

Impostos Diferidos

Breves notas para melhor compreender a Directriz Contabilística n.º 28

Exemplos práticos (de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade)

Jorge Manuel Teixeira da Silva

TOC

INDICE

1. Relações entre contabilidade e fiscalidade
 - 1.1 Normas contabilísticas e normas fiscais
 - 1.2 Diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico
 - 1.3 Diferenças Permanentes
 - 1.4 Diferenças Temporárias
 - 1.4.1 Diferenças Temporárias Tributáveis
 - 1.4.2 Diferenças Temporárias Dedutíveis
2. Natureza do Imposto