças de períodos anteriores
 - existem temporariamente ou correspondem à extinção de diferenças que existiram temporariamente
- ❖ sem qualquer relação, em termos de compensação, com períodos anteriores ou posteriores
 - diferenças definitivas

O imposto a liquidar relativamente a determinado período contempla todas as diferenças referidas

³ Na NIC 12, o princípio base subjacente à contabilização dos impostos sobre os lucros é o de que, qualquer empresa, deve reconhecer, salvo raras excepções, um imposto diferido passivo (ou activo) sempre que a recuperação ou liquidação de um activo ou passivo faça com que futuros pagamentos de impostos sejam superiores (ou inferiores) ao que seriam se essa recuperação ou liquidação não tivesse qualquer impacto fiscal

Âmbito da DC 28

Aplicável às entidades obrigadas à apresentação dos modelos mais desenvolvidos de balanço, demonstração dos resultados e anexo:

- aplicam-se as regras estabelecidas no artº 3, DL 410/89, de 21 de Novembro, com as necessárias adaptações

As empresas que excedam dois dos três limites do artº 262, nº 2, CSC, são obrigadas a reconhecer os impostos diferidos, a partir de 1 de Janeiro de 2002:

- ❖ as sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:
 - total do balanço: 1.500.000 €
 - total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 €
 - número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50

Casos de impostos diferidos

Quando os resultados líquidos do exercício não coincidem com os correspondentes para efeitos de determinação do imposto liquidado com referência ao período:

- as diferenças sejam temporárias e reversíveis em períodos ulteriores
- decorram da extinção ou reversão dessas diferenças
- determinantes tanto de passivos como de activos por impostos diferidos

Prejuízos fiscais

Os que, em certas condições, possam ficar associados a activos por impostos diferidos:

- não há, em princípio, imposto a pagar (nem o direito ao recebimento)
- o simples crédito decorrente do direito à restituição de quantias pagas por conta e de retenções na fonte envolve uma pura questão financeira (não tem a ver com a natureza do resultado apurado)
- a inclusão de tributações autónomas (despesas confidenciais, despesas de representação, despesas com viaturas, ...) conduz a que possa haver imposto a pagar mesmo que o resultado fiscal seja um prejuízo
- possibilidade de deduzir os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores aos lucros fiscais do período
- a existência de prejuízos fiscais determina a criação de um “crédito” sobre o Estado (caso ocorram ulteriores lucros tributáveis)
- este “crédito” deve ser contabilizado no exercício a que diz respeito

Variações patrimoniais que determinam a liquidação de impostos sobre o rendimento

A base de incidência do imposto pode divergir do valor contabilisticamente registado ⁴

Certas variações patrimoniais não determinam a imediata liquidação do imposto sobre o rendimento (mas a sua realização implica a liquidação ou nela interfere):

- ❖ reavaliação das imobilizações, em que o valor decorrente da reavaliação não é a base tributável referente ao bem reavaliado
- ❖ o aumento de valor do bem reavaliado tem de ser distribuído:
 - pela reserva de reavaliação
 - pelo imposto sobre o rendimento inerente à parcela do aumento de valor que, em termos de realização, será objecto de tributação

⁴ Exemplos:

- alienação de acções próprias
- registos na conta de Resultados Transitados respeitantes a regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar directamente os capitais próprios e não os resultados

Reavaliações de bens do imobilizado

- geradoras de aumentos do capital próprio
- valor contabilístico reavaliado dos elementos patrimoniais superior ao inerente valor relevante para o cálculo do imposto
- geradoras de um passivo por impostos diferidos

Se o activo por imposto diferido (ou o passivo por imposto diferido) estiver ligado às diferenças entre os resultados contabilísticos e os correspondentes para efeitos fiscais:

- podem derivar valores contabilísticos de elementos do activo ou do passivo diferentes dos correlativos valores fiscais ⁵

Descrição dos impostos diferidos

Quanto à sua relação com outros elementos do activo e do passivo

- ❖ existe relação com outros elementos do activo e do passivo (valores contabilístico e fiscal diferentes):
 - situações provenientes de resultados em que, num determinado período, haja um custo ou um proveito contabilístico que apenas seja relevante fiscalmente noutro período (tributação dos resultados das participações no quadro da aplicação do método da equivalência patrimonial)
 - situações das reavaliações que impliquem aumentos do capital próprio
- ❖ não existe relação com outros elementos do activo ou do passivo:
 - situações provenientes de resultados em que, num determinado período, haja um custo ou um proveito contabilístico que seja relevante fiscalmente noutro período (tributação diferida das mais-valias – regras anteriores a 2002 do artº 45, CIRC)
 - situações de prejuízos fiscais

Apresentação e divulgação da informação acerca dos impostos sobre os lucros, preservando a forma do POC

Plano Oficial de Contabilidade (POC):

- introdução de subcontas em contas já existentes
- complementar o conteúdo da nota 6 do Anexo

Novas subcontas da conta 27 – acréscimos e diferimentos

- activo por impostos diferidos (subconta 2761)
- passivo por impostos diferidos (subconta 2762)

§ 69, da NIC 12:

- *activos e passivos por impostos apresentados separadamente de outros activos e passivos no balanço*
- *os activos e os passivos por impostos diferidos devem ser distinguidos de activos e passivos por impostos correntes*

§ 70, da NIC 12:

- *fazendo-se uma distinção entre activos e passivos correntes e não correntes nas demonstrações financeiras, não se devem classificar os activos (ou passivos) por impostos diferidos como activos (ou passivos) correntes*

Opção por integrar na Conta 27, em subconta autónoma, as activos e passivos por impostos diferidos:

- tal rubrica não integra os activos (passivos) correntes nem os não correntes

⁵ É o que acontece quando o imposto é liquidado num regime de caixa (aquando dos recebimentos e dos pagamentos).

1.4. Base tributável de elementos do activo e do passivo

Base tributável dos elementos do activo

- valor relevante para efeitos de tributação aquando da realização desse elemento
- esse valor coincide com o valor contabilístico do elemento do activo quando a realização desse valor contabilístico não determinar qualquer tributação

Base tributável dos elementos do passivo

- valor relevante para efeitos de tributação aquando do respectivo pagamento
- esse valor coincide com o valor contabilístico do elemento do passivo quando a satisfação desse valor contabilístico não determinar qualquer tributação ⁶

1.4.1. Exemplos de base tributável de um activo

Exemplo 1

Um empréstimo concedido está registado por 130.000 €
 Dado que o reembolso não tem quaisquer consequências fiscais

- a base tributável desse activo é de 130.000 €

Exemplo 2

Créditos sobre clientes de 120.000 €, de vendas já integradas no resultado fiscal
 Como a realização do crédito não implica qualquer pagamento ou reembolso de imposto

- a base tributável é de 120.000 €

Exemplo 3

Constituída uma provisão para créditos de cobrança duvidosa de 100.000 €
 Foi apenas aceite fiscalmente 25.000 €

- a base tributável desta provisão é de 25.000 €

Exemplo 4

Equipamento adquirido por 120.000 € e com uma vida útil estimada de 4 anos

- taxa máxima de amortização = 25%, correspondendo a vida útil mínima de 4 anos
- taxa mínima de amortização = 12,5%, correspondendo a vida útil máxima de 8 anos

No primeiro exercício não foi efectuada qualquer amortização, pese embora o facto de o equipamento ter entrado em funcionamento

- é gerada uma quota perdida no 1º exercício, que implica consequências fiscais no(s) último(s)
- valor contabilístico do bem = 120.000 €
- valor relevante para efeitos tributários = $120.000 - 12,5\% \times 120.000 = 105.000$ €

Exemplo 5

Uma empresa amortiza os seus automóveis em 3 anos
 Legislação fiscal permite a amortização em 4 anos, no mínimo
 Aquisição de uma viatura por 24.000 €
 No final do 1º exercício, a viatura tem um valor contabilístico de:

- $24.000 - 33,33\% \times 24.000 = 16.000$ € (e um valor fiscal do mesmo montante)
- a base tributável da viatura é 16.000 €

Se a empresa tiver a intenção de, no final da vida útil, recuperar fiscalmente as amortizações excessivas

- no final do 1º ano o valor contabilístico seria de 16.000 €
- valor relevante para efeitos tributários seria de 18.000 € ($24.000 - 25\% \times 24.000$)
- a base tributável da viatura é de 18.000 €

⁶ Exemplo:

- um débito normal a um fornecedor tem o seu valor tributável idêntico ao valor contabilístico, uma vez que o pagamento da dívida não implica qualquer pagamento ou reembolso de imposto

Exemplo 6

Máquina adquirida por 100.000 € e amortizações acumuladas (para efeitos contabilísticos e fiscais) de 30.000 €
Valor Líquido de 70.000 € relevante para tributação de períodos futuros (no que respeita a amortizações e ao cálculo das mais e menos-valias)

- a base tributável da máquina é de 70.000 €, no que respeita à utilização do bem, traduzida pelas correspondentes amortizações
- no que respeita à eventual alienação do bem, a base tributável em regra diverge deste valor em decorrência da aplicação de coeficientes de desvalorização monetária
- dado que a finalidade do bem está associada ao processo de amortização, deve considerar-se, em qualquer caso, que a base tributável é de 70.000 €

Exemplo 7

Caso de trabalhadores independentes

Existem acréscimos de proveitos registados por 100.000 €

Tais proveitos irão ser tributados em regime de caixa, aquando do seu recebimento

- a base tributável de tais proveitos antecipados é nula

No caso (geral) de tributação com base no princípio da especialização (o qual foi utilizado contabilisticamente), a base tributável seria de 100.000 €

Exemplo 8

Existem no activo dividendos a receber de uma empresa participada no montante de 10.000 €

- este activo tem uma base tributável de 10.000 €
- aquando do seu recebimento não haverá qualquer tributação, quando este dividendo tenha sido excluído de tributação por eliminação da dupla tributação económica

Exemplo 9

Um investimento financeiro tem actualmente um saldo de 250.000 €

O custo do investimento foi de 200.000 €, sendo a diferença de 50.000 € resultante da imputação, segundo o método da equivalência patrimonial, dos resultados do período

As características do investimento evidenciam que o mesmo não é detido para venda:

- ❖ se os dividendos correspondentes a estes resultados estiverem excluídos de tributação (regime de eliminação da dupla tributação económica), a base tributável daquele activo é de 250.000 €
 - aquando da distribuição de dividendos, não haverá qualquer tributação
- ❖ se os dividendos correspondentes àqueles resultados forem tributados de acordo com o regime geral de atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, a base tributável daquele activo é de 200.000 €
 - aquando da distribuição de dividendos, implica a tributação a uma taxa de imposto inferior à taxa normal

1.4.2. Exemplos de base tributável de um passivo

Exemplo 1

Existem proveitos diferidos no montante de 100.000 €

- se a tributação desses proveitos for efectuada no regime de caixa, a base tributável daquele passivo é nula
- se a tributação for efectuada em regime de acréscimo, a base tributável é de 100.000 €

Exemplo 2

Existem acréscimos de custos no montante de 125.000 €

- se os correspondentes gastos forem tributados num regime de caixa, a base tributável desse passivo é nula
- caso os gastos correspondentes aos referidos acréscimos de custos sejam tributados de harmonia com o regime de acréscimo, a base tributável coincide com o valor contabilístico
- caso se trate de gastos fiscalmente não aceites, a base tributável é de 125.000 €, já que em tal caso, nunca virão a ser reconhecidos para efeitos de tributação

Exemplo 3

Existe um empréstimo a pagar registado por 750.000 €

- o reembolso do empréstimo não tem consequências tributáveis
- a base tributável do empréstimo é de 750.000 €

2. Diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico

Sendo diferentes as regras para a determinação dos custos e dos proveitos na contabilidade e na fiscalidade, e partindo-se do resultado contabilístico para a obtenção do resultado fiscal, é óbvio que, em geral, o resultado contabilístico não é igual ao resultado fiscal

- as regras para a determinação dos custos e proveitos na contabilidade são diferentes da fiscalidade, partindo-se do resultado contabilístico para se obter o resultado fiscal mediante correcções extracontabilísticas

Diferenças definitivas em resultados e outras variações patrimoniais

- ❖ não susceptíveis de compensação noutros períodos
- ❖ ou que não decorram de reavaliações
- ❖ ou que não constituam compensação de períodos anteriores

Provenientes de:

- gastos e proveitos contabilísticos não considerados para efeitos de apuramento do resultado fiscal
- outras variações patrimoniais que, por força da legislação fiscal, devam ser reconhecidas como integrantes desse mesmo resultado fiscal

As diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal podem ser de dois tipos:

- ❖ diferenças permanentes
 - originadas no período corrente e que não revertem nos períodos seguintes
 - custos contabilísticos não aceites fiscalmente (multas, despesas confidenciais)
 - proveitos contabilísticos não aceites fiscalmente (mais-valias de acções adquiridas até 1999)
- ❖ diferenças temporárias
 - diferenças entre o valor contabilístico de um activo (ou passivo) e a sua base fiscal (quantia atribuída para finalidades de tributação)⁷, encaradas na perspectiva do balanço
 - diferenças tempestivas
 - diferenças centradas na demonstração dos resultados, isto é, gastos ou proveitos que, sendo reconhecidos em ambos os lucros (contabilístico e tributável), o são em períodos diferentes
 - todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias, mas o inverso não é verdadeiro

Assim, as diferenças podem ser de dois tipos:

- diferenças permanentes ou definitivas
- diferenças temporárias (quando se relacionam com rubricas que afectam os resultados será mais correcto falarmos em diferenças tempestivas)

2.1. Diferenças permanentes ou definitivas

São diferenças entre o resultado fiscal e o resultado contabilístico de um período, originadas nesse período e que não revertem nos períodos seguintes:

- ❖ estas diferenças permanentes esgotam-se no exercício em que se verificam, e conseqüentemente, não afectam os impostos sobre lucros de exercícios futuros
- ❖ estas diferenças permanentes entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal são causadas por:
8

⁷ Base tributável de um activo ou de um passivo:

- valor atribuído a esse activo ou passivo para efeitos de tributação

⁸ Exemplos no caso Português:

- custos contabilísticos não aceites fiscalmente (multas, despesas confidenciais, IRC, menos-valias contabilísticas, ...)
- proveitos contabilísticos não tributados (exemplo da mais-valia obtida com acções adquiridas antes de 1.1.1999), mais-valias contabilísticas, ...)

- custos ou proveitos que afectam o resultado contabilístico, mas nunca afectam o resultado fiscal
- custos ou proveitos que afectam o resultado fiscal, mas nunca influenciam o resultado contabilístico

O imposto do exercício é o montante do imposto correspondente ao período, calculado com base nos valores contabilísticos e tendo em conta as diferenças definitivas:

- pode ser negativo (imposto a favor do Estado)
- ou positivo (quantia susceptível de recuperação pela Empresa)

O montante global do imposto do exercício deve ser desdobrado de acordo com os diversos componentes por forma a evidenciar, designadamente as parcelas correspondentes:

- a resultados líquidos do exercício, a reservas e a resultados transitados

O imposto corrente é o imposto que se estima venha a ser liquidado, em sede de imposto sobre o rendimento, com referência à matéria colectável do período

Passivos e activos por impostos correntes

Dívidas ao (e do) Estado, relativos ao imposto corrente do período e de períodos anteriores, incluindo, designadamente:

- imposto estimado
- retenções na fonte e pagamentos por conta
- anulações respeitantes a períodos anteriores

As variações patrimoniais, positivas ou negativas, que se esgotam no exercício, são também diferenças permanentes:

- um exemplo de variação patrimonial que constitui uma diferença permanente, é o caso das gratificações atribuídas a título de participação nos resultados, nos termos do artº 24, CIRC

O tratamento contabilístico apenas influencia o imposto corrente:

- o imposto corrente é o imposto estimado relativamente à matéria colectável dum determinado período

Passivos e activos por impostos diferidos

❖ passivos por impostos diferidos

- quantias de impostos sobre o rendimento, a pagar em períodos futuros, relativas a diferenças temporárias tributáveis

❖ activos por impostos diferidos

- quantias de impostos sobre o rendimento, a recuperar em períodos futuros, relativas a
 - diferenças temporárias dedutíveis
 - reporte de prejuízos fiscais não utilizados
 - reporte de benefícios fiscais não utilizados

2.2. Diferenças temporárias

Para se entender as diferenças temporárias, comecemos pelas diferenças tempestivas (timing differences), que resultam da existência de diferentes critérios de imputação temporal de custos e de proveitos, por parte da contabilidade e da fiscalidade, originando-se num período e revertendo em período ou períodos futuros

Da existência destas diferenças tempestivas, vão resultar situações relacionadas com contas do balanço (activos e passivos), situações essas que implicam que os valores contabilísticos dos activos e passivos sejam diferentes daqueles que a fiscalidade vai considerar para efeitos de tributação, quando os activos forem realizados ou os passivos forem liquidados

- surge assim o conceito de diferenças temporárias, conceito este associado a partidas do balanço

Os activos são realizáveis e os passivos são liquidados, no futuro

A realização dos activos pode ser efectuada através:

- do uso (via amortização do imobilizado, se houver resultados positivos)
- ou através da venda (se o produto da venda cobrir o seu custo)

A quantia por que se espera realizar o activo, ou pagar um passivo, e pela qual ele se encontra contabilizado, chama-se de “quantia assentada” ou, mais simplesmente, “valor contabilístico”

Acontece que, nem sempre os valores contabilísticos dos activos e/ou passivos, são os valores tomados em consideração para efeitos de tributação, quando os referidos activos e/ou passivos são realizados ou pagos:

- ao valor por que os activos e/ou passivos vão ser considerados pela fiscalidade, para efeitos de tributação, chama-se “base fiscal”
- para um activo, a sua base fiscal é o montante fiscalmente dedutível aquando da sua venda, ou através da sua utilização
- para um passivo, a sua base fiscal será o valor tributável, quando os recursos empregados para a sua liquidação sejam dedutíveis fiscalmente

As diferenças temporárias são, então, diferenças entre o valor contabilístico (quantia assentada) de um activo ou passivo e a sua base fiscal

O conceito de diferenças temporárias é um conceito mais amplo do que o conceito de diferenças tempestivas:

- é que todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias, porque, se resultando de diferentes critérios de imputação temporal nas duas disciplinas, daí vão resultar diferenças entre o valor contabilístico dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais
- o contrário já não é verdadeiro; nem todas as diferenças temporárias são diferenças tempestivas, isto é, nem todas as diferenças entre valores contabilísticos de activos/passivos e as suas bases fiscais, tem reflexos ao nível dos custos e proveitos do exercício

As diferenças tempestivas relacionam-se com rubricas ao nível da demonstração dos resultados ⁹

- destas diferenças tempestivas resultam activos e passivos cujo valor contabilístico é diferente da sua base fiscal, isto é, do valor considerado pela fiscalidade para efeitos de tributação
- assim, na óptica dos elementos de balanço, as diferenças tempestivas são também diferenças temporárias, sendo estas definidas como as diferenças entre a quantia assentada ou valor contabilístico de um activo ou passivo e a quantia que servirá como base para a sua tributação

Se ao nível do tratamento contabilístico das diferenças permanentes, uma vez que afectam simultaneamente o resultado contabilístico e fiscal do mesmo exercício, não se apresentam problemas de maior, o mesmo já não se passa com o tratamento contabilístico das diferenças temporárias ¹⁰

Em relação às diferenças temporárias que são tempestivas, existe, não uma diferente qualificação dos custos e dos proveitos, mas sim, uma diferente imputação temporal dos mesmos, mas em todos os casos, destas diferenças vão resultar

- poupança de impostos no futuro (diferenças temporárias dedutíveis que vão originar activos por impostos diferidos)

⁹ A Directriz Contabilística 28 chama às diferenças tempestivas, diferenças temporárias de resultados

¹⁰ No quadro legal português, existiu em 2001, uma situação que constituía uma diferença tempestiva e que não tinha relação directa com elementos do activo ou do passivo:

- a tributação diferida das mais-valias no então regime do artº 46, CIRC, dando-se a tributar a mais-valia fiscal no ano em que se concretizava o reinvestimento e em cada um dos quatro anos seguintes, em partes iguais (diferença tempestiva)

No regime anterior a 2001, a tributação das mais-valias fiscais processava-se de forma diferida, tendo relação directa com os bens em que se concretizava o reinvestimento, já que para o cálculo da amortização considerada fiscalmente, o valor da mais-valia fiscal associada abatia ao custo de aquisição do bem respectivo (diferença temporária tempestiva).

A partir de 2002, obtém-se o benefício no exercício da realização, em caso de reinvestimento dos valores de realização, de 50% da mais-valia fiscal apurada (diferença permanente)

- ou incremento de tributação no futuro (diferenças temporárias tributáveis que originam passivos por impostos diferidos)

É assim ao nível das diferenças temporárias que o problema se coloca, já que a existência destas diferenças tem influência em impostos futuros

As diferenças temporárias são diferenças entre o valor contabilístico dum activo ou passivo e a sua base fiscal, mas, para que sejam relevantes em termo de tratamento contabilístico é necessário que delas resultem em anos futuros, quantias tributáveis ou dedutíveis para efeitos fiscais

Assim, as diferenças temporárias são diferenças susceptíveis de compensação em períodos futuros entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base tributável:

- inclui as diferenças entre os resultados fiscais e os resultados contabilísticos que têm origem num período e sejam repartidas num ou mais períodos subsequentes

Como já foi referido, as diferenças temporárias podem ser:

❖ tributáveis

- diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os correspondentes activos ou passivos se extinguirem

❖ dedutíveis

- diferenças temporárias de que resultam importâncias que sejam dedutíveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os correspondentes activos ou passivos se extinguirem

Temos assim, dois tipos de diferenças temporárias:

- as diferenças temporárias tributáveis
- e as diferenças temporárias dedutíveis

2.2.1. Diferenças temporárias tributáveis

São diferenças temporárias das quais vai resultar um incremento de tributação quando a quantia assentada do activo for recuperada ou a do passivo for liquidada

- do seu efeito fiscal, resulta a contabilização de passivos por impostos diferidos

São exemplos:

❖ Diferenças temporárias “puras”

- reavaliações do activo imobilizado, quer efectuadas com base em diploma legal, quer efectuadas com fins meramente económicos; no caso de reservas de reavaliação efectuadas com base em diploma legal, os 40% do excesso de amortizações no caso de reavaliações legais, constituem já uma reversão da diferença temporária
- quotas perdidas de amortizações, que originam que, no futuro, o custo contabilístico, não seja aceite fiscalmente

❖ Diferenças temporárias que também são diferenças tempestivas, ou diferenças temporárias de resultados

- proveito contabilístico anterior ao proveito fiscal (reinvestimento de valores de realização no caso de mais-valias fiscais, no regime em vigor em 2001)
- custo fiscal anterior ao custo contabilístico (caso do prejuízos fiscais imputados por ACE, ou no caso espanhol ou americano, a prática de amortizações aceleradas para efeitos fiscais mas com contabilização por quotas constantes)

As diferenças temporárias tributáveis originam passivos por impostos diferidos, isto é, delas resultará no futuro um incremento de tributação de imposto sobre o rendimento

2.2.2. Diferenças temporárias dedutíveis

Um outro tipo de diferenças temporárias, são as diferenças temporárias dedutíveis, de que resultarão menos impostos a pagar no futuro, quando a quantia assentada do activo for realizada ou a quantia assentada do passivo for liquidada

Estas diferenças temporárias dedutíveis originam activos por impostos diferidos, se verificadas as condições para o seu reconhecimento, isto é, desde que verificada na sua plenitude a observância do PCGA da prudência

São exemplos:

- custo contabilístico anterior ao custo fiscal (provisões não dedutíveis ou excessivas)
- proveito fiscal anterior ao proveito contabilístico (lucros tributáveis imputados por ACE)

Estas diferenças temporárias dedutíveis, terão relevância fiscal, e consequentemente darão origem a activos por impostos diferidos, nomeadamente quando:

- se espera que a entidade vá ter lucros tributáveis futuros suficientes
- existem diferenças temporárias tributáveis em montante igual ou superior
- o prazo de reversão das diferenças temporárias tributáveis seja igual ao da reversão das diferenças temporárias dedutíveis

3. Os métodos de contabilização do imposto sobre os lucros

O problema do tratamento contabilístico dos impostos sobre os lucros depende da perspectiva como encaremos a natureza do imposto

- o imposto sobre os lucros pode ser encarado como uma distribuição do resultado antes de impostos, mas também pode ser encarado como mais um gasto absolutamente necessário para a obtenção de proveitos
- a forma como o imposto é encarado, acaba por condicionar o montante reconhecido como gasto (proveito) de imposto

Sob o ponto de vista de distribuição do resultado antes de impostos:

- os impostos seriam assimilados ao pagamento de um dividendo prioritário ao Estado
- de acordo com os defensores desta corrente, o imposto não será um gasto, porque não está relacionado directamente com a obtenção de proveitos, constituindo antes, um pagamento obrigatório
- além disso, só existe imposto quando há lucros, o que não acontece com os gastos, e entende-se que a existir proveito associado, não há correlação entre o montante do gasto e o valor do benefício recebido do Estado, benefício este que é o mesmo para todas as empresas

O ponto de vista do imposto sobre os lucros constituir um custo essencial para a realização dos negócios

- baseia-se no facto de não se poder considerar o imposto como um dividendo, já que os dividendos não são obrigatórios, o que não acontece com os impostos

3.1. O imposto sobre os lucros: gasto do exercício ou distribuição de resultados

Os países sem autonomia suficiente das normas contabilísticas em relação às normas fiscais, “consideram” o Estado como mais um sócio da empresa, já que o imposto é assimilado a um “dividendo” obrigatório

- o imposto sobre o rendimento pode ser considerado como uma distribuição de resultados

O caso português (antes da Directriz Contabilística 28, da CNC):

- ❖ a estimativa do IRC apurada de acordo com as regras fiscais é o ultimo lançamento contabilístico do exercício
- ❖ ao nível do POC, as contas relacionadas com o imposto sobre o rendimento são:

Contas de resultados	85 – resultado antes de impostos
	86 – imposto sobre o rendimento do exercício
	88 – resultado Líquido do exercício
Contas de terceiros	241 – imposto sobre o rendimento

Como verificamos no nosso POC, o gasto por imposto é contabilizado após a determinação do resultado antes de imposto

A esta filosofia está associado o chamado método de contabilização do imposto a pagar, bem descrito no Plano Oficial de Contabilidade português, nas notas explicativas às contas 241 – imposto sobre o rendimento e 861 – imposto sobre o rendimento do exercício

Por outro lado, em países onde existe um elevado grau de independência entre a contabilidade e a fiscalidade, o imposto é considerado como mais um gasto (custo extinto) incorrido e relacionado com os proveitos obtidos no exercício:

- sendo um gasto por imposto não deve ser somente o imposto a pagar, mas deve também considerar impostos a pagar ou a recuperar no futuro derivados de transações ou eventos que se tenham verificado no exercício
- tal implica que se devam reconhecer no exercício os efeitos tributários das diferenças temporárias originadas e revertidas no exercício

Associado a esta filosofia está o chamado método de contabilização dos efeitos tributários

A título de exemplo no PGC Espanhol

- os custos relacionados com o imposto sobre o rendimento são contabilizados em contas de custos, e não de resultados como acontece em Portugal
- o método de contabilização dos impostos sobre os lucros utilizado em Espanha é o método de contabilização dos efeitos tributários, na sua vertente de método da dívida ou do passivo baseado na demonstração de resultados

Pela DC 28, os activos e passivos por impostos diferidos devem ser apresentados separadamente de outros activos e passivos por impostos correntes, e não devem ser classificados como activos e passivos de natureza corrente

- devem ser apresentados no balanço em linha autónoma nas rubricas “acréscimos e diferimentos” quer no activo (se se tratar de activos por impostos diferidos), quer no passivo (se se tratar de passivos por impostos diferidos)

Aponta a DC 28 para a contabilização dos activos e passivos por impostos diferidos em contas autónomas de “acréscimos e diferimentos”, por ser a solução que fere menos a actual forma de balanço do POC

- esta solução não será a mais correcta do ponto de vista teórico, dado que a conta 27-acréscimos e diferimentos “destina-se a permitir o registo dos custos e dos proveitos nos exercícios a que respeitam”, estando fortemente relacionada com a demonstração de resultados, e levando a alguma confusão em relação ao método escolhido para a contabilização dos impostos sobre lucros ¹¹

No método da capitalização, os efeitos tributários das diferenças temporárias, não representam nem direitos a receber, nem obrigações de pagar impostos no futuro

- tais efeitos assemelham-se a ajustamentos por periodização, daí que os activos por impostos diferidos sejam assimilados a “acréscimos de proveitos”, e os passivos por activos diferidos sejam assimilados a “acréscimos de custos”
- optando-se claramente pelo método da dívida (também designado por, método da responsabilidade, do passivo, das taxas actualizadas), os activos e passivos por impostos diferidos, assumem, por força da filosofia inerente ao próprio método, a natureza de activos e passivos, com significado de direitos a receber ou de obrigações presentes
- assim, as contas mais adequadas para a contabilização dos activos e passivos por impostos diferidos, seriam contas relacionadas com dívidas a receber e dívidas a pagar (subcontas da conta 24 - Estado e outros entes públicos)
- contudo, e enquanto não for alterado o actual POC, é compreensível a posição expressa na DC 28

3.2. Métodos de contabilização

Associado à forma como é encarada a natureza do imposto sobre lucros, diferente é a forma de mensurar o montante do imposto a considerar como gasto do exercício, e consequentemente diferente será o método de contabilização a adoptar

Se o imposto sobre o lucro for visto como uma distribuição do resultado, o imposto a “distribuir” é o imposto calculado de acordo com as normas fiscais (imposto corrente)

- associado a esta forma de encarar o imposto sobre lucros, está o método de imposto a pagar

¹¹ É que, por exemplo, os efeitos tributários das diferenças temporárias relacionados com uma reavaliação cujos efeitos não são totalmente considerados para efeitos fiscais, nada tem a ver com os resultados do exercício, influenciando apenas a própria reserva de reavaliação

Se por outro lado, o imposto for visto como mais um custo absolutamente necessário para o exercício da actividade da entidade, então, o custo a reconhecer não deve ser apenas o imposto corrente, mas, em observância, nomeadamente dos princípios contabilísticos do acréscimo e da correlação entre proveitos e custos, deve incluir também os efeitos tributários decorrentes da existência de diferenças temporárias originadas e revertidas no exercício

- o gasto por imposto do exercício deve reflectir os efeitos em impostos futuros derivados de transacções ou eventos verificados no próprio exercício, e que lhes dão origem

Associado a esta forma de encarar o imposto surge o método de contabilização dos efeitos tributários, que pode assumir as seguintes variantes:

- método da capitalização (do diferimento ou das taxas históricas)
- método da dívida (do passivo, da responsabilidade ou das taxas actualizadas) ¹²
- método do valor líquido do imposto

3.2.1. Método do imposto a pagar

É o método que tem sido seguido em Portugal

- o imposto que afecta o resultado do exercício é o imposto calculado aplicando a taxa de tributação sobre a base de incidência fiscal, incluindo derramas e tributações autónomas, e deduzindo as deduções à colecta
- a descrição deste método, consta claramente das notas explicativas da conta 241 – impostos sobre o rendimento, do POC, a qual refere que “no final do exercício, será calculada com base na matéria colectável estimada a quantia do respectivo imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 86 – imposto sobre o rendimento do exercício”

A utilização dum método que tenha em conta os efeitos tributários das diferenças temporárias, é mais consentâneo com o objectivo da imagem fiel da situação financeira e dos resultados da entidade

3.2.2. Métodos dos efeitos tributários

São métodos que têm em consideração os efeitos fiscais motivados pelas divergências entre as normas contabilísticas e as fiscais

Método do diferimento

De acordo com este método os saldos de activos e passivos por impostos diferidos no balanço não representam direitos de receber ou obrigações de pagar dinheiro, razão pela qual são contabilizados como acréscimos de custos ou acréscimos de proveitos

A taxa de imposto utilizada é sempre a taxa histórica, não havendo correcção do saldo de impostos diferidos em virtude de alterações da taxa de tributação, e as reversões das diferenças temporárias são mensuradas à taxa histórica

- implica um controlo individual das diferenças temporárias, podendo as diferenças temporárias similares ser agrupadas

O gasto por imposto do período é o somatório de:

- imposto a pagar apurado com base nas normas fiscais
- efeitos fiscais das diferenças temporárias diferidas para, ou de, outros períodos
- o efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento

Trata-se de método já abandonado pelas principais normas internacionais

¹² Método com duas variantes:

- método de dívida baseado na demonstração de resultados
- método de dívida baseado no balanço

Método da dívida

Neste método os efeitos tributários das diferenças temporárias são calculados e relatados quer como activos quer como passivos por impostos diferidos, isto é, representam o pagamento adiantado de impostos futuros ou impostos a pagar no futuro

- assumem, na óptica deste método, a natureza de dívidas a receber ou a pagar no futuro

Um activo por impostos diferidos representa quantias a recuperar de imposto sobre o lucro de períodos futuros, derivados de transações ou factos presentes, e poderá resultar de:

- diferenças temporárias dedutíveis
- prejuízos fiscais reportáveis não utilizados
- créditos fiscais reportáveis não utilizados

Um passivo por impostos diferidos representa uma maior quantia de impostos a pagar no futuro, derivados de transações ou factos presentes, resultante de diferenças temporárias tributáveis

Este método é também conhecido como “método das taxas actualizadas”, porque os saldos dos impostos diferidos no balanço são ajustados de acordo com alterações na taxa de imposto ou o lançamento de novos impostos

- as taxas a utilizar são, de acordo com NIC 12, as taxas aprovadas ou em vias de aprovação ¹³

De acordo com a DC 28, as taxas a utilizar na mensuração devem ser as taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê que venham a reverter as respectivas diferenças temporárias

Neste método, o gasto por imposto compreende:

- a estimativa do imposto a pagar calculada de acordo com as normas fiscais
- o efeito tributário das diferenças que se originam ou revertem no exercício
- os ajustamentos aos saldos de impostos diferidos activos e passivos decorrentes de alteração das taxas de imposto ou mudança nas leis tributárias
- o efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento

Este é o método mais divulgado e é obrigatório na NIC 12 e FASB 109, na sua vertente do balanço ¹⁴

Dentro do método da dívida podemos distinguir duas vertentes:

- método da dívida baseado na conta de resultados, que opera teoricamente a partir do conceito de diferenças tempestivas (seguido pelo PGC Espanhol)
- método da dívida baseado no balanço, que opera a partir do conceito de diferenças temporárias (seguido pela NIC 12, FASB 109 e DC 28)

Método de dívida baseado na demonstração dos resultados

Este método assenta no uso de diferenças tempestivas, ou diferenças temporárias de resultados, sendo estas as diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico, cuja origem está nos diferentes critérios de imputação temporal de custos e proveitos utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade, e que revertem em períodos seguintes

Nesta modalidade do método, o gasto por imposto é assim calculado:

- ❖ cálculo do resultado contabilístico afectado pelas diferenças permanentes, obtendo-se um resultado “ajustado”
- ❖ aplicação de taxa de tributação obtendo-se assim o gasto por imposto
 - este montante deve ainda ser corrigido pelos ajustamentos que reflectam a variação de taxa de tributação e alteração de leis fiscais
- ❖ comparação do “gasto por imposto” com a “estimativa do IRC a pagar” obtendo-se assim o saldo de tributação diferida gerada no exercício

¹³ A norma americana FASB 109 só permite a taxa promulgada

¹⁴ É também o método preconizado pela Directriz Contabilística 28.

No caso de diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas, o efeito tributário é calculado separadamente (caso do efeito tributário das reavaliações)

- no caso português, e para a utilização desta vertente do método, teremos que classificar todas as linhas do Quadro 07 da Mod. 22 do IRC, em diferenças de natureza permanente ou definitiva e diferenças de natureza tempestiva

Método da dívida baseado no balanço

A filosofia desta vertente do método da dívida assenta no conceito de diferenças temporárias, que são diferenças entre o valor contabilístico dum activo ou passivo constante no balanço (quantia assentada ou registada) e a sua base fiscal, isto é, o valor por que a fiscalidade vai considerar o activo ou o passivo para efeitos de tributação

Nesta vertente do método da dívida, a forma de calcular o gasto do exercício por imposto sobre o rendimento, é a seguinte:

- ❖ calcular os activos e passivos por impostos diferidos (expurgando os activos e passivos por impostos diferidos cuja contrapartida não é qualquer rubrica da conta de resultados) no final do exercício e no início do exercício
 - determinar a sua variação
- ❖ calcular os valores do imposto a pagar respeitante ao exercício (de acordo com a declaração fiscal)
- ❖ o gasto do exercício por imposto sobre o rendimento é a soma das duas parcelas

O ideal, neste método, é a obtenção dum mapa da trabalho onde conste um balanço contabilístico e um “balanço fiscal”, com as bases fiscais dos activos e passivos correspondentes

Método do valor líquido de imposto

Neste método, os valores dos impostos diferidos são componentes dos valores dos activos ou passivos com que se relacionam, pelo que se devem representar no balanço junto aos respectivos activos ou passivos em contas compensatórias

- trata-se de uma forma de apresentação e classificação diferente dos impostos diferidos, que terão de ser calculados com recurso ao método da dívida ou do diferimento

Trata-se de um método que já não tem qualquer aplicação

3.2.3. Reconhecimento total ou parcial das diferenças temporárias

Põe-se o problema sobre se devem ou não reconhecer os efeitos tributários de todas as diferenças temporárias, e em especial das diferenças recorrentes e das diferenças que se espera que revertam após um período significativo

- nas diferenças temporárias recorrentes, a reversão do efeito tributário anterior compensa-se com o surgimento de novas e idênticas diferenças temporárias

Por outro lado, põe-se a questão sobre se será razoável o reconhecimento de diferenças temporárias que se prevejam reversíveis no longo prazo

Surgem assim, essencialmente duas correntes:

- ❖ reconhecimento total das diferenças temporárias, segundo a qual todas as diferenças temporárias surgidas num exercício devem tomar-se em conta para o cálculo do gasto por imposto e para o cálculo dos activos e passivos por impostos diferidos
 - é a corrente dominante (NIC 12, FASB 109 e DC 28), excepto no que toca à observância do principio da prudência no reconhecimento de activos por impostos diferidos
- ❖ reconhecimento parcial das diferenças temporárias, segundo a qual se devem reconhecer unicamente as diferenças temporárias que presumivelmente vão reverter dentro dum período determinado (3 a 5 anos, a SAP 15 e mais de 3 anos, a NIC 12, versão 1979), ou que não sejam consideradas diferenças recorrentes

4. Reconhecimento e mensuração de activos e passivos por impostos diferidos

Passivos por impostos diferidos

- ❖ devem ser reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, ou seja, as susceptíveis de compensação em exercícios futuros
- ❖ estas diferenças temporárias podem basicamente decorrer de:
 - não consideração de proveitos ou custos para efeitos contabilísticos e para efeitos fiscais no mesmo período
 - reavaliações de imobilizado sempre que o valor contabilístico e a base tributável dos bens reavaliados não seja coincidente
 - aplicação do método da equivalência patrimonial na valorimetria de participações em filiais e associadas

Activos por impostos diferidos

- ❖ devem ser reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, desde que se espere que venham a existir lucros fiscais no futuro susceptíveis de recuperarem tais diferenças, as quais surgem quando a quantia escriturada de um passivo excede a sua base tributável ou quando a base tributável de um activo excede a sua quantia escriturada
- ❖ apenas devem ser contabilizados activos por impostos diferidos quando simultaneamente existirem passivos por impostos diferidos decorrentes de diferenças temporárias tributáveis cuja reversão se preveja para o mesmo período fiscal em que se anteveja a reversão das diferenças temporárias dedutíveis ou em períodos onde a perda fiscal possa ser compensada com ganhos posteriores
 - o registo de activos por impostos diferidos deve ser efectuado até ao limite dos passivos por impostos diferidos

4.1. Reconhecimento

No que toca ao reconhecimento, a corrente dominante é a do reconhecimento total

Reconhecimento de passivos e activos por impostos correntes

- a quantia em dívida do imposto corrente do período ou de períodos anteriores deve ser reconhecida como passivo
- no caso de a quantia entregue (através de pagamentos por conta ou de retenções na fonte) exceder o imposto corrente, o excesso deve ser reconhecido como activo

Reconhecimento de passivos e activos por impostos diferidos

As diferenças temporárias são diferenças entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base tributável

- algumas dessas diferenças provêm da não consideração de proveitos ou de custos para efeitos contabilísticos e para efeitos fiscais no mesmo período
- estas podem ser denominadas diferenças temporárias de resultados, e constituem uma parte das diferenças temporárias propriamente ditas, também designáveis por diferenças temporárias de balanço

A NIC 12 e a DC 28, exigem o reconhecimento dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias tributáveis independentemente da sua natureza e prazo de reversão (excepções previstas respectivamente nos § 15 e 39 da NIC 12 e § 18 da DC 28)

- ❖ a norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos (com as excepções referidas)

As excepções referidas relacionam-se com:

- ❖ o trespasse cujas amortizações não sejam fiscalmente dedutíveis, dado que o valor do trespasse é residual
- ❖ o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
 - não seja uma concentração de empresas
 - não afecte no momento da transacção, nem o resultado contabilístico, nem o resultados fiscal

A normas exigem que os activos por impostos diferidos sejam reconhecidos quando for provável que venham a existir lucros tributáveis contra os quais o activo por imposto diferido possa ser utilizado (com as excepções previstas no § 24 da NIC 12 e § 23 da DC 28)

Reconhecimento segundo a NIC 12 e DC 28, da CNC:

	Tipo de diferença	Activo/passivo p/ imp. diferido	Reconhecimento
ACTIVO			
Valor contabilístico > Base fiscal	Temporária tributável	Passivo por imposto diferido	Sim
Valor contabilístico < Base fiscal	Temporária dedutível	Activo por imposto diferido	Prudência
PASSIVO			
Valor contabilístico > Base fiscal	Temporária dedutível	Activo por imposto diferido	Prudência
Valor contabilístico < Base fiscal	Temporária tributável	Passivo por imposto diferido	Sim

4.1.1. Reconhecimento de activos por impostos diferidos

Deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis

- ❖ desde que se espere que venham a existir lucros fiscais no futuro que possibilitem a recuperação dessas diferenças
- ❖ excepto quando provenham de:
 - trespases (goodwill) negativo, que tenha sido tratado como proveito diferido
 - ◇ de acordo com a parte final do ponto 3.2.6 da Directriz Contabilística 1 e ponto 13.4.1, alínea c), das Normas de Consolidação de contas do POC
 - reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo numa transacção que:
 - ◇ não seja uma concentração de empresas
 - ◇ não afecte, no momento da transacção, o resultado contabilístico e o fiscal

Registo de activos por impostos diferidos

Independentemente das expectativas quanto à evolução dos resultados fiscais futuros:

- ❖ devem ser contabilizados activos por impostos diferidos, quando simultaneamente existirem passivos por impostos diferidos decorrentes de diferenças temporárias cuja reversão se preveja tenha lugar:
 - no mesmo período fiscal em que se preveja que revertam as diferenças temporariamente dedutíveis
 - em períodos em que uma perda fiscal, decorrente de um activo por impostos diferidos, possa ser compensada com ganhos posteriores
- ❖ o registo de activos por impostos diferidos deve, em tal caso, ser feito até ao limite dos passivos por impostos diferidos

Notas sobre o registo de activos por impostos diferidos

Quando a base tributável de um elemento das imobilizações for, por força da aplicação de coeficientes de desvalorização monetária, superior ao correspondente valor contabilístico

- não pode, por aplicação do princípio da prudência, ser registado qualquer activo por imposto diferido com relação a tal bem

Na data do encerramento das contas

- deverão ser reapreciadas as situações em que existam activos por impostos diferidos que não tenham sido reconhecidos por não estarem reunidas as condições para o efeito exigidas
- o registo deverá ser efectuado sempre que se mostre provável a obtenção de ganhos futuros que permitam a recuperação do activo por impostos diferidos ou tenham surgido passivos por diferenças temporárias tributáveis que compensem aqueles activos, até ao limite da compensação

Exemplos de reconhecimento de activos por impostos diferidos

Exemplo 1

Uma empresa constituiu provisão para garantias pós-venda no montante de 1.500 €

- ❖ como provisão não fiscalmente aceite, a respectiva base tributável é nula
- ❖ o montante de 1.500 € é dedutível para efeitos fiscais quando a provisão deixar de existir
 - pela ocorrência de encargos com as garantias pós-venda prestadas
 - ou porque em definitivo se conclua que tais encargos não irão ser suportados
- ❖ quando a provisão for reduzida, o correspondente ganho não relevará para efeitos fiscais
 - significa que o resultado fiscal é inferior ao resultado contabilístico em 1.500 €
 - $(RC - RF = 1.500 \text{ €})$
- ❖ se a taxa de tributação for de 30% e a empresa tiver actualmente e no futuro resultados tributáveis suficientes, verifica-se uma redução de impostos de 450 € $(1.500 \times 30\%)$
 - valor do correspondente activo por impostos diferidos = 450 €

Exemplo 2

Empresa B, SA

Constituiu uma provisão para perdas em investimentos financeiros, relativamente a uma participação no capital, que se perspectiva vender no ano seguinte

- ❖ provisão de 1.000 €
 - ❖ como não aceite para efeitos fiscais, implica o aparecimento de um activo por impostos diferidos no montante de 300 € $(1.000 \times 30\%)$
 - ❖ se for estimado que o resultado fiscal do ano da alienação da participação de capital for igual ou superior a 1.000 € o activo por impostos diferidos deve ser registado
- ... e se o lucro fiscal previsto para o ano da alienação for inferior a 1.000 €
- ❖ mesmo assim, se nos anos seguintes se previr resultados fiscais superiores à diferença entre os 1.000 € e o lucro fiscal do ano da venda
 - deve registar-se o activo associado à diferença temporária dedutível decorrente da não aceitação da provisão para efeitos fiscais no ano da constituição da provisão

Exemplo 3

Situação de lucro obtido num Agrupamento Complementar de Empresas (ACE), participado por uma empresa, sem influência significativa

- valor da participação = 100.000 €
- base tributável do activo = 100.000 €

4.1.2. Reconhecimento de passivos por impostos diferidos

Reconhecido um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto quando provenham de:

- ❖ trespasse (goodwill, segundo a DC 12), cujas amortizações não sejam fiscalmente dedutíveis
- ❖ reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo numa transacção que:
 - não seja uma concentração de empresas
 - não afecte, no momento da transacção, nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal

Notas sobre o reconhecimento de passivos por impostos diferidos

- ❖ diferenças temporárias podem resultar de reavaliações do imobilizado, sempre que não haja coincidência entre o valor contabilístico e a base tributável dos bens reavaliados

- ❖ diferenças temporárias podem resultar da aplicação do Método da Equivalência Patrimonial na valorimetria em filiais e associadas, ou de interesses em empreendimentos conjuntos
- ❖ apesar de o trespasse (goodwill) ter uma base tributável nula (a amortização não é fiscalmente dedutível), não se admite o registo de qualquer passivo por impostos diferidos
 - implicaria um aumento do valor do trespasse
 - empolamento do activo e do passivo

Exemplos de reconhecimento de passivos por impostos diferidos

Exemplo 1

Uma empresa possui uma participação de 100.000 € sem influência significativa, num Agrupamento Complementar de Empresas (ACE)

- pela aplicação do Regime da Transparência Fiscal, foi imputado no período um prejuízo fiscal à participação de 60.000 €
- a base tributável do activo é de 40.000 € (valor de aquisição abatido dos prejuízos já deduzidos)

Se no ano seguinte o ACE se dissolver e o valor de liquidação for de 40.000 € (implicando o reconhecimento de um prejuízo de 60.000 € na empresa) e, admitindo uma taxa de tributação de 30%, o imposto corrente será de 18.000 € ($60.000 \times 30\%$) a favor da empresa

- esta importância corresponde ao passivo por imposto diferido que deveria ter sido reconhecido no 1º ano

Exemplo 2

Tratamento das amortizações aceleradas em que não exista obrigatoriedade de registo contabilístico dos acréscimos de amortização (sem aplicação no ordenamento jurídico-fiscal nacional)

- um activo custou 150.000 €
- a depreciação económica é de 50.000 €
- a depreciação aceite para efeitos fiscais é de 90.000 €
- tem implícito um passivo por imposto diferido de 12.000 € ($40.000 \times 30\%$)

Este imposto é resultante da aplicação da taxa de tributação ($t = 30\%$) à diferença entre:

- o valor contabilístico de 100.000 € ($150.000 - 50.000$)
- e o valor considerado para efeitos fiscais de 60.000 € ($150.000 - 90.000$)

Imposto = $t \times (VC - VF) = 30\% \times (100.000 - 60.000) = 12.000 \text{ €}$

Exemplo 3

Mesma empresa B, SA

Diferimento da tributação de uma mais-valia fiscal apurada dois anos antes, no montante de 1.200 € pela via do reinvestimento na aquisição de um terreno

- existe um passivo por impostos diferidos de 360 € ($1.200 \times 30\%$), devido ao diferimento

Se se previr vender o terreno no mesmo ano em que se admite que vá ser alienada a participação de capital objecto de provisão não aceite fiscalmente:

- deve ser registado o activo por impostos diferidos associado à não aceitação da provisão

Exemplo 4

Mesma empresa B, SA

Considere-se que a reversão da diferença temporária associada ao diferimento de tributação da mais-valia se prevê venha a concretizar-se em período posterior ao da reversão da diferença temporária dedutível associada à não aceitação da provisão

- neste caso, pode ainda reconhecer-se o activo por impostos diferidos, no pressuposto de que existam lucros tributáveis, no ano da reversão da diferença temporária tributável ou nos seguintes, que impliquem a efectiva liquidação de imposto

4.1.3. Reconhecimento na reavaliação de elementos das imobilizações

Quando, por efeito de reavaliação, emergir um valor líquido dos elementos das imobilizações superior à sua base tributável:

- ao aumento do valor líquido daqueles elementos corresponde um montante de imposto diferido (respeitante à diferença entre o valor decorrente da reavaliação e a inerente base tributável)
- o aumento do valor das imobilizações terá como contrapartida o respectivo passivo por impostos diferidos e a reserva de reavaliação

A reversão do valor do passivo por impostos diferidos processar-se-á por efeito da realização da reserva de reavaliação:

- pelo registo das quotas de amortização periódica
- por alienação do bem ou de outras operações sobre o mesmo incidentes

Caso em que, por efeito de reavaliações, os elementos das imobilizações corpóreas e incorpóreas passem a ter uma base tributável superior ao correspondente valor contabilístico

- não poderá ser registado qualquer correspondente activo por impostos diferidos

4.1.4. Reconhecimento nos prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados

Deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos relativamente aos prejuízos fiscais que possam ser deduzidos a lucros futuros:

- bem como em relação a créditos fiscais que, por eventual insuficiência da colecta do período a que deviam ser deduzidos, sejam diferidos para períodos seguintes

O registo de activos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados:

- apenas é possível quando e na medida em que for previsível que venham a ser apurados lucros tributáveis que permitam a utilização desses prejuízos ou a dedução dos créditos fiscais, respectivamente

No reconhecimento destes activos devem ser aplicadas as regras estabelecidas em relação aos activos por impostos diferidos resultantes de diferenças temporárias dedutíveis

A existência de prejuízos fiscais pode suscitar dúvidas quanto à capacidade de obtenção de resultados fiscais positivos que venham a possibilitar a utilização desses prejuízos

- ❖ apenas deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos respeitantes a prejuízos fiscais se:
 - existir uma quantia superior ou igual de diferenças temporárias tributáveis
 - existirem expectativas fundamentadas de que irão ser apurados lucros tributáveis
 - que permitam (em ambos os casos) a utilização desses prejuízos ou créditos

4.1.5. Reconhecimento nas participações de capital em filiais e associadas

Método do Custo

Caso a participação esteja escriturada pelo método do custo

- não haverá, em regra, o reconhecimento de qualquer diferença temporária, uma vez que a base tributável não é inferior ao respectivo valor contabilístico

Se for constituída uma provisão para essas participações

- emerge uma diferença temporária dedutível, da qual pode resultar um activo por impostos diferidos, desde que se encontrem satisfeitas as regras de reconhecimento deste tipo de activos

Método da Equivalência Patrimonial

Se a participação estiver escriturada pelo método da equivalência patrimonial e se tratar de diferenças temporárias tributáveis relacionadas com investimentos em filiais e associadas e em empreendimentos conjuntos

- ❖ deve ser reconhecido o correspondente passivo por impostos diferidos, excepto se se verificarem simultaneamente as seguintes condições:
 - a empresa-mãe (o investidor ou empreendedor) controla a tempestividade da reversão da diferença temporária
 - e ser provável que esta diferença não reverta num futuro previsível

Se a participação estiver escriturada pelo método da equivalência patrimonial e se existirem diferenças temporárias dedutíveis relacionadas com investimentos em filiais e associadas e em empreendimentos conjuntos

- ❖ deve ser reconhecido o correspondente activo por impostos diferidos, mas apenas até ao limite em que se verificarem simultaneamente as seguintes condições:
 - ser provável que as diferenças revertam num futuro previsível
 - e serem esperados resultados fiscais futuros que compensem as mesmas diferenças

Caso seja constituída provisão para investimentos financeiros, esta representa uma diferença temporária dedutível

- a contrapartida da sua constituição é um débito na conta 554 – ajustamento de partes de capital em filiais e associadas – depreciações, nos termos do ponto 5.4.3.5 do POC
- quando aquela diferença temporária dedutível determinar um activo por impostos diferidos, o reconhecimento desse activo deve ser efectuado por contrapartida da conta 554 indicada

No âmbito dos ajustamentos de resultados da participante e das participadas para efeitos da aplicação do Método da Equivalência Patrimonial

- deve-se ter em atenção as eventuais compensações de activos e de passivos por impostos diferidos provenientes de transacções entre essas empresas, bem como os efeitos dos resultados não realizados contidos nos activos de qualquer delas

4.1.6. Reconhecimento na transposição de demonstrações financeiras originalmente expressas em moeda estrangeira

Quando da transposição de demonstrações financeiras originalmente expressas em moeda estrangeira, emergirem valores que devam ser inscritos no capital próprio, mas não em resultados do exercício

- às eventuais diferenças entre as correspondentes quantias dos elementos do activo e do passivo e as bases tributáveis destes elementos, ficam associados activos e passivos por impostos diferidos, devendo o valor a inscrever no capital próprio ser líquido da quantia do imposto diferido
- no reconhecimento de activos por impostos diferidos deve ser adoptada a prudência

4.1.7. Reconhecimento na consolidação de contas

Contas consolidadas

- devem ser reconhecidos passivos ou activos por impostos diferidos relativamente ao reconhecimento de passivos e activos no momento da aquisição de participações, integradas em concentrações empresariais, quando os valores contabilísticos utilizados na consolidação forem diferentes das quantias relevantes para a tributação
- devem também ser reconhecidos passivos e activos por impostos diferidos no que respeita aos resultados não realizados, escriturados em operações dentro do grupo e englobados nos activos

Reconhecimento inicial

Devem ser reconhecidos activos ou passivos por impostos diferidos relativamente ao reconhecimento de activos e passivos no momento da aquisição das participações integradas em concentrações empresariais

- ❖ quando os valores contabilísticos utilizados na consolidação forem diferentes das respectivas quantias relevantes para a tributação
 - a escrituração dos passivos e dos activos por impostos diferidos deve ser efectuada por contrapartida da rubrica “diferenças de consolidação (goodwill)”

Eliminação dos resultados não realizados em operações intra-grupo

Devem ser reconhecidos nas contas consolidadas passivos e activos por impostos diferidos no que respeita aos resultados não realizados escriturados em operações dentro do grupo e integrados na quantia dos activos

Dividendos e resultados

Tendo em atenção a política de distribuição de resultados das filiais e o enquadramento jurídico das participações

- poderão ocorrer situações em que se torne necessário o registo de activos ou de passivos por impostos diferidos, relativamente à distribuição de resultados (procedimento idêntico ao reconhecimento inicial)

Transposição de demonstrações financeiras

Na integração de contas de filiais e associadas originalmente expressas em moeda estrangeira

- ❖ deverão ser reconhecidos activos e passivos por impostos diferidos
 - atendendo aos regimes fiscais a que estão submetidas aquelas sociedades e aos métodos de transposição de demonstrações financeiras

Compensação de diferenças temporárias por operações realizadas dentro do grupo

Para efeitos de consolidação devem-se ter em atenção as eventuais compensações de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos provenientes de transacções entre essas empresas

Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

Cada uma das sociedades abrangidas pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

- deve registar o imposto sobre o rendimento nas suas contas singulares de acordo com os critérios inerentes a essas contas

Nos casos em que as sociedades estiverem integradas no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as filiais escrituram o imposto corrente a débito ou a crédito da conta 25 – accionistas

- se uma filial tiver prejuízos num dado período apenas deve registar na conta 25 – accionistas, o montante correspondente aos que vierem a ser compensados pelos lucros das demais sociedades do grupo
- os prejuízos não deduzidos devem ser reconhecidos como activos por impostos diferidos, apenas se for previsível que a filial se mantenha no grupo em anos futuros e este venha, em tal período, a obter lucros que permitam a dedução daqueles prejuízos

A sociedade dominante deve registar a débito e a crédito da conta 25 – accionistas, os impostos calculados nas filiais que tenham sido utilizados na determinação do imposto corrente do grupo, por contrapartida da correspondente subconta da conta - Estados e outros entes públicos

- a sociedade dominante apenas deve reconhecer activos por impostos diferidos originados em prejuízos se for previsível a manutenção do regime de tributação dos grupos de sociedades e a obtenção de lucros no futuro por parte do grupo

4.2. Mensuração

Os passivos e os activos por impostos diferidos serão mensurados com base nas taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê a reversão das diferenças temporárias

- tais activos e passivos devem ser ajustados sempre que existam alterações nas taxas de tributação do rendimento ou em outros aspectos da legislação fiscal

À data do balanço, todos os activos por impostos diferidos devem ser reanalisados e, se necessário, o seu valor contabilístico deverá ser reduzido de forma a não exceder o montante dos impostos correspondentes a lucros tributáveis futuros ou o montante dos passivos por impostos diferidos resultantes de diferenças temporárias tributáveis susceptíveis de compensação

- esta redução deve ser objecto de reposição (total ou parcial) no caso de alterações de expectativas

Os passivos e activos por impostos correntes devem reflectir as quantias que devem ser pagas (ou recebidas) ao (ou do) Estado, tendo em conta os pagamentos e recebimentos de impostos correntes e o registo da estimativa do imposto a liquidar, efectuada com base na legislação fiscal vigente

Os passivos por impostos diferidos e os activos por impostos diferidos devem ser mensurados com base na utilização das taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê venham a reverter as subjacentes diferenças temporárias (dedutíveis ou tributáveis)

- esses activos e passivos devem ser ajustados sempre que existam alterações nas taxas de tributação do rendimento ou em outros aspectos da legislação fiscal

A mensuração dos passivos por impostos diferidos e dos activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais do modo como se espera, à data do balanço, que o valor do activo seja recuperado ou o valor do passivo seja liquidado

- ❖ o tratamento do imposto diferido no caso da reavaliação de imobilizações corpóreas destinadas ao uso pela empresa deverá ter em atenção o valor da base tributável compatível com o destino indicado
 - são irrelevantes as variações de valor que não correspondam a reavaliações baseadas em diplomas legais que comportem efeitos fiscais

No caso de bens reavaliados não susceptíveis de amortização, as quantias do passivo por impostos diferidos e da reserva de reavaliação deverão ser ajustados de acordo com as alterações da base tributável, em função da aplicação dos sucessivos coeficientes de actualização monetária

Os activos e os passivos por impostos diferidos não podem ser objecto de actualização ou desconto

- ❖ esta limitação resulta do facto de:
 - a actualização ou desconto destes elementos implicar o conhecimento exacto do momento da reversão das diferenças associadas (o que não será normalmente fácil)
 - se pretender assegurar a comparabilidade das contas das entidades, o que não se compadece com a mera admissão facultativa da possibilidade de actualização ou desconto

À data do balanço, devem ser analisados todos os activos por impostos diferidos, devendo, se se justificar, o respectivo valor contabilístico ser reduzido de forma a não exceder a quantia dos impostos correspondentes a lucros tributáveis futuros ou a quantia dos passivos por impostos diferidos resultantes de diferenças temporárias tributáveis susceptíveis de compensação

- esta redução deve ser objecto de reposição (total ou parcial) no caso de as expectativas da entidade vierem a ser revistas

Assim, os activos e passivos por impostos diferidos podem ser mensurados utilizando:

- as taxas de tributação em vigor no período em que as diferenças temporárias se originaram
- as taxas em vigor no final do período em que se estão a mensurar os respectivos saldos
- as taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se espera venham a reverter as diferenças temporárias
- ou, pelo valor presente, actual ou descontado

Os saldos de activos e passivos por impostos diferidos calculam-se aplicando a taxa de tributação ao montante da diferença temporária

A taxa de tributação é, nos termos da NIC 12, a taxa que tenha sido decretada ou em vias de ser decretada à data do balanço

- de acordo com a Directriz Contabilística 28, as taxas a utilizar na mensuração devem ser as taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê que venham a reverter as respectivas diferenças temporárias
- de acordo com a NIC 12, os saldos de activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados, dada a difícil previsão da calendarização das reversões das diferenças temporárias

5. Tratamento contabilístico dos impostos diferidos

O tratamento contabilístico dos impostos correntes e diferidos deve ser coerente com o registo das operações que lhes estão subjacentes

- afectando os resultados ou outras contas de capitais (e as correspondentes contas do activo e do passivo)

As regras base para o tratamento contabilístico dos impostos diferidos são reguladas pelas normas respectivas

- ❖ *§ 57 da NIC 12: a contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro evento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio evento*
- ❖ *§ 54 da DC 28: o tratamento contabilístico dos impostos correntes e diferidos deve ser coerente com o registo das operações que lhe estão subjacentes, afectando por consequência, consoante as situações, os resultados ou outras contas de capitais próprios (e, bem assim, as correspondentes contas de activo e passivo)*
- ❖ *§ 58 da NIC 12: os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um proveito ou como um gasto e incluídos no lucro líquido ou no prejuízo do exercício, excepto até ao ponto em que o imposto surja de:

 - *uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período directamente no capital próprio*
 - *uma concentração empresarial que seja uma aquisição**
- ❖ *§ 61 da NIC 12: o imposto corrente ou imposto diferido deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com rubricas que sejam creditadas ou debitadas, no mesmo ou num período diferente, directamente no capital próprio*

Assim, o tratamento contabilístico dos impostos diferidos, está associado ao tratamento contabilístico das transacções ou eventos que lhes dão origem

O tratamento contabilístico dos efeitos tributários das diferenças tempestivas, afecta sempre contas ligadas aos resultados, já que as diferenças tempestivas resultam de diferentes critérios de imputação temporal utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade

- é o caso de impostos diferidos originados, por exemplo, com provisões não dedutíveis fiscalmente, mais-valias fiscais associadas a reinvestimentos, amortizações excessivas ou quotas perdidas, diferenças geradas no caso de contratos de construção, ...

Sempre que a transacção ou evento que origina os impostos diferidos, seja contabilizado em contas diferentes de resultados, então os impostos diferidos, quando a diferença temporária se origina, não afectam as contas ligadas aos resultados, mas sim, as contas em que foram contabilizados os factos subjacentes

- assim, no caso duma reavaliação do imobilizado que origine uma diferença temporária, os efeitos tributários desta reavaliação afectam as respectivas contas de capitais próprios
- no caso duma concentração que seja uma aquisição, e que gere diferenças temporárias, então os efeitos fiscais respectivos afectam o trespassse

5.1. Contas a utilizar

Contas:

- 2411 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento – Imposto corrente
- 2761 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento – Activos por impostos diferidos
- 2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento – Passivos por impostos diferidos
- 5611 ... 5691 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei nº ... – Reserva de reavaliação antes de impostos

- 5612 ... 5692 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei nº ... – Impostos diferidos relativos à reavaliação
- 861 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto corrente
- 862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido

5.2. Registos contabilísticos

5.2.1. Demonstração dos Resultados

Em resultados do exercício, compreendem-se:

- o imposto corrente
- os impostos diferidos relacionados com proveitos ou custos reconhecidos contabilisticamente no presente exercício e com efeitos fiscais em exercícios futuros
- os impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais susceptíveis de reporte
- as alterações da quantia dos passivos e activos por impostos diferidos, em decorrência de alterações de taxas de tributação do rendimento
- as alterações da quantia dos passivos e dos activos por impostos diferidos, em decorrência de outras alterações da legislação fiscal
- as alterações decorrentes da reapreciação da reversibilidade dos activos por impostos diferidos ou do modo de recuperar contabilisticamente o valor dos activos
- a reversão de impostos diferidos previamente reconhecido em resultados

5.2.2. Reavaliação

O tratamento dos impostos diferidos envolve a consideração de alguns pressupostos quanto à inclusão do valor dos bens no cômputo do resultado

- os elementos susceptíveis de amortização podem afectar o resultado pela via da amortização ou pela via da alienação
- os elementos não susceptíveis de amortização apenas podem afectar o resultado pela via da alienação

Relativamente aos bens amortizáveis, a adopção de uma ou outra dessas ópticas não é indiferente em termos de tratamento dos impostos diferidos

- mais razoável pressupor a continuidade dos activos ao serviço da entidade
- considera-se para este tipo de bens a óptica do uso, através da amortização

Quanto aos bens não amortizáveis

- considera-se a óptica da alienação

Após o registo na conta “reservas de reavaliação” do valor do aumento do imobilizado líquido, esta conta de reservas será debitada por contrapartida da conta 2762 – passivos por impostos diferidos, pelo montante do imposto correspondente à fracção da reserva de reavaliação não relevante para a tributação

- ❖ para o efeito, a conta relativa a cada reserva de reavaliação será desdobrada em duas subcontas:
 - 56x1 – reserva de reavaliação antes de impostos, que terá saldo credor
 - 56x2 – impostos diferidos relativos à reavaliação, cujo saldo é devedor (o débito indicado terá lugar nesta subconta)

Aquando da realização da reserva de reavaliação, nos termos da Directriz Contabilística 16 (realização de activos imobilizados tangíveis)

- a subconta 56x2 – impostos diferidos relativos à reavaliação, será creditada pela correspondente fracção do imposto sobre o rendimento, por contrapartida da conta 59 – resultados transitados

- simultaneamente, a conta 2762 – passivo por impostos diferidos, será debitada por contrapartida da conta 2411 – imposto sobre o rendimento – imposto corrente

Independentemente da existência de nova reavaliação, o imposto diferido resultante da diferença entre a base tributável e o valor contabilístico dos bens não amortizáveis

- deve ser ajustado tendo em atenção a variação da base tributável decorrente da aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária, uma vez que estes são utilizados para determinar a base tributável no âmbito do apuramento das mais e menos-valias fiscais

5.2.3. Reservas livres, resultados transitados e outras rubricas de capitais próprios

Devem ser registados em reservas livres, em ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas e em resultados transitados:

- o imposto do exercício relativo a operações provenientes da alienação de acções (quotas) próprias
- o imposto do exercício relativo à constituição de provisões para investimentos financeiros
- o imposto do exercício relativo a regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar, positiva ou negativamente, os capitais próprios e não o resultado do exercício (nos termos da Directriz Contabilística 8)
- a reversão de activos por impostos diferidos ou passivos por impostos diferidos previamente reconhecidos directamente por contrapartida de contas de reservas livres, de ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas ou de resultados transitados

As quantias das rubricas de capitais próprios que não sejam resultados do exercício e que correspondam a diferenças decorrentes da transposição de demonstrações financeiras originariamente expressas em moeda estrangeira

- ❖ devem ser líquidas dos inerentes impostos diferidos, sendo a expressão efectuada mediante duas subcontas
 - uma destinada à quantia antes da consideração do imposto diferido
 - outra ao imposto diferido

6. Prejuízos fiscais

Prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados

- devem ser reconhecidos activos por impostos diferidos relativamente aos prejuízos fiscais que possam ser deduzidos a lucros futuros, bem como em relação a créditos fiscais que, por eventual insuficiência de colecta do período a que deviam ser deduzidos, sejam diferidos para períodos seguintes
- o registo de activos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais e a créditos fiscais não utilizados apenas poderá ser efectuado quando for previsível que venham a ser apurados lucros tributáveis que permitam a utilização desses prejuízos ou a dedução dos créditos fiscais

6.1. Regime fiscal dos prejuízos

No artº 47, CIRC, está regulado o regime da dedução dos prejuízos fiscais

- os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios seguintes (aplicável aos prejuízos fiscais gerados a partir de 1.1.1996)

Existe assim um direito de reporte dos prejuízos para a frente por um período de 6 anos

- este direito de reporte traduz-se na possibilidade de reduzir a carga fiscal futura, caso venham a gerar-se lucros tributáveis para compensar tais prejuízos

Assim, e de acordo com o § 34 da NIC 12, um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de prejuízos tributáveis não utilizados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão utilizáveis contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados possam ser utilizados (ver § 36 da NIC 12)

Também de acordo com a DC 28, deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos relativamente aos prejuízos fiscais que possam ser deduzidos a lucros futuros, na medida em que for previsível que venham a ser obtidos lucros tributáveis que permitam a dedução de tais prejuízos, ou existam diferenças temporárias tributáveis que permitam a utilização dos referidos prejuízos fiscais

A existência de créditos fiscais que não sejam utilizados na totalidade num determinado exercício e que se possam reportar para períodos futuros, devem levar ao reconhecimento de um activo por impostos diferidos, se for previsível a obtenção de lucros futuros que permitam a dedução à colecta de tais créditos fiscais

Como podemos verificar, está sempre presente de forma inequívoca, o principio contabilístico geralmente aceite da prudência

Fora destas situações, não deve ser reconhecido qualquer activo no ano em que se apura a perda fiscal

6.2. Tipos de reporte

O tipo de reporte permitido pela legislação fiscal portuguesa, designa-se de reporte para a frente

Há no entanto países que permitem o reporte para trás, ou simultaneamente o reporte para trás e para a frente (caso de EUA, do Reino Unido, da Alemanha, ...)

- tal reporte para trás permite à empresa que obtém o prejuízo ser reembolsada de impostos correspondentes que tenha pago anteriormente ao ano em que apurou o prejuízo fiscal
- nestes casos, de reporte para trás, existe um direito efectivo, razão pela qual o activo deve ser reconhecido

6.3. Natureza do direito de compensação de perdas

O direito de compensação de perdas (no reporte para a frente) é um direito de natureza contingente

A Administração Fiscal reconhece o direito de compensação, e tal direito dá a possibilidade ao sujeito passivo de compensar o prejuízo fiscal com lucros tributáveis gerados no futuro

- este direito é susceptível de ser reconhecido contabilisticamente como um activo por impostos diferidos, “até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão utilizáveis”, para compensar tais perdas fiscais, ou existam diferenças temporárias tributáveis que permitam a recuperação de tais perdas
- o reconhecimento implica a observância do princípio da prudência, e em observância do princípio do acréscimo, tal reconhecimento deve ser efectuado no ano em que se obtiveram os prejuízos fiscais

A NIC 12, considera que o princípio da prudência é observado, razão pela qual também o princípio do acréscimo deve ser observado, devendo por isso ser reconhecido contabilisticamente o direito de compensação:

- se a empresa tiver diferenças temporárias tributáveis, contra as quais os prejuízos fiscais possam ser utilizados
- se for provável que a empresa tenha lucros futuros suficientes para absorver o prejuízo fiscal
- se o prejuízo fiscal resultar de causas identificáveis e que provavelmente não se repetirão
- se houver oportunidades de planeamento fiscal que possam criar lucros tributáveis suficientes para absorver os prejuízos fiscais

Fora destas condições, não se deve reconhecer o efeito tributário dos prejuízos fiscais, isto sem prejuízo de futura reavaliação da situação

7. Apresentação e divulgação

7.1. Apresentação

Apresentação

- o desdobramento das contas 24, 27, 56 e 86 do Plano Oficial de Contabilidade (POC), destina-se à relevação contabilística das operações relacionadas com os impostos correntes e diferidos
- os activos e passivos por impostos diferidos devem ser apresentados no balanço, em acréscimos e diferimentos (conta 276 – activos e passivos por impostos diferidos), respectivamente, no activo e no passivo
- por princípio, os activos por impostos diferidos não devem ser compensados com os passivos por impostos diferidos
- o valor a registar na conta 241 – imposto sobre o rendimento, será o que resultar da diferença entre o valor do imposto corrente do exercício e o montante das retenções na fonte, dos pagamentos por conta, o qual, se credor, deverá ser apresentado no passivo e, se devedor, no activo
- na demonstração dos resultados por naturezas, o imposto sobre o rendimento do exercício será desdobrado na conta 861 – imposto corrente e na conta 862 – imposto diferido

7.1.1. Contas individuais

Activos e passivos por impostos diferidos

Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser apresentados, no balanço, em linha autónoma

- os activos por impostos diferidos devem ser inscritos como última linha do “Código CEE – E – Acréscimos e diferimentos”
- os passivos por impostos diferidos devem ser inscritos como última linha do “Código CEE – D – Acréscimos e diferimentos”

Compensação

O valor respeitante a cada exercício a inscrever na conta 241 – Imposto sobre o rendimento do exercício, será o que resultar:

- ❖ da diferença entre o valor do imposto corrente do exercício (ainda que determinado por estimativa) e o montante das retenções na fonte, dos pagamentos por conta e dos pagamentos especiais por conta relativamente aos quais exista o direito à dedução
 - se credor, deverá ser inscrito no passivo
 - se devedor, deverá ser apresentado no activo

Uma entidade apenas deve compensar activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se:

- ❖ tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes, e cumulativamente
- ❖ os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento pela mesma autoridade fiscal
 - sobre a mesma entidade tributável
 - ou sobre diferentes entidades tributáveis que pretendam
 - liquidar passivos a activos por impostos correntes numa base líquida
 - ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativas de passivos ou activos por impostos diferidos se esperem que sejam liquidadas ou recuperadas

Gasto de imposto

Na demonstração dos resultados por naturezas

- o imposto sobre o rendimento do exercício (positivo ou negativo) apresentado na respectiva linha deve restringir-se ao relacionado com os componentes do resultado líquido

Na demonstração dos resultados por funções, o imposto sobre o rendimento (positivo ou negativo) relacionado:

- ❖ com os resultados correntes e com os resultados extraordinários
 - deve ser apresentado nas linhas previstas para o efeito
- ❖ com os resultados não usuais ou não frequentes, com resultados de operações em descontinuação e com alterações de políticas contabilísticas
 - deve ser deduzido a cada um desses tipos de resultados por forma a que os mesmos possam ser apresentados numa base líquida (nos termos da Directriz Contabilística 20 – Demonstração dos Resultados por Funções)

7.1.2. Contas consolidadas

As disposições para as contas individuais são aplicáveis, com as devidas adaptações, às contas consolidadas

7.2. Divulgação

Divulgação

As principais componentes do imposto devem ser divulgadas na nota 6 (contas individuais) e na nota 38 (contas consolidadas) do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, destacando-se as seguintes informações a prestar:

- reconciliação do imposto do exercício e do imposto corrente
- decomposição dos activos e passivos por impostos diferidos por tipo de diferença
- decomposição dos impostos relativos a resultados líquidos do exercício, reservas livres e resultados transitados
- decomposição das reavaliações e reconhecimentos iniciais de activos e passivos e outras variações
- relacionamento entre gastos/proveitos de impostos e o resultado contabilístico e outras variações patrimoniais
- explicação de alterações na taxa de imposto aplicável em relação com a do período contabilístico anterior
- valor do activo por impostos diferidos e tipo de provas que suportam o seu reconhecimento
- quaisquer efeitos significativos de alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos que resultem de alterações nas taxas de impostos ou da legislação fiscal que sejam estabelecidas após a data do balanço

7.2.1. Contas individuais

Os principais componentes de gastos (proveitos) de impostos devem ser divulgados na Nota 6 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, em conformidade com os quadros seguintes:

- ❖ Decomposição dos activos e passivos por impostos diferidos por tipo de diferença à data do Balanço:

Descrição	Total		Operações na D.R.		Movimentações noutras Rubricas Capital Próprio			
	N	N-1	N	N-1	Reavaliação		Outras	
					N	N-1	N	N-1
Diferenças temporárias que originam Activos por impostos diferidos								
Provisões não aceites fiscalmente								
Resultados positivos em ACE								
Resultados negativos pela aplicação do método da equivalência patrimonial								
Amortizações não aceites fiscalmente								
Benefícios de reforma, quando não há fundo externo								
Diferenças entre o justo valor e a base tributável								
Prejuízos fiscais								
Efeito da transposição de demonstrações financeiras								
Dupla tributação								
.....								
Total I								
Diferenças temporárias que originam passivos por impostos diferidos								
Reavaliação de activos imobilizados								
Resultados negativos em ACE								
Resultados positivos pela aplicação do método da equivalência patrimonial								
Diferimento de tributação das mais-valias								
Benefícios de reforma, quando não há fundo externo								
Efeito da transposição de demonstrações financeiras								
.....								
Total II								
Valores reflectidos no balanço								
Activos por impostos diferidos (Total I × taxa)								
Passivos por impostos diferidos (Total II × taxa)								
Diferenças temporárias relativamente às quais não foi reconhecido qualquer imposto diferido								
Perdas fiscais não utilizadas (a)								
Outras								
(a) Com indicação de data de extinção								

- uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável em relação com a do período contabilístico anterior
- a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em filiais, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, em relação às quais não tenham sido reconhecidos passivos por impostos diferidos
- com respeito a unidades operacionais descontinuadas, o imposto sobre o rendimento relacionado com
 - o ganho ou perda da descontinuação
 - o resultado do período respeitante às actividades correntes da unidade operacional descontinuada, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado
- a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando
 - a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros que excedam os lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes
 - e a empresa tenha sofrido, quer no período corrente quer no período precedente, um prejuízo na jurisdição fiscal com a qual se relaciona o activo por impostos diferidos
- quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos que resultem de alterações nas taxas de impostos ou da legislação fiscal que sejam decretadas ou anunciadas após a data do balanço

7.2.2. Contas consolidadas

As disposições contidas para as contas individuais devem ser aplicadas, com as devidas adaptações, na Nota 38 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados Consolidados referidos no ponto 14.1 do POC

8. Disposições transitórias

Disposições transitórias

- ❖ A DC 28 contempla disposições transitórias que permitem, em circunstâncias especiais, às empresas optarem por um dos seguintes procedimentos:
 - reconhecer todos os ajustamentos referentes a saldos de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos relativos a situações passadas
 - não reconhecer, durante um período não superior a cinco anos, os activos e passivos por impostos diferidos relativos a situações anteriores à data da entrada em vigor, ou da primeira aplicação da DC 28
 - nesta hipótese, deve ser incluída na nota 2 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados uma referência a este facto, o qual será relatado na nota 6 com uma informação sobre os valores contabilísticos que teriam de constar dos balanços e das demonstrações dos resultados

Na data da entrada em vigor da Directriz Contabilística 28, ou na data em que ela tenha de ser aplicada pela primeira vez, as entidades a ela obrigadas podem optar por um dos seguintes procedimentos:

- ❖ reconhecer todos os ajustamentos referentes a saldos de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos relativos a situações passadas
 - no que respeita ao capital próprio, os ajustamentos serão registados nas contas de reservas de reavaliação, reservas livres ou resultados transitados, consoante for adequado
 - se for necessário debitar a conta de reservas de reavaliação e não houver saldo suficiente nessa conta, os ajustamentos devem ser relevados na conta de resultados transitados
- ❖ não reconhecer, durante um período que não pode exceder 5 anos, os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos relativos a situações anteriores à data da entrada em vigor, ou da primeira aplicação, da DC 28
 - neste caso, deve ser incluída na Nota 2 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, uma referência a tal facto, que será complementada na Nota 6 desse Anexo com uma informação sobre os valores contabilísticos que teriam de constar dos balanços e das demonstrações dos resultados
 - enquanto existirem situações que determinariam o reconhecimento de passivos por impostos diferidos e as mesmas não forem relevadas, não é permitido o registo de activos por impostos diferidos

9. Conclusões

De salientar o bom senso utilizado na elaboração da DC 28, em termos da obrigatoriedade da sua observância, pois apenas é aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras mais desenvolvidas, o que exclui da sua aplicação todas as empresas que não ultrapassem, durante dois anos consecutivos, dois dos três parâmetros previstos no artº 262, do Código das Sociedades

Salienta-se a excessiva informação exigida no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, relacionada com os impostos diferidos

- foi-se além das exigências da NIC 12

Caso a aplicação da DC 28 fosse extensiva a todas as entidades empresariais, essa directriz estaria provavelmente condenada ao insucesso

- correr-se-ia o risco de acontecer o que acontece em Espanha, onde é obrigatória a contabilização dos impostos sobre lucros de acordo com o método da dívida baseado na demonstração de resultados, desde 1990, por força da Norma de Valorização 16, do Plan General Contable ¹⁵

Cabe aos Técnicos ligados à contabilidade (TOC e ROC), desenvolver esforços no sentido da correcta aplicação desta “filosofia” dos impostos diferidos, e não permitirem uma aplicação “enganadora” desta recente (em Portugal) forma de contabilização dos impostos sobre lucros

As demonstrações financeiras das empresas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira em determinada data e dos resultados obtidos no período que termina naquela data, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites

- a imagem verdadeira e apropriada é conseguida desde que a informação tenha determinadas características qualitativas (entre as quais a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade) e desde que sejam observados um conjunto de regras, normas e procedimentos a que se convencionou chamar princípios contabilísticos geralmente aceites

A contabilização dos impostos sobre os lucros não é um assunto pacífico, já que de tratamento contabilístico diferenciado, resultam diferentes resultados e diferentes posições financeiras, para a mesma situação concreta

- raramente existe coincidência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, embora na generalidade dos sistemas fiscais a base para apuramento do resultado fiscal seja o resultado contabilístico
- o resultado contabilístico é determinado de acordo com os princípios, normas e regras contabilísticas e o resultado fiscal (lucro ou prejuízo) é estabelecido de acordo com as regras concretas da legislação fiscal

Existem assim diferenças entre os dois resultados, que podem ser de dois tipos:

- diferenças permanentes, que são diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, que assumem carácter definitivo por nunca serem aceites pela Administração Fiscal
- diferenças tempestivas, que resultam do facto de determinados custos e proveitos afectarem os resultados contabilísticos num exercício, e afectarem os resultados fiscais de outro(s) exercício(s)

Além disso, todas as diferenças tempestivas implicam bases fiscais de activos ou passivos diferentes dos seus valores contabilísticos

- à diferença entre o valor contabilístico de um activo ou passivo e a respectiva base fiscal, chama-se diferença temporária

Existem diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas, isto é, cujos efeitos fiscais não afectam os resultados do exercício no ano em que surgem tais diferenças temporárias:

¹⁵ As empresas espanholas, ou utilizavam o método do imposto a pagar (no caso das mais pequenas), ou, quando aplicavam o método dos efeitos tributários, mesmo em empresas cotadas, o utilizavam com fins contrários aos previstos na própria norma contabilística.

- se ao nível do tratamento contabilístico das diferenças permanentes, uma vez que afectam simultaneamente o resultado contabilístico e o fiscal do mesmo exercício, não se apresentam problemas de maior, o mesmo já não se passa com o tratamento contabilístico das diferenças temporárias
- em relação às diferenças tempestivas existe, não uma diferente qualificação dos custos e dos proveitos, mas sim, uma diferente imputação temporal dos mesmos

Atendendo aos tipos de diferenças referidas, não será indiferente para a obtenção da imagem verdadeira e apropriada, o método de contabilização dos impostos sobre lucros

São normalmente referidos pela normalização contabilística e pela literatura especializada, os seguintes métodos de contabilização dos impostos sobre lucros:

- ❖ método do imposto a pagar
- ❖ métodos de contabilização dos efeitos tributários, que compreendem :
 - método do diferimento
 - método da responsabilidade ou da dívida
 - método do valor líquido do imposto

Em relação aos métodos de contabilização dos efeitos tributários, poderemos ainda falar de duas modalidades de aplicação alternativas:

- aplicação total ou integral
- aplicação parcial

No método do imposto a pagar, o imposto a pagar é contabilizado na conta de resultados como se tratasse duma distribuição de resultados ao Estado

- ❖ os efeitos das diferenças temporárias não são objecto de tratamento contabilístico digráfico, sendo por vezes divulgadas em anexo
- ❖ neste método não são seguidos os seguintes princípios:
 - acréscimo
 - correlação entre custos e proveitos
 - não se reflectem os impostos que podem vir a ser pagos no futuro como consequência de resultados actuais ou o valor pago em excesso e que poderá vir a ser recuperado em exercícios futuros
 - é este o método previsto pela normalização contabilística portuguesa, até ao surgimento da DC 28

Sendo este o método observado pela generalidade das empresas portuguesas até agora, e sendo as diferenças temporárias materialmente relevantes, então não haverá incoerência entre o POC e a essência dos princípios contabilísticos geralmente aceites que devem ser observados ?

- a utilização do método do imposto a pagar não permite em elevado número de situações, que se consiga a já referida imagem verdadeira e apropriada
- basta atentar nos efeitos tributários relacionados com as reavaliações em Portugal, na maior parte das vezes com tal materialidade, que o não reconhecimento dos ditos efeitos tributários, pode implicar uma mudança de opinião em relação à empresa, por parte do leitor das respectivas contas
- por isso o aparecimento da DC 28 foi uma evolução natural

De acordo com os métodos dos efeitos tributários, o imposto sobre o rendimento do exercício não corresponde necessariamente ao imposto em relação ao mesmo liquidado ou pago, mas antes ao imposto calculado sobre o resultado contabilístico desse exercício, independentemente de o imposto ser liquidado em relação a esse exercício ou a um exercício anterior ou posterior

- na filosofia subjacente a este método, os impostos constituem os custos suportados pela empresa para a obtenção dos proveitos, devendo ser contabilizados nos períodos com que se relacionem
- serão assim observados os PCGA, do acréscimo e da correlação entre os custos e proveitos, devendo ainda ter-se em atenção o princípio da prudência

De referir a existência de duas vertentes do método da dívida:

- baseada na demonstração de resultados, operando com base no conceito de diferenças tempestivas
- baseada no balanço, operando com base no conceito de diferenças temporárias

Esta última vertente do método da dívida é a seguida pela normalização contabilística mais recente (FASB 109, NIC 12 e DC 28) e representa um avanço nesta complexa matéria dos impostos diferidos

Uma outra área de estudo dentro da problemática contabilística da tributação do rendimento é a questão do reporte dos prejuízos fiscais

- as legislações fiscais, em geral, permitem que os prejuízos fiscais de um exercício, afectem os lucros tributáveis de outros exercícios, isto é, permitem aquilo que em linguagem técnica se designa por reporte de prejuízos
- aqui surgem novos problemas relacionados com o objectivo da imagem fiel

Há países onde os sistemas contabilísticos são mais influenciados pelo objectivo da imagem fiel das demonstrações financeiras e por aspectos de utilidade da informação, que têm um tratamento fiscal e contabilístico mais favorável no que toca ao reporte de prejuízos

- permite-se que se efectue o reporte para trás ou para a frente simultaneamente, com conseqüente reembolso de imposto se for caso disso, dando-se relevância na generalidade destes países, aos princípios do acréscimo e da prudência
- outros países em que os sistemas contabilísticos são mais influenciados por normas fiscais, tem um tratamento contabilístico e fiscal mais restritivo, permitindo em regra apenas o reporte para a frente, e não observando do ponto de vista contabilístico princípios contabilísticos fundamentais como é o do acréscimo

O problema que se põe aqui é se, sendo a existência de prejuízos fiscais um direito da empresa a compensar esses prejuízos fiscais com lucros passados ou futuros, esse direito deve ser ou não contabilizado

- deve ser contabilizado como activo (com observância absoluta do princípio da prudência), afectando conseqüentemente o resultado do exercício em que o prejuízo fiscal se verificou
- não tem sido esta a prática contabilística portuguesa, situação que mudará com a aplicação da DC 28

É preciso é que se aplique correctamente a norma

10. Exemplos práticos

Regra base da Contabilização

- **§ 57 da NIC 12** – “a contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transação ou outro evento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio evento”
- **§ 54 da DC 28** – “o tratamento contabilístico dos impostos correntes e diferidos deve ser coerente com o registo das operações que lhe estão subjacentes, afectando por consequência, consoante as situações, os resultados ou outras contas de capitais próprios (e, bem assim, as correspondentes contas de activo e passivo)”

10.1. Exemplo de diferença temporária tributável

Originam passivos por impostos diferidos

Reservas de Reavaliação

10.1.1. Reavaliação legal do imobilizado corpóreo

A empresa X reavaliou os seus activos imobilizados corpóreos no ano N, na situação de totalmente reintegrados, daí tendo resultado uma reserva de reavaliação de 10.000 €

A vida útil adicional aos bens foi de 4 anos e a taxa de tributação é de 30%

Resolução:

- da contabilização da reserva de reavaliação resulta um crédito na conta 56.1 – Reserva de reavaliação – DL ..., no valor de 10.000 €
- a reavaliação gerou uma diferença entre a quantia assentada ou registada do imobilizado que é de 10.000 € e a base fiscal desse mesmo imobilizado

A fiscalidade só vai considerar 6.000 € como recuperável pelo uso, para efeitos fiscais, já que 40% do acréscimo das amortizações resultantes da reavaliação vai ser objecto de acréscimo ao resultado contabilístico para a obtenção do lucro tributável dos anos em que tais amortizações vão ser efectuadas

Assim, considerando a realização pelo uso, tem-se:

- quantia registada: 10.000 €
- base fiscal: 6.000 €
- diferença temporária tributável: 4.000 € que vai representar um incremento de 1.200 € de IRC (à taxa de 30%), a pagar em anos futuros

Se a realização do activo se desse pela venda, então o imposto diferido incidia sobre toda a reserva de reavaliação, dado que a forma de cálculo da mais-valia fiscal, no caso de bens reavaliados, é a seguinte:

- mais-valia fiscal = valor de realização – (valor de aquisição – amortizações correspondentes ao valor de aquisição) × coeficiente de actualização monetária

De acordo com o § 61 da NIC 12 do IASC, “o imposto corrente ou imposto diferido deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com rubricas que sejam creditadas ou debitadas, no mesmo ou num período diferente, directamente ao capital próprio”

- assim, e porque da diferença temporária tributável resulta um passivo por impostos diferidos, deve ser debitada uma subconta de própria reserva de reavaliação:

D/ 5612 – impostos diferidos relativos à reavaliação	1.200 €
C/ 2762 – passivo por impostos diferidos	1.200 €

Note-se, contudo, que este lançamento pode ser incompatível com as normas que constam dos diplomas de reavaliação sobre a movimentação da reserva

- a conta que recolheu o saldo credor da reserva, não deve nunca ser movimentada
- no entanto, ao utilizar uma conta diferente daquela em que foi registada a reserva de reavaliação, o problema estará ultrapassado, tanto mais que é a própria normalização contabilística que define os procedimentos a adoptar

Vejamos agora a situação nos anos seguintes:

	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
Valor Contabilístico	10.000	7.500	5.000	2.500	0
Base Fiscal	6.000	4.500	3.000	1.500	0
Diferença Temporária Tributável	4.000	3.000	2.000	1.000	0
Amortização do Exercício		2.500	2.500	2.500	2.500
Acréscimo no Quadro de Correção		1.000	1.000	1.000	1.000

Verifica-se que nos quatro anos seguintes vai reverter a diferença temporária gerada pela reavaliação

- ❖ nos anos seguintes, fruto da amortização praticada, a diferença temporária inicial vai-se reduzindo em 1.000 € em cada um dos anos seguintes
- ❖ nos termos da Directriz Contabilística 16, realiza-se a reserva de reavaliação pela via do uso em 2.500 €
 - deve debitar-se a subconta da reserva e creditar-se a conta de resultados transitados, na parte em que se realizou a reserva

Assim, em cada um dos quatro anos seguintes:

- pela amortização do exercício:

D/ 66.x – amortizações do exercício	2.500 €
C/ 48.x – amortizações acumuladas	2.500 €
- pela realização da reserva de reavaliação

D/ 5611 – reserva de reavaliação antes de impostos	2.500 €
C/ 59.x – resultados transitados – regularização de excedentes	2.500 €

Há, ainda, que contabilizar a reversão da diferença temporária de 1.000 € em cada ano, representando 300 € de IRC

D/ 2762 – passivo por impostos diferidos	300 €
C/ 862 – imposto diferido	300 €

e simultaneamente

D/ 59.x – resultados transitados – regularização de excedentes	300 €
C/ 5612 – impostos diferidos relativos à reavaliação	300 €

Desta forma, o efeito de reversão de diferença temporária não afecta o imposto respeitante ao exercício, mas sim os capitais próprios

Note-se que estamos a pensar em termos do método de dívida baseada no balanço, sendo que neste método o custo do exercício em imposto sobre lucros é assim obtido:

- calcular os activos e passivos por impostos diferidos (expurgando os activos e passivos por impostos diferidos cuja contrapartida não é qualquer rubrica da conta de resultados) no final do exercício e no início do exercício; determinar a sua variação
- calcular os valores do imposto a pagar respeitante ao exercício (de acordo com a declaração fiscal)
- o custo do exercício por imposto sobre o rendimento é a soma das duas parcelas

10.1.2. Reserva de Reavaliação Livre

Uma máquina já totalmente amortizada foi objecto duma reavaliação livre, daí resultando um valor reavaliado de 1.200 €

A vida útil adicional atribuída foi de 3 anos

A taxa de tributação é de 30%

A reavaliação foi feita no ano N e só no ano seguinte o bem foi amortizado

	N	N + 1	N + 2	N + 3
Quantia Assentada	1.200	800	400	0
Base Fiscal	0	0	0	0
Dif. Temporária	1.200	800	400	0
Taxa de Imposto	30%	30%	30%	30%
Saldo de Passivo p/ Imposto Diferido em 31/12	360	240	120	0

Variação de Saldos

360 120 120 120

Lançamentos a efectuar:

Ano N

Pela reavaliação

D/ 423.x – equipamento básico	1.200 €
C/ 5691 – reserva de reavaliação antes impostos	1.200 €

Efeito tributário da reavaliação

D/ 5692 – imposto diferidos relativo à reavaliação – outras	360 €
C/ 2762 – passivos por impostos diferidos	360 €

Ano N + 1 a N + 3

Em relação à parte da realização da reserva no exercício

D/ 5691 – reserva de reavaliação antes impostos	400 €
C/ 59.x – resultados transitados – regularização de excedentes	400 €

Pelo efeito fiscal, a reversão da diferença tributária (correspondente às amortizações não aceites fiscalmente em cada um dos exercícios)

D/ 2762 – passivo por impostos diferidos	120 €
C/ 862 – imposto diferido	120 €

Pela redução impostos diferidos associados à reavaliação

D/ 59.x – resultados transitados - regularização de excedentes	120 €
C/ 5692 – impostos diferidos relativos à reavaliação	120 €

10.2. Exemplos de diferenças temporárias dedutíveis

Originam, se verificadas as condições para o seu reconhecimento, activos por impostos diferidos

Provisões para garantias e outras provisões não aceites fiscalmente

Embora não previstas como dedutíveis fiscalmente no código do IRC, as provisões para garantias devem ser objecto de contabilização no ano em que se realizam as vendas dos produtos ou mercadorias garantidas

- só assim se observam os princípios contabilísticos, do acréscimo, da prudência e da correlação entre proveitos e custos

Fiscalmente os custos com a garantia só são aceites quando efectivamente a garantia é prestada, o que nem sempre acontece no mesmo ano em que se verifica a venda

- verifica-se assim a existência de uma diferença tempestiva dedutível, dado que o critério de imputação temporal do custo é diferente na contabilidade e na fiscalidade

Exemplo

Em 31 de Dezembro do ano N, a empresa X apresenta no seu balanço uma provisão para garantias dos seus produtos no montante de 200 €

Esta provisão não foi considerada para efeitos fiscais

A sua utilização verificou-se apenas no ano N + 2

A taxa de tributação no ano N é de 30%

Contudo no ano N + 1 reduziu-se para 25%, mantendo-se no ano seguinte

Resolução

Verifica-se que esta diferença temporária é também uma diferença tempestiva

- no final do ano existe diferença entre a quantia assentada (valor contabilístico) e a base fiscal da provisão, mas também o custo é reconhecido pela contabilidade e pela fiscalidade só que em exercícios diferentes
- vamos supor que o resultado antes de imposto é de 1.000 € em cada ano, e vamos calcular o gasto por imposto do exercício de acordo com o método da dívida nas suas duas vertentes

Método da dívida baseado na demonstração dos resultados

Este método assenta no uso de diferenças tempestivas (diferenças temporárias de resultados), sendo estas as diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico (neste caso antes de impostos) cuja origem está nos diferentes critérios de imputação temporal de custos e proveitos utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade, e que revertem em períodos seguintes

Nesta modalidade do método, o gasto por imposto é assim calculado:

- cálculo do resultado contabilístico afectado pelas diferenças permanentes, obtendo-se um resultado “ajustado”
- aplicação da taxa de tributação obtendo-se assim o gasto por imposto; este montante deve ainda ser corrigido pelos ajustamentos que reflectam a variação de taxa de tributação
- comparação do “gasto por imposto” com a “estimativa do IRC a pagar” obtendo-se assim o saldo de tributação diferida gerada no exercício
- no caso de diferenças temporárias que não são diferenças tempestivas, o efeito tributário é calculado separadamente

Ano N

Determinação do gasto por imposto

	N	N + 1	N + 2
Resultado Antes de Impostos	1.000	1.000	1.000
+/- Diferenças Permanentes	0	0	0
Resultado Ajustado	1.000	1000	1000
Taxa de Tributação	30%	25%	25%
Ajustes p/ Variação de Taxa { * 200 × (30% - 25%) = 10 }		* 10	
Gasto por Imposto	300	260	250

Determinação do imposto a pagar

	N	N + 1	N + 2
Resultante Antes de Imposto	1.000	1.000	1.000
A Acrescer	200	-	-
A Abater	-	-	200
Lucro Tributável	1.200	1.000	800
Taxa de Tributação	30%	25%	25%
Imposto a Pagar	360	250	200
Variação Saldo Activos p/ Imp. Diferido	+60	-10	-50

Lançamento a efectuar:

Ano N

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	360 €
D/ 2761 – activo por impostos diferidos	60 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	360 €
C/ 862 – imposto diferido	60 €

Ano N+1

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	250 €
D/ 862 – imposto diferido	10 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	250 €
C/ 2761 – activo por impostos diferidos	10 €

Ano N + 2

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	200 €
D/ 862 – imposto diferido	50 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	200 €
C/ 2761 – activo por impostos diferidos	50 €

Note-se que no ano N + 2, verifica-se a “utilização de provisão tributada” que é abatida no quadro de correcção para efeitos fiscais

- assim, na contabilidade o custo verifica-se no ano N enquanto que na fiscalidade tal custo só é considerado no ano N + 2

Método da dívida baseado no balanço

A filosofia desta vertente do método da dívida assenta no conceito de diferenças temporárias, que são diferenças entre o valor contabilístico dum activo ou passivo constante no balanço (quantia assentada ou registada) e a sua base fiscal, isto é, o valor por que a fiscalidade vai considerar o activo ou o passivo para efeitos de tributação

- ❖ nesta vertente do método da dívida, a forma de calcular o gasto do exercício por imposto sobre o rendimento resulta geralmente na soma das duas parcelas:
 - a variação do saldo de “activos e passivos por impostos diferidos” de um ano para o outro, acrescido do valor do IRC (total a pagar calculado com base na declaração fiscal)

	N	N + 1	N + 2
Valor contabilístico do passivo no balanço	200	200	0
Base fiscal	0	0	0
Diferença Temporária Dedutível	200	200	0
Taxa Aprovada de Tributação	30%	25%	25%
Saldo Conta Activo / Passivo p/ Imp. Diferido	60	50	0
1) Variação do Saldo de Imp. Diferido	60	-10	-50
2) Imposto Total a Pagar	360	250	200
3) Gasto por Imposto 3 = 2 – 1	300	260	250

Nesta vertente do método os ajustamentos por alteração de taxas surgem de forma natural não havendo necessidade de controlar operação a operação tal ajustamento

Lançamento a efectuar:

- são iguais aos anteriores
- note-se que o resultado prático da contabilização pelo método da dívida em qualquer das suas vertentes é o mesmo, desde que as diferenças temporárias sejam também diferenças tempestivas
- de realçar que todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias
- contudo, nem todas as diferenças temporárias são diferenças tempestivas (o caso das reavaliações)

10.3. Provisão para cobranças duvidosas

Regime fiscal das provisões para créditos de cobrança duvidosa

Exemplo

Provisão constituída por um valor superior ao valor aceite pelas regras fiscais

A empresa X tem um crédito sobre um cliente no montante de 1.000 € cuja idade é de 8 meses após o vencimento e que a gestão da empresa considera incobrável

O resultado do exercício é também de 1.000 € antes de imposto

Foi constituída provisão por 100% do valor do crédito

A taxa de tributação é de 30%

Pede-se a determinação do efeito tributário e a sua contabilização pelo método de dívida nas suas duas vertentes (com base na demonstração dos resultados e com base no balanço)

Resolução

Considera-se que o procedimento da empresa ao contabilizar a provisão pelo montante total da dívida é correcto

- contudo, e desde que verificada todas as condições previstas nos artº 33 e 34, do CIRC, a fiscalidade só aceita no ano da sua constituição, 25% do total do crédito, ou seja 250 €
- nos 2 anos seguintes, a empresa deve fazer os ajustamentos para efeitos fiscais só ao nível do quadro de correcção (Q 07 de Mod. 22 do IRC)

Se o lucro contabilístico se mantivesse nos 2 anos seguintes (e não houvesse mais diferenças quer permanentes quer temporárias), o quadro de correcção seria:

	N	N + 1	N + 2
Resultado Antes de Impostos ¹⁶	1.000	1.000	1.000
A acrescentar - Provisões Excessivas	750		
A abater – 50% Provisões sobre 1.000 €		500	
A abater – 25% Provisões sobre 1.000 €			250
Lucro Tributável	1.750	500	750
Taxa	30%	30%	30%
Imposto a pagar	525	150	225

Cálculo e contabilização pelo método da dívida com base na demonstração de resultados

Verifica-se no ano N o pagamento “antecipado” de imposto, o que vai representar uma menor tributação no futuro

- se verificados todos os requisitos para o reconhecimento, reconhece-se um activo por impostos diferidos

	N	N + 1	N + 2
Resultado Antes de Impostos	1.000	1.000	1.000
+/- Diferenças Permanentes	0	0	0
Resultado Ajustado	1.000	1.000	1.000
Taxa de Tributação	30%	30%	30%
Gastos por Impostos sobre o Rendimento	300	300	300
Imposto a Pagar	525	150	225
Activo por Imposto Diferido	225	-150	-75

¹⁶ Poderia ser o resultado líquido

- no entanto, no método da dívida baseado na conta de resultados, o gasto por imposto é determinado aplicando a taxa de imposto sobre um resultado ajustado, isto é, sobre o resultado líquido ajustado pelas diferenças permanentes
- o IRC acrescido para efeitos de determinação do lucro tributável é uma diferença permanente

Lançamentos a efectuar:

Ano N

Pela constituição da provisão

D/ 67x – provisões do exercício	1.000 €
C/ 28x – provisões para cobrança duvidosa	1.000 €

Pelo gasto com o imposto sobre o rendimento

Ano N

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	525 €
D/ 2761 – activo por impostos diferidos	225 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	525 €
C/ 862 – imposto diferido	225 €

Ano N+1

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	150 €
D/ 862 – imposto diferido	150 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	150 €
C/ 2761 – activo por impostos diferidos	150 €

Ano N + 2

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	225 €
D/ 862 – imposto diferido	75 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	225 €
C/ 2761 – activo por impostos diferidos	75 €

Comparação do resultado líquido obtido com base no método do imposto a pagar e com base no método da dívida:

Resultado Líquido do Exercício:	N	N + 1	N + 2
Método Dívida <i>(1.000 – 300)</i>	700	700	700
Método do Imposto a Pagar	475	850	775
	<i>1.000 - 525</i>	<i>1.000 - 150</i>	<i>1.000 - 225</i>

Método da dívida baseado no balanço

Nesta vertente do método, as diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade, verificam-se em rubricas do balanço

Supondo que o saldo da conta de razão de clientes era de 10.000 € assim discriminados:

- clientes c/ corrente 9.000 €
- clientes cobrança duvidosa 1.000 €

Vejamos então no final de cada um dos anos as diferenças temporárias verificadas:

Quantia assentada/base fiscal da dívida a receber

	N	N + 1	N + 2
Valor Contabilístico:			
Saldo de Clientes	10.000	10.000	10.000
Provisões p/ Cobrança Duvidosa	(1.000)	(1.000)	(1.000)
1) Valor contabilístico dos clientes	9.000	9.000	9.000
Bases Fiscais:			
Saldo de Clientes	10.000	10.000	10.000
Provisões p/ cobr. duvidosa aceite fiscalmente	250	750	1.000
2) Base Fiscal dos Clientes	9.750	9.250	9.000
3) Diferença Temporária Dedutível $3 = 2 - 1$	750	250	0
Saldos de activos p/ Imp. Diferidos (taxa 30%)	225	75	0
4) Variação nos saldos activos p/ I. Diferidos	225	-150	-75
5) Imposto estimado – Declaração Rendimentos	525	150	225
6) Gasto por Imposto $6 = 5 - 4$	300	300	300

Lançamentos a efectuar:

Ano N

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	525 €
D/ 2761 – activo por impostos diferidos	225 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	525 €
C/ 862 – imposto diferido	225 €

Ano N+1

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	150 €
D/ 862 – imposto diferido	150 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	150 €
C/ 2761 – activo por impostos diferidos	150 €

Ano N + 2

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	225 €
D/ 862 – imposto diferido	75 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	225 €
C/ 2761 – activo por impostos diferidos	75 €

10.4. Exemplos de diferenças tempestivas tributáveis

Originam passivos por imposto diferidos, já que implicam um incremento de tributação no futuro

Reinvestimento dos valores de realização no caso de mais-valias fiscais

10.4.1. Regime aplicável às mais-valias realizadas até 31.12.2000

De acordo com o antigo artº 44, do CIRC (actual artº 45), não concorrem para o lucro tributável do exercício a que respeitar, na parte em que tenha influenciado a base tributável, as mais-valias fiscais líquidas realizadas com a venda de activos imobilizados corpóreos ou em resultado de indemnizações por sinistros ocorridos nesses activos, sempre que o valor de realização correspondente à totalidade dos respectivos bens seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de activos imobilizados corpóreos até ao fim do terceiro ano (em certos casos quatro anos) seguinte ao exercício da realização

Se não sendo concretizado o reinvestimento total ou se verificar apenas o reinvestimento de parte dos valores de realização, ao valor do IRC liquidado correspondente ao terceiro exercício seguinte, somar-

se-á o IRC que deixou de ser liquidado, acrescido dos juros compensatórios devidos, ou não havendo lugar ao apuramento de IRC, corrigir-se-ão os prejuízos fiscais declarados

Uma alteração introduzida pela Lei 71/93, de 26 de Novembro, manda deduzir ao custo de aquisição dos bens em que se concretiza o reinvestimento, a mais-valia fiscal não tributada, calculando-se a amortização considerada fiscalmente sobre este valor corrigido

Portanto, no ano da venda ou do reconhecimento de indemnização, caso se opte pelo reinvestimento dos valores de realização (ainda que parcialmente), não há tributação das mais-valias fiscais

No entanto, não há isenção ou dispensa de tributação, mas sim, diferimento da tributação, já que durante a vida útil dos bens em que se concretiza o reinvestimento irão ser acrescidos, para efeitos de determinação do lucro tributável, amortizações de valor correspondente à mais-valia fiscal associada e multiplicada pela taxa de amortização

Portanto, no ano da realização do activo, gera-se (caso se opte pelo reinvestimento) uma diferença temporária que vai revertendo à medida que os bens em que se concretiza o reinvestimento vão sendo objecto de amortização

São diferenças permanentes, a mais-valia contabilística, a menos-valia contabilística, a menos-valia fiscal e, caso não se opte ou não se faça o reinvestimento, também a mais-valia fiscal

- no caso de se optar pelo reinvestimento, a diferença permanente corresponde à diferença entre a mais-valia contabilística e a mais-valia fiscal associada

Exemplo:

A empresa X vendeu um bem no ano N por 4.000 € que tinha sido adquirido há 3 anos por 8.000 € e amortizado por quotas constantes à taxa de 25%

O valor da diferença foi reinvestido no ano seguinte num activo igual adquirido por 10.000 €

O coeficiente de correcção monetária é de 1,10

No ano N e durante toda a vida útil do novo bem, o resultado antes de imposto foi de 5.000 €

A taxa de tributação é de 30%

Calcular e contabilizar o efeito tributário utilizando o método da dívida com base no balanço e com base na demonstração dos resultados

Cálculo das mais valias:

- Mais-valia contabilística = $VR - (VA - AA_c) = 4.000 - (8.000 - 6.000) = 2.000$
- Mais-valia fiscal = $VR - (VA - AA_c) \times Coef. = 4.000 - 2.000 \times 1,10 = 1.800$

Cálculo do imposto a pagar

	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
Resultado Antes de Impostos	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
A Acrescer					
Amortizações Excessivas		+450	+450	+450	+450
A Deduzir					
Mais-valia Contabilística	-2.000				
Lucro Tributável	3.000	5.450	5.450	5.450	5.450
Taxa de Impostos	30%	30%	30%	30%	30%
IRC a Pagar	900	1.635	1.635	1.635	1.635

Método da dívida com base no balanço

No caso de se optar pelo reinvestimento das mais-valias fiscais, gera-se uma diferença temporária tributável dado que a quantia assentada do imobilizado é desde o ano da realização do activo superior à sua base fiscal

Mesmo que não se concretize o reinvestimento no ano da alienação (em sentido lato) do bem, a verdade é que a empresa fica a “dever” ao Fisco acréscimos de amortizações em valor igual à mais-valia fiscal não tributada naquele ano

No caso presente, em que a empresa após a venda do bem ficou sem imobilizado, o valor contabilístico seria zero mas a base fiscal seria negativa, já que iria afectar a base fiscal de futuros bens

	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
1) Valor Contabilístico	0	7.500	5.000	2.500	0
2) Base Fiscal *	-1.800	6.150	4.100	2.050	0
3) Dif. Temporária Tributável (3=1-2)	1.800	1.350	900	450	0
4) Saldo de Passivo p/ I. Dif. (t = 30%)	540	405	270	135	0
5) Variação do Saldo Passivos p/ I. Dif.	540	-135	-135	-135	-135
6) IRC a pagar	900	1.635	1.635	1.635	1.635
7) Gastos por Imposto (5+6)	1.440	1.500	1.500	1.500	1.500

* Ano N+1: $7.500 - 1.800 + 450 = 6.150 \text{ €}$

Ano N+2: $5.000 - 1.800 + 2 \times 450 = 4.100 \text{ €}$

Ano N+3: $2.500 - 1.800 + 3 \times 450 = 2.050 \text{ €}$

Lançamento a efectuar:

Ano N

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	900 €
D/ 862 – imposto diferido	540 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	900 €
C/ 2762 – passivo por impostos diferidos	540 €

Em cada um dos anos seguintes

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	1.635 €
D/ 2762 – passivo por impostos diferidos	135 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	1.635 €
C/ 862 – imposto diferido	135 €

Método da dívida baseado na demonstração dos resultados

Caso não exista intenção de reinvestir o valor de realização do qual resultaram as mais-valias fiscais, então a mais-valia fiscal não reinvestida é uma diferença permanente

Nesta vertente do método da dívida, temos de ficcionar o seguinte:

- a diferença permanente não é a totalidade da mais-valia contabilística, mas sim a diferença entre a mais-valia contabilista e a mais-valia fiscal
- desta forma acabamos por ficcionar como diferença tempestiva, parte da mais-valia contabilística

Esta ficção é necessária porque, na óptica dos resultados, o gasto por imposto é apurado com base no quadro de correcções (Quadro 07 de Mod. 22 de IRC) e a mais-valia fiscal não consta do Quadro se se manifestar a intenção de reinvestir

Assim, no Ano N, temos:

Resultado antes de imposto	5.000 €
Diferença Permanente a deduzir (MVC – MVF)	-200 €
Resultado ajustado (1)	4.800 €
Diferença temporária	1.800 €
Lucro Tributável	3.000 €
Gasto por Imposto = (1) × 30%	1.440 €
Imposto a Pagar	900 €

Nos anos seguintes, as amortizações excessivas correspondem à reversão da diferença temporária gerada no ano N:

	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
Resultado Antes de Imposto	5.000	5.000	5.000	5.000
Diferenças Permanentes	0	0	0	0
Resultado Ajustado	5.000	5.000	5.000	5.000
Taxa Imposta	30%	30%	30%	30%
Gasto por Imposto	1.500	1.500	1.500	1.500
Efeito fiscal de reversão (450 × 30%)	135	135	135	135
Imposto a pagar	1.635	1.635	1.635	1.635

Os lançamentos contabilísticos são os mesmos da óptica de balanço

- contudo, como podemos verificar, a forma de cálculo do gasto por imposto é diferente

10.4.2. Regime aplicável às mais-valias realizadas a partir de 1.1.2001

Regime do reinvestimento dos valores de realização previsto no artº 45, do CIRC (mais-valias fiscais apuradas a partir de 1.1.2001)

Se apurada mais-valia fiscal após 1 de Janeiro de 2001, manifestada a intenção de reinvestir o valor de realização e concretizado o reinvestimento no ano anterior, no próprio ano ou nos dois anos seguintes, existe tributação diferida das mais-valias fiscais

- só que em condições diferentes das anteriores
- as mais-valias fiscais apuradas em 2000, tem o mesmo regime de tributação diferida, só que o reinvestimento poderia verificar-se, no ano ou nos três anos seguintes

A tributação diferida da mais-valia fiscal neste regime

- no exercício da realização é acrescida para efeitos de apuramento do resultado fiscal, 20% da mais-valia fiscal (1/5), e o restante em cada um dos quatro exercícios seguintes em partes iguais (20% em cada ano)

Assim sendo, e considerando os mesmos dados da situação anterior, analisemos o tratamento desta nova realidade

Método da dívida baseado na demonstração dos resultados

O raciocínio é idêntico ao desenvolvido para o regime anterior, apenas com ligeiras diferenças

Cálculo do imposto a pagar

	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
Resultado Antes de Impostos	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
A Acrescer					
Amortizações Excessivas		0	0	0	0
20% da Mais Valia fiscal (1/5)	360	360	360	360	360
A Deduzir					
Mais-valia contabilística	-2.000				
Lucro Tributável	3.360	5.360	5.360	5.360	5.360
Taxa de Impostos	30%	30%	30%	30%	30%
IRC a Pagar	1.008	1.608	1.608	1.608	1.608

Teremos de ficcionar que a diferença permanente é igual à diferença entre a mais-valia contabilística e a fiscal

- só que a diferença temporária, no ano da alienação é igual à mais-valia fiscal total, abatida dos 20% que tem que ser acrescidos nesse exercício

Assim, no ano N, temos:

Resultado antes de imposto	5.000 €
Diferença Permanente a deduzir (MVC – MVF)	-200 €
Resultado ajustado (1)	4.800 €
Diferença temporária	1.440 €
Lucro Tributável	3.360 €
Gasto por Imposto = (1) × 30%	1.440 €
Imposto a Pagar	1.008 €
Saldo do passivo por imposto diferido	432 €

Lançamentos a efectuar:

Ano N

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	1.008 €
D/ 862 – imposto diferido	432 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	1.008 €
C/ 2762 – passivo por impostos diferidos	432 €

Em cada um dos anos seguintes

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	1.608 €
D/ 2762 – passivo por impostos diferidos	108 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	1.608 €
C/ 862 – imposto diferido	108 €

No final do quarto ano seguinte ao da realização, foi tributada toda a mais-valia fiscal, saldando-se assim a conta de passivo por imposto diferido

Método da dívida com base no balanço

Este regime de tributação das mais-valias fiscais origina uma diferença temporária (no caso de reinvestimento) que não está directamente associada aos activos respectivos

- no entanto, poderemos ficcionar que a existência dessa diferença tributária resulta da diferença entre a quantia assentada (ou valor contabilístico) e a base tributável do bem

Na verdade, o bem em que se concretizou o reinvestimento, quando vendido posteriormente, apenas vai ter diferença entre o valor contabilístico e o seu valor fiscal, fruto da introdução de factores de correcção monetária, já que a mais-valia fiscal associada não vai ser tomada em consideração no cálculo futuro da sua mais-valia

	N	N + 1	N + 2	N + 3	N + 4
1) Valor contabilístico	0	7.500	5.000	2.500	0
2) Base fiscal *	-1.440	6.420	4.280	2.140	0
3) Dif. temporária tributável (3=1-2)	1.440	1.080	720	360	0
4) Saldo de passivo p/ I. Dif. (t = 30%)	432	324	216	108	0
5) Variação do saldo passivo p/ I. Dif.	432	-108	-108	-108	-108
6) IRC a pagar **	1.008	1.608	1.608	1.608	1.608
7) Gastos por Imposto (5 + 6)	1.440	1.500	1.500	1.500	1.500

* Ano N: $-1.800 + 360 = -1.440$ €

Ano N+1: $7.500 - 1.800 + 2 \times 360 = 6.420$ €

Ano N+2: $5.000 - 1.800 + 3 \times 360 = 4.280$ €

Ano N+3: $2.500 - 1.800 + 4 \times 360 = 2.140$ €

Ano N+4: $0 - 1.800 + 5 \times 360 = 0$ €

** Ano N: $(5.000 - 2.000 + 360) \times 30\% = 1.008$ €

Ano N+1 a N+4: $(5.000 + 360) \times 30\% = 1.608$ €

Os valores da linha 2 resultam de:

- ano N – mais valia fiscal por tributar (80%)
- anos seguintes: valor de aquisição do bem – amortização acumulada – mais-valia fiscal ainda não tributada

Os lançamentos a efectuar seriam iguais aos anteriores

Lançamento a efectuar:

Ano N

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	1.008 €
D/ 862 – imposto diferido	432 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	1.008 €
C/ 2762 – passivo por impostos diferidos	432 €

Em cada um dos anos seguintes

D/ 861 – imposto corrente sobre o rendimento do exercício	1.608 €
D/ 2762 – passivo por impostos diferidos	108 €
C/ 2411 – imposto corrente sobre o rendimento	1.608 €
C/ 862 – imposto diferido	108 €

No final do quarto ano seguinte ao da realização, foi tributada toda a mais-valia fiscal, saldando-se assim a conta de passivo por imposto diferido

10.4.3. Regime aplicável às mais-valias realizadas a partir de 1.1.2002

Regime para as mais-valias geradas a partir de 1 de Janeiro de 2002 ou, por opção do contribuinte, aplicável também às mais-valias realizadas no exercício de 2001

A Lei 109-B/2001, que aprovou o Orçamento de Estado para 2002, veio mais uma vez introduzir importantes alterações no regime fiscal das mais e menos-valias fiscais, funcionando como uma contra-reforma, uma vez que permite aos sujeitos passivos aplicarem por sua opção já em 2001 o novo regime de tributação

Vamos então passar à análise deste novo regime de tributação para as mais e menos-valias fiscais

A regra geral mantém-se inalterada e continua a ser a da inclusão na base tributável do IRC do saldo apurado entre as mais e menos-valias fiscais

- como excepção a esta regra, a diferença positiva entre as mais e menos-valias fiscais, realizadas mediante a transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado corpóreo, detidos por um período não inferior a um ano, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes elementos

Para efeitos de tributação, é considerada em metade do seu valor, sempre que no exercício anterior ao da realização, no próprio exercício ou até ao fim do segundo exercício seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos elementos seja reinvestido na aquisição, fabricação ou construção de elementos do activo immobilizado corpóreo afectos à exploração

- no entanto, são agora excepcionados os bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no artº 58, nº 4, do CIRC
- no caso de se verificar apenas o reinvestimento parcial do valor de realização, o referido anteriormente é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere

Para efeitos do referido anteriormente, os contribuintes devem mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração a que se refere o artº 109, nº 1, c), do CIRC, do exercício da realização, comprovando na mesma e nas declarações dos dois exercícios seguintes os reinvestimentos efectuados

Esta opção traduz-se, na pratica, para o regime geral numa tributação efectiva em 2002 das mais-valias fiscais em 15% (50% × 30%)

O tratamento dos possíveis impostos diferidos relacionados com este novo regime fiscal das mais-valias fiscais:

- ❖ no ano em que se manifesta a intenção de reinvestir o valor de realização, acresce-se logo metade da mais-valia fiscal apuradas
 - este valor acrescido representa sempre uma diferença permanente ou definitiva
- ❖ no caso de se concretizar o reinvestimento dos valores de realização, existe o benefício da não tributação dos restantes 50 %
 - neste caso, não deve ser reconhecido qualquer efeito tributário, porque efectivamente este não existe
 - existe pois uma isenção de tributação em relação a 50% da mais-valia fiscal apurada
- ❖ assim, caso não se concretize o reinvestimento da totalidade ou de parte do valor de realização, reconhecer-se-á o efeito fiscal de tal facto, no exercício respectivo
 - 3º ano após 2001 para mais-valias fiscais apuradas em 2001, e 2º ano seguinte, para as mais-valias fiscais apuradas a partir de 2002 inclusive

10.5. Regime transitório para a introdução da “filosofia” dos impostos diferidos

Em Portugal, talvez à excepção de algumas multinacionais, o método de contabilização dos impostos sobre os lucros tem sido o método do imposto a pagar, aliás como obriga o POC, nas notas explicativas nas contas 86 – “imposto sobre o rendimento do exercício” e 241 – “imposto sobre o rendimento”

Mas as normas e práticas internacionais apontam claramente para a contabilização do imposto sobre o rendimento pelo método da dívida com base no balanço (caso do NIC 12, FASB 109), embora nalguns países seja utilizado o método da dívida com base na demonstração dos resultados (caso da Espanha)

A NIC 12 revista refere que as suas disposições se aplicam às demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998

Portanto seria normal, que em Portugal, mais tarde ou mais cedo, houvesse uma mudança no sentido de contabilização dos impostos sobre lucros pelo método da dívida

A Directriz Contabilística 28, emanada da Comissão de Normalização Contabilística, aplica-se aos exercícios que se iniciem em, ou após 1 de Janeiro de 2002

Como contabilizar os efeitos da mudança de método é um assunto que deverá oportunamente ser esclarecido pelas entidades respectivas

- ❖ no entanto, os efeitos tributários originados e não revertidos até ao início do ano da mudança, devem ser contabilizados em subconta da 59 – resultados transitados, excepto se se tratar de efeitos tributários relacionados com reservas de reavaliação, que deverão afectar a respectiva conta de capital próprio
- ❖ no caso da empresa desejar nas suas contas do ano N reflectir todos os efeitos tributários de diferenças temporárias existentes no final do período de prestação de contas, terá de identificar também todas as diferenças temporárias existentes no início do ano
 - após tal identificação, calculará os saldos de activos e passivos no início e no fim do período
 - a contrapartida dos saldos de activos e passivos por imposto diferidos no início do período será a conta de “resultados transitados” e “reservas de reavaliação”, e a variação do referido saldo no ano afectará o resultado do exercício
 - a tarefa porventura mais complexa é a de quantificar as reservas de reavaliação não realizadas, já que a generalidade das restantes diferenças temporárias se identifica através da análise dos quadros de correcção do Mod. 22 dos vários anos anteriores

A Directriz Contabilística 28 vem estabelecer um regime transitório, a observar na data da entrada da directriz (1.1.2002) ou na data em que ela tenha de ser aplicada pela primeira vez, que se traduz nas seguintes opções:

- reconhecer todos os ajustamentos referentes a saldos de activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos relativos a situações passadas
- ou não reconhecer durante um período que não pode exceder cinco anos, os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos relativos a situações existentes anteriormente a 31.12.2001, ou na primeira aplicação da directriz

Deve constar informação na nota 6 do anexo sobre os valores não registados, e enquanto existirem situações que determinariam o reconhecimento de passivos por impostos diferidos gerados até à aplicação da directriz, não poderão ser reconhecidos activos por impostos diferidos

Exemplo

No ano N a empresa X pretende reflectir nas suas contas o imposto sobre os lucros com base no método da dívida

No início do ano N, a empresa identificou as seguintes diferenças temporárias:

- reserva de reavaliação legalmente autorizada não realizada: 21.000 €
- no ano anterior a empresa constituiu provisão para cobrança duvidosa não aceite fiscalmente e que será aceite apenas no ano N: 10.000 €

No final do ano N, as diferenças tempestivas existentes era apenas a reserva de reavaliação que não se encontra realizada em 14.000 €

O resultado antes de impostos era de 10.000 €

A taxa de tributação era de 30%

Solução proposta:

No início do ano N, o efeito tributário de reserva de reavaliação legal era de:

- $21.000 \times 40\% \times 30\% = 2.520 \text{ €}$ (que constitui um passivo por impostos diferidos) ¹⁷

O efeito tributário da provisão para cobrança duvidosa era de:

- $10.000 \times 30\% = 3.000 \text{ €}$ (que constitui um activo por imposto diferido)

O lançamento contabilístico a efectuar seria:

D/ 5612 – impostos diferidos relativos à reavaliação	2.520 €
D/ 2761 – activo por imposto diferido	3.000 €
C/ 2762 – passivo por imposto diferido	2.520 €
C/ 59x – resultados transitados	3.000 €

No final do ano:

- ❖ a diferença temporária e tempestiva dedutível de 10.000 € reverteu
- ❖ o efeito fiscal de reserva de reavaliação é de:
 - $14.000 \times 40\% \times 30\% = 1.680 \text{ €}$ (que era o saldo de passivo por imposto diferido)

Assim:

Pela “provisão não aceite fiscalmente”

D/ 862 – imposto diferido sobre rendimento do exercício	3.000 €
C/ 2761 – activo por imposto diferido	3.000 €

Pela reversão/realização resultante da reserva de realização:

- saldo de passivo por imposto diferido no final do ano 1.680 €
- saldo de passivo por imposto diferido no início do ano 2.520 €
- diferença -840 €

¹⁷ 30% refere-se á taxa de tributação e os 40% referem-se á parte do excesso de amortizações em virtude da reavaliação que não é considerada fiscalmente

Lançamento a efectuar:

D/ 2762 – passivo por imposto diferido	840 €
C/ 862 – imposto diferido sobre o rendimento do exercício	840 €
e	
D/ 59.x – resultados transitados	840 €
C/ 5612 – impostos diferidos relativo à reserva de reavaliação	840 €

Além destes lançamentos, no início do período teríamos que quantificar a parte realizada da reserva e, caso não tivesse sido efectuada qualquer contabilização nos termos da Directriz Contabilística 16, deveria revelar-se contabilisticamente a reserva realizada

Deveria também transferir-se para resultados transitados o valor bruto da realização da reserva no exercício

10.6. Prejuízos fiscais

No artº 47, do CIRC, está regulado o regime da dedução dos prejuízos fiscais

Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios seguintes (aplicável aos prejuízos fiscais gerados a partir de 1.1.1996)

- existe assim um direito de reporte dos prejuízos para a frente por um período de 6 anos
- este direito de reporte traduz-se na possibilidade de reduzir a carga fiscal futura, caso venham a gerar-se lucros tributáveis para compensar tais prejuízos

Assim, e de acordo com o § 34 da NIC 12, um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de prejuízos tributáveis não utilizados até ao ponto em que seja possível que lucros tributáveis futuros estarão utilizáveis contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados possam ser utilizados

Exemplo

Método imposto a pagar

	N	N + 1
Resultado antes imposto	(1.000)	1.000
Imposto s/ rendimento (Tx = 30%)	0	0
Resultado Líquido	(1.000)	1.000

Na verdade, no ano N, o prejuízo não será tão elevado já que a empresa terá no futuro uma economia de 300 € de impostos

- no ano N + 1, o lucro também não será tão elevado porque o imposto respeitante ao exercício, como custo, deve estar associado aos proveitos do exercício, e só não se paga imposto devido a um facto que se verificou no ano anterior (o apuramento de prejuízo fiscal)

Método do efeito tributário

	N	N + 1
Resultado antes de imposto	(1.000)	1.000
Imposto s/ rendimento	300	(300)
Resultado	(700)	700

Lançamentos a efectuar:

No ano N

D/ 2761 – activo por imposto diferido	300 €
C/ 862 – impostos diferidos	300 €

No ano N + 1

D/ 862 – impostos diferidos	300 €
C/ 2761 – activo por imposto diferido	300 €

Esta forma de contabilização do efeito tributário dos prejuízos fiscais, se observadas as condições para o reconhecimento do activo por impostos diferidos (princípio da prudência) é mais consentânea com os princípios contabilísticos do acréscimo e da correlação entre proveitos e custos

Vamos agora supor que no ano 1 o prejuízo fiscal era de 10.000 € e que nos anos seguintes os lucros tributáveis eram os seguintes (para simplificar os resultados antes de impostos coincidem com o resultado fiscal)

Ano	Resultado Fiscal = Resultado Contabilístico	Gasto de imposto (saldo)	Activo por impostos diferidos	IRC a pagar
1	(10.000)	(3.000)	3.000	0
2	2.000	600	2.400	0
3	3.000	900	1.500	0
4	6.000	1.800	0	300

Supondo que existiam condições para o reconhecimento do efeito tributário do prejuízo fiscal, e que a taxa aprovada era de 30%, os lançamentos a efectuar seriam os seguintes:

Ano 1

D/ 2761 – activo por imposto diferido	3.000 €
C/ 862 – impostos diferidos	3.000 €

Ano 2 e 3

	Ano 2	Ano 3
D/ 862 – imposto diferido sobre o rendimento exercício	600 €	900 €
C/ 2761 – activo por imposto diferido	600 €	900 €

Ano 4

D/ 861 – imposto corrente	300 €
D/ 862 – imposto diferido	1.500 €
C/ 2761 – activo por imposto diferido	1.500 €
C/ 2411 – Estado – imposto corrente	300 €

10.7. Exemplo da DC 28 adaptado

10.7.1. Enunciado

Sociedade A, SA

Utilizou até ao final de 2001, o Método do imposto a pagar no tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento

Pretende reconhecer os impostos diferidos a partir de 2002

Antes de 2002:

- Reavaliação legal do imobilizado (com efeitos fiscais e baseada no recurso a coeficientes de desvalorização monetária)

Exercício	Reservas não realizadas
2001	100.000
2002	90.000
2003	82.500

Resultados antes de impostos apurados e taxas do imposto sobre o rendimento

Exercício	Resultados antes de impostos	Taxas	Derrama	Taxa Global
2002	50.000	30%	$10\% \times 30\% = 3\%$	33%
2003	25.000	30%	$10\% \times 30\% = 3\%$	33%

Dados relevantes (exercícios de 2002 e 2003)

Contratos de construção – Método da Percentagem de Acabamento

- ❖ Contrato em curso no final de 2002
 - iniciado em 2002
 - concluído em 2003
 - valor do contrato = 500.000 €

	Ano 2002	Ano 2003
Custos incorridos	150.000	225.000
Facturação	175.000	325.000
Custos estimados p/ completar a obra	225.000	-

Provisão para créditos de cobranças duvidosas

- ❖ em 31-12-2002
 - crédito de cliente em mora desde Março de 2002
 - valor do crédito = 11.700 €
 - na contabilidade, constituição ou reforço da totalidade do crédito
 - aceite para efeitos fiscais (25%) = $11.700 \times 25\% = 2.925$ €
- ❖ em 31-12-2003
 - aceite mais 50% da Provisão = $11.700 \times 50\% = 5.850$ €

Mais-valias por alienação de imobilizado

- Valor de realização (alienação em 2003) = 10.000 €
- Valor de aquisição (em 2000) = 20.000 €
- Taxa de amortização (quotas constantes e iguais) = 25%
- Coeficiente de desvalorização monetária = 1,05
- Valor de realização vai ser reinvestido na aquisição de outros bens do imobilizado corpóreo, no prazo fiscalmente exigido

Custos suportados com regimes particulares em termos de tributação

	Ano 2002	Ano 2003
Ajudas de custo	15.000	12.500
Despesas de representação	10.000	12.500

10.7.2. Resolução

Cálculo do imposto corrente dos exercícios de 2002 e 2003

O imposto corrente é determinado

- partindo do resultado antes de impostos
- tendo em conta o regime fiscal aplicável em cada um dos exercícios (vamos usar vários pressupostos)

Contrato de construção

- ❖ critério fiscal não coincidente com o contabilístico, pois a percentagem de facturação é inferior à percentagem de acabamento

- para efeitos contabilísticos: % acabamento
- para efeitos fiscais: a menor (neste caso, % facturação)

$$\% \text{ Acabamento}_{(2002)} = \frac{150.000}{150.000 + 225.000} = 40\%$$

$$\% \text{ Facturação}_{(2002)} = \frac{175.000}{500.000} = 35\%$$

- ❖ lucro contabilístico apurado na obra (2002) – DC 3:
 - proveitos: $40\% \times 500.000 = 200.000 \text{ €}$
 - custos: $40\% \times (150.000 + 225.000) = 150.000 \text{ €}$
 - lucro contabilístico: 50.000 €
- ❖ lucro fiscal apurado na obra (2002) – Circular 5/90, DGCI
 - proveitos (a facturação): 175.000 €
 - custos: $35\% \times (150.000 + 225.000) = 131.250 \text{ €}$
 - lucro fiscal: 43.750 €
- ❖ apuramento do lucro tributável em 2002
 - dedução de 6.250 € ($50.000 - 43.750$) ao lucro contabilístico antes de impostos
- ❖ apuramento do lucro tributável em 2003
 - acréscimo de 6.250 € ao lucro contabilístico antes de impostos

Provisão para créditos de cobranças duvidosas

- ❖ excedido o limite em 2002
 - acresce ao lucro contabilístico $= 75\% \times 11.700 = 8.775 \text{ €}$
- ❖ no exercício de 2003
 - dedução ao lucro tributável de 50% ($75\% - 25\%$) $= 50\% \times 11.700 = 5.850 \text{ €}$

Mais-valias por alienação de imobilizado

- ❖ mais-valia contabilística (2003) $= 10.000 - (20.000 - 75\% \times 20.000) = 5.000 \text{ €}$
- ❖ mais-valia fiscal (2003) $= 10.000 - (20.000 - 75\% \times 20.000) \times 1,05 = 4.750 \text{ €}$
- ❖ por hipótese, em caso de reinvestimento do valor de realização, a mais-valia é tributada em 5 anos, em partes iguais, com início no ano da alienação (regime utilizado no exercício de 2001)
 - acresce ao lucro contabilístico (2003) $= 1/5 \times 4.750 = 950 \text{ €}$

Amortizações de bens reavaliados

- aceites fiscalmente 60% do acréscimo decorrente da reavaliação
- aumentos das amortizações resultantes da reavaliação:

Exercício	Aumentos das amortizações
2002	$100.000 - 90.000 = 10.000 \text{ €}$
2003	$90.000 - 82.500 = 7.500 \text{ €}$

- acréscimos aos lucros contabilísticos:

Exercício	Aumentos das amortizações
2002	$10.000 \times 40\% = 4.000 \text{ €}$
2003	$7.500 \times 40\% = 3.000 \text{ €}$

Encargos com ajudas de custo

- acresce aos lucros tributáveis 20% desses encargos

Exercício	Aumentos das amortizações
2002	$15.000 \times 20\% = 3.000 \text{ €}$
2003	$12.500 \times 20\% = 2.500 \text{ €}$

Despesas de representação

- tributação autónoma à taxa de $20\% \times 30\% = 6\%$

Exercício	Tributação autónoma
2002	$10.000 \times 6\% = 600 \text{ €}$
2003	$12.500 \times 6\% = 750 \text{ €}$

Apuramento dos lucros tributáveis dos exercícios

	Ano 2002	Ano 2003
Resultado antes de impostos (lucro)	50.000	25.000
<u>A acrescentar:</u>		
Provisão além dos limites legais	8.775	-
Mais-valias fiscais	-	950
40% do aumento das amortizações das reavaliações	4.000	3.000
20% dos encargos com ajudas de custo	3.000	2.500
Contratos de construção	-	6.250
	15.775	12.700
<u>A deduzir:</u>		
Redução de provisões tributadas	-	5.850
Mais-valias contabilísticas	-	5.000
Contratos de construção	6.250	-
	6.250	10.850
<u>Lucro tributável</u>	59.525	26.850

Cálculo do imposto corrente de 2002 e 2003

	Ano 2002	Ano 2003
Colecta de IRC (30% × Lucro tributável)	17.857,5	8055
Derrama (10% × Colecta)	1.785,75	805,5
	19.643,25	8.860,5
Tributação autónoma (despesas de representação)	600	750
Imposto corrente	20.243,25	9.610,5

Relevação contabilística dos impostos correntes e diferidos

Registo contabilístico do imposto corrente

- Ano 2002
 - D/ 861 – imposto sobre o rendimento do exercício – imposto corrente 20.243,25 €
 - C/ 2411 – Estado e outros entes públicos – imposto corrente 20.243,25 €
- Ano 2003
 - D/ 861 – imposto sobre o rendimento do exercício – imposto corrente 9.610,5 €
 - C/ 2411 – Estado e outros entes públicos – imposto corrente 9.610,5 €

Registo contabilístico dos imposto diferidosAno 2002Reavaliação do imobilizado

❖ início do exercício de 2002

- registo do imposto diferido correspondente à fracção da reserva não relevante para efeitos fiscais
- imposto diferido = $33\% \times 40\% \times 100.000 = 13.200 \text{ €}$

D/ 5612 – reservas reavaliação – impostos diferidos 13.200 €

C/ 2762 – passivo por imposto diferido 13.200 €

❖ final do exercício de 2002

- tratamento da parcela realizada no exercício
- imposto diferido = $33\% \times 40\% \times 10.000 = 1.320 \text{ €}$

D/ 2762 – passivo por imposto diferido 1.320 €

C/ 862 – ISRE – imposto diferido 1.320 €

e

D/ 59 – resultados transitados 1.320 €

C/ 5612 – reservas reavaliação – impostos diferidos 1.320 €

e

D/ 5611 – reservas reavaliação – antes de impostos 10.000 €

C/ 59 – resultados transitados 10.000 €

Contrato de construção

❖ final do exercício de 2002

- diferença temporária em 2002 = 6.250 €
- diferença entre critério contabilístico e fiscal
- imposto diferido = $33\% \times 6.250 = 2.062,5 \text{ €}$

D/ 862 – ISRE – imposto diferido 2.062,5 €

C/ 2762 – passivo por imposto diferido 2.062,5 €

Provisões para créditos de cobrança duvidosa

❖ final do exercício de 2002

- parte não aceite fiscalmente no exercício de 2002 = 8.775 €
- imposto diferido = $33\% \times 8.775 = 2.895,75 \text{ €}$

D/ 2761 – activo por imposto diferido 2.895,75 €

C/ 862 – ISRE – imposto diferido 2.895,75 €

Imposto sobre o rendimento do exercício (2002)

❖ Conta 861 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto corrente: 20.243,25 €

❖ Conta 862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido: -2.153,25 €

- Reserva reavaliação: -1.320 €
- Provisão: -2.895,75 €
- Contrato construção: +2.062,25 €

❖ Conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício: 18.090 €

Activos e passivos por imposto diferido (2002):

❖ Conta 2761 – Activo por imposto diferido: 2.895,75 €

- Provisão: 2.895,75 €

RAI	50.000	
Dif. Perm.	+3.000	Aj. Custo
	53.000	
Tx IRC	33%	
IRC	17.490	
T. Aut.	+600	
ISRE	18.090	

- ❖ Conta 2762 – Passivo por imposto diferido: 13.942,5 €
 - Reserva reavaliação (anterior): 13.200 €
 - Reserva reavaliação revertida no exercício: –1.320 €
 - Contrato construção: +2.062,25 €

Resumo das variações do ano 2002:

<u>Activo</u>	<u>Capital próprio</u>
	5611 – Reservas reaval.. – Antes impostos –10.000
	5612 – Reservas reaval.. – Imp. Diferidos –11.880
	Reserva reavaliação (anterior): –13.200 €
	Reserva reavaliação (revertida): +1.320 €
	59 – Resultados transitados +8.680
2761 – Activo por imposto diferido +2.895,75	Reserva reavaliação (revertida): –1.320 €
	Reserva reavaliação (anterior): +10.000 €
	861 – ISRE – Imposto corrente –20.243,25
	862 – ISRE – Imposto diferido +2.153,25
	Reserva reavaliação (revertida): +1.320 €
	Provisão cobrança duvidosa: +2.895,75 €
	Contrato construção: –2.062,5 €
	–31.290
	<u>Passivo</u>
	2411 – EOEP – Imposto corrente +20.243,25
	2762 – Passivo por imposto diferido +13.942,5
	Reserva reavaliação (anterior): 13.200 €
	Reserva reavaliação (revertida): –1.320 €
	Contrato construção: +2.062,5 €
	+34.185,75
+2.895,75	+2.895,75

Ano 2003

Reavaliação do imobilizado

- ❖ reversão da diferença temporária, relativa à parcela de reavaliação realizada no exercício de 2003
 - imposto diferido = $33\% \times 40\% \times 7.500 = 990 \text{ €}$
- | | |
|---|---------|
| D/ 2762 – passivo por imposto diferido | 990 € |
| C/ 862 – ISRE – imposto diferido | 990 € |
| e | |
| D/ 59 – resultados transitados | 990 € |
| C/ 5612 – reservas reavaliação – impostos diferidos | 990 € |
| e | |
| D/ 5611 – reservas reavaliação – antes de impostos | 7.500 € |
| C/ 59 – resultados transitados | 7.500 € |

Contrato de construção

- ❖ reversão da diferença relativa ao contrato de construção (2003)
 - imposto diferido = $33\% \times 6.250 = 2.062,5 \text{ €}$
- | | |
|--|-----------|
| D/ 2762 – passivo por imposto diferido | 2.062,5 € |
| C/ 862 – ISRE – imposto diferido | 2.062,5 € |

Provisões para créditos de cobrança duvidosa

- ❖ reversão da parte da diferença associada à provisão, pela aceitação em 2003 de parte da provisão que não foi aceite fiscalmente em 2002

▪ imposto diferido = $33\% \times 5.850 = 1.930,5 \text{ €}$	
D/ 862 – ISRE – imposto diferido	1.930,5 €
C/ 2761 – activo por imposto diferido	1.930,5 €

Mais-valia do imobilizado

❖ diferença temporária relativa à mais-valia do imobilizado corpóreo que irá ser tributada nos exercícios seguintes	
▪ diferença temporária: $4.750 - 950 = 3.800 \text{ €}$	
▪ imposto diferido = $33\% \times 3.800 = 1.254 \text{ €}$	
D/ 862 – ISRE – imposto diferido	1.254 €
C/ 2762 – passivo por imposto diferido	1.254 €

Imposto sobre o rendimento do exercício (2003)

❖ Conta 861 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto corrente: 9.610,5 €	
❖ Conta 862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido: 132 €	
▪ Reserva reavaliação: -990 €	
▪ Contrato construção: -2.062,5 €	
▪ Provisão: +1.930,5 €	
▪ Mais-valia: +1.254 €	

❖ Conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício: 9.742,5 €	
---	--

RAI	25.000	
Dif. Perm.	+2.500	Aj. Custo
	-5.000	MVC
	+4.750	MVF
	<u>27.250</u>	
Tx IRC	33%	
IRC	8.992,5	
T. Aut.	+750	
ISRE	9.742,5	

Activos e passivos por imposto diferido (2003):

❖ Conta 2761 – Activo por imposto diferido: -1.930,5 €	
▪ Reversão da Provisão: -1.930,5 €	
❖ Conta 2762 – Passivo por imposto diferido: -1.798,5 €	
▪ Reserva reavaliação revertida no exercício: -990 €	
▪ Mais-valia: +1.254 €	
▪ Contrato de construção: -2.062,5 €	

Resumo das variações do ano 2003:

<u>Activo</u>		<u>Capital próprio</u>	
		5611 – Reservas reaval.. – Antes impostos	-7.500
		5612 – Reservas reaval.. – Imp. Diferidos	+990
		Reserva reavaliação (revertida):	+990 €
		59 – Resultados transitados	+6.510
		Reserva reavaliação (revertida):	-990 €
		Reserva reavaliação (anterior):	+7.500 €
		861 – ISRE – Imposto corrente	-9.610,5
		862 – ISRE – Imposto diferido	-132
		Reserva reavaliação (revertida):	+990 €
		Provisão cobrança duvidosa:	-1.930,5 €
		Mais-valia (reinvestimento):	-1.254 €
		Contrato construção:	+2.062,5 €
			-9.742,5
		<u>Passivo</u>	
		2411 – EOEP – Imposto corrente	+9.610,5
		2762 – Passivo por imposto diferido	-1.798,5
		Mais-valia (reinvestimento):	+1.254 €
		Reserva reavaliação (revertida):	-990 €
		Contrato construção:	-2.062,5 €
			+7.812
	-1.930,5		-1.930,5

Resumo dos saldos:

- ❖ Saldo da conta 2761 – Activo por imposto diferido
 - ano 2002: 2.895,75 €
 - ano 2003: $2.895,75 - 1.930,5 = 965,25$ €
- ❖ Saldo da conta 2762 – Passivo por imposto diferido
 - ano 2002: 13.942,5 €
 - ano 2003: $13.942,5 - 1.798,5 = 12.144$ €

10.8. Exemplo

Empresa X, SA

Reconhece em 2002 os impostos diferidos pela 1ª vez

- deve reconhecer os impostos diferidos de abertura de 2002

Diferenças temporárias dedutíveis e tributáveis de abertura (2002)

- ❖ Reavaliação legal
 - ganho ainda não realizado até final de 2001 = 12.000 €
 - tributado em períodos futuros = $40\% \times 12.000 = 4.800$ €
- ❖ Mais-valias fiscais reinvestidas
 - ganhos de venda de bens do imobilizado reconhecidos até final de 2001 = 6.000 €
 - tributados em períodos futuros = 5.000 €
- ❖ Lucro contabilístico antes de impostos
 - resultado antes de impostos (2001) = 10.000 €
 - taxa de IRC (2002) = 30%
 - derrama = 0%

Diferenças temporárias dedutíveis e tributáveis de fecho (2002)

- ❖ Provisões
 - reforço de provisões para cobranças duvidosas = 5.000 €
 - dedutíveis = $25\% \times 5.000 = 1.250$ €
- ❖ Reavaliação legal
 - ganho ainda não realizado em 2002 = 11.000 €
 - tributado em períodos futuros = $40\% \times 11.000 = 4.400$ €
- ❖ Venda de imobilizado
 - ganhos de venda de bens do imobilizado reconhecidos até final de 2001 = 6.000 €
 - tributado em períodos futuros = 4.000 €
- ❖ Correções de partes de capital
 - valor da correcção de partes de capital de associadas = 1.000 €
 - reconhecidas no capital próprio (conta 554 – Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas – Depreciações)
- ❖ Despesas de representação
 - gastos com representação reconhecidos em 2002 = 1.000 €

Lucro tributável e gasto de impostos correntes (2002):

Ano 2002	Montante	Observações
Lucro antes de impostos	10.000	
<u>A acrescentar:</u>		
Gastos de depreciações não dedutíveis	400	4.800 – 4.400
Gastos de provisões não dedutíveis	3.750	5.000 – 1.250
Ganhos venda imobilizado	1.000	5.000 – 4.000 (1/5 – por hipótese)
	+5.150	
Lucro tributável	15.150	
Colecta	4.545	15.150 × 30%
Tributação autónoma	60	1.000 × 6%
Gastos de impostos correntes	4.605	

D/ 861 – gastos de impostos correntes 4.605 €

C/ 2411 – passivo por impostos correntes 4.605 €

Passivos por impostos diferidos (2002)

Ano 2002	Abertura	Fecho	Observações
1. Diferenças temporárias tributáveis:			
Reavaliação legal	4.800	4.400	
Ganhos venda imobilizado	5.000	4.000	
	9.800	8.400	
2. Passivo por imposto diferido de fecho	2.940	2.520	Σ diferenças × 30%
3. Passivo por imposto diferido de abertura	0	2.940	Fecho _{N-1} = Abertura _N
4. Imposto diferido a reconhecer no C.P. (reaval.)	1.440	0	4.800 × 30%
5. Gastos (proveitos) por imposto diferido	1.500	-420	(2 – 3 – 4)

Activos por impostos diferidos (2002)

Ano 2002	Abertura	Fecho	Observações
1. Diferenças temporárias dedutíveis:			
Correcções de dívidas a receber	-	3.750	Provisões
Correcções inv. financeiros não correntes	-	1.000	Correcções capital
	0	4.750	
2. Activo por imposto diferido de fecho	0	1.425	Σ diferenças × 30%
3. Activo por imposto diferido de abertura	0	0	Fecho _{N-1} = Abertura _N
4. Imposto diferido a reconhecer no C.P. (correc.)	0	300	1.000 × 30%
5. Gastos (proveitos) por imposto diferido	0	1.125	(2 – 3 – 4)

Registos contabilísticos dos passivos por impostos diferidos

- Passivo por impostos diferidos de abertura (2002)
 - D/ 5612 – reserva de reavaliação – impostos diferidos 1.440 €
 - D/ 592 – resultados transitados – alteração de política 1.500 €
 - C/ 2762 – passivo por imposto diferido 2.940 €
- Redução do passivo por impostos diferidos no fecho (2002)
 - D/ 2762 – passivo por imposto diferido 420 €
 - C/ 862 – ISRE – imposto diferido 420 €

Registos contabilísticos dos activos por impostos diferidos

- Activo por impostos diferidos a reconhecer no Capital Próprio (2002)
 - D/ 2761 – activo por imposto diferido 300 €
 - C/ 554 – ajustamentos partes capital – depreciações 300 €
- Activo por impostos diferidos a reconhecer na Demonstração dos Resultados (2002)
 - D/ 2761 – activo por imposto diferido 1.125 €
 - C/ 862 – ISRE – imposto diferido 1.125 €

Resumindo as variações verificadas pelos lançamentos:

<u>Activo</u>		<u>Capital próprio</u>	
		5612 – Reservas reaval.. – Imp. Diferidos	-1.440
		554 – Ajustamentos partes capital	+300
		592 – Resultados transitados	-1.500
2761 – Activo por imposto diferido	+1.425	862 – ISRE – Imposto diferido	+1.545
(300 + 1.125)		(420 + 1.125)	
			-1.095
		<u>Passivo</u>	
		2762 – Passivo por imposto diferido	+2.520
		(2.940 – 420)	
			+2.520
	+1.425		+1.425

Gasto por imposto sobre os lucros reconhecidos na conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício

- Corrente: 4.605 €
- Diferidos: -1.545 € 3.060 €

Lucro antes de impostos × taxa IRC	10.000 × 30%	3.000
± Diferenças permanentes	0	0
+ Tributação autónoma	1.000 × 6%	60
Imposto sobre o rendimento		3.060

11. Bibliografia

11.1 Documentos de associações de profissionais de contabilidade e de organismos de normalização contabilística

❖ **Impostos sobre o Rendimento**

- Directriz Contabilística 28
- Comissão de Normalização Contabilística, 2001

❖ **Impostos Diferidos – breves notas – exemplos práticos**

- Jorge Manuel Teixeira da Silva – Março de 2003
- Jorge Silva, Victor, Neto, Fernandes e Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

❖ **Accounting for deferred taxation**

- Statement of Standard Accounting Practice 15
- Outubro de 1978, revisto em 1985 – Accounting Standards Committee

❖ **Impuesto sobre beneficios**

- Principios Contables – 1980-1995; documento 9
- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) – Madrid, 1996

❖ **Plano Oficial de Contabilidade**

- Aprovado pelo DL 410/89, de 21 de Novembro, e alterado pelo DL 238/91, de 2 de Julho
- Comissão de Normalização Contabilística

❖ **Estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras**

- Londres, 1989
- International Accounting Standards Committee

❖ **Divulgação das Políticas Contabilísticas**

- Norma Internacional de Contabilidade 1, Londres 1974, Revista em 1995
- International Accounting Standards Committee

❖ **Contingências e acontecimentos ocorrendo após a data do balanço**

- Norma Internacional de Contabilidade 10, Londres 1978, Revista em 1994
- International Accounting Standards Committee

❖ **Contabilização dos Impostos sobre Lucros**

- Norma Internacional de Contabilidade 12, Londres 1979, Revista em 1996
- International Accounting Standards Committee

❖ **Comment letters on Exposure Draft E 49, Income Taxes**

- Londres, June 1996
- International Accounting Standards Committee

11.2. Revistas

- ❖ **Os Prejuízos Fiscais Compensáveis: uma abordagem internacional**
 - Fisco nº 72/73, Pág. nº 86 a 99
 - Almeida, José Joaquim Marques (1995)

- ❖ **Tratamiento contable y fiscal de las operaciones que originan impuestos diferidos**
 - Técnica Contable, Vol. nº 556, Pág. 245 a 260
 - Alvarez, Isabel Gallego (Abril, 1995)

- ❖ **Impostos diferidos**
 - Jornal da Contabilidade nº 219, Pág. 172 a 174
 - Carvalho, Carlos Alberto Silva (1995)

- ❖ **Los impuestos diferidos, un analisis**
 - Revista Española de Financiación Y Contabilidad, Vol. 34, Pág. 67 a 95
 - Foot, Julian (1981)

- ❖ **L'evolution de la comptabilisation de l'impôt sur les beneficies**
 - Revue Française de Comptabilité, nº 263, Pág. 59 a 63
 - Gélard, Gilbert (1995)

- ❖ **La Contabilización del Impuesto sobre Beneficios: el marco teórico**
 - Técnica Contable, Vol nº 514, Pág. 547 a 562
 - Giner Incháusti, Begona e Mora Enguidanos, Araceli (1991)

- ❖ **Las diferencias permanentes y temporales en la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades**
 - Técnica Contable, Vol. nº 579, Pág. 185 a 201
 - Trujillano Olazarri, Jorge (1997)

- ❖ **Tratamento Contabilístico dos Impostos sobre o Rendimento**
 - Actas das V Jornadas de Contabilidade – ISCAP, Pág. 287 a 306
 - Pinto, José Alberto Pinheiro (1995)

- ❖ **Tratamiento Contable y Fiscal de las pérdidas en sociedades**
 - Técnica Contable, Vol nº 551, Pág. 731 a 738
 - Garrido Pulido, Tomás (1994)

- ❖ **Contabilizamos correctamente el Impuesto sobre Beneficios ? Los problemas conceptuales y operativos de su tratamiento**
 - Técnica Contable, Vol. nº 620/621, Pag 609 a 625
 - Vela Ródenas, Justo José (2000)

- ❖ **Las diferenças Temporárias: outro enfoque en el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios**
 - Técnica Contable, Vol. nº 586, Pag 665 a 680
 - García Olmedo Domínguez, Ramón (1997)

11.3. Livros

❖ **Contabilidad Europea**

- Asociación Española da Contabilidad. Administración de Empresas, Madrid
- Amat, Oriol – Blake, John (1996)

❖ **Accountant's Handbook: Special Industries and Special Topics**

- John Wiley & Sons, 8ª Edição. New York
- Carmichael, D. R. – Lilien, Steven B. – Mellman, Martin (1998)

❖ **Contabilidade Financeira**

- Rei dos Livros, Lisboa
- Costa, Carlos Baptista – Alves, Gabriel Correia (1996)

❖ **Les Règles de la Consolidation des Bilans**

- Dunod Entreprise, 3ª Edição, Paris
- Corre, Jean (1989)

❖ **Principios Contables y Fiscalidad**

- Asociación Española de Contabilidad y Administration de Empresas, Monografías nº 10. Madrid
- Cea Garcia, José Luis (1988)

❖ **Accounting Theory**

- Irwin, 5ª Edição, Chicago
- Hendriksen, Eldon S – Breda, Michael F. Van (1992)

❖ **A Determinação da Matéria Colectável do IRC**

- Rei dos Livros, 7ª Edição, Lisboa
- Ferreira, Henrique Quintino (1995)

❖ **Intermediate Accounting**

- John Wiley & Sons, 8ª. Edição, New York
- Kieso, Donald E. – Weygandt, Jerry J. (1995)

❖ **Manuel de Consolidation de L'initiation à la Pratique**

- La Villeguerin Editions, Paris
- Lavoyer, Jean-Claude – Richard, Jaques (1989)

❖ **Efectos Económicos de las Normas Contables**

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Monografías nº 11, Madrid
- Pina Martinez, Vicent (1988)

❖ **Consolidación de Estados Financieros**

- Mc Graw Hill, Madrid
- Alvarez Melcon, Sixto (1996)

❖ A Consolidação das Contas

- Rei dos Livros, Lisboa
- Reis, José Vieira (1991)

❖ Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial

- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid
- Labut Serer, Gregorio (1992)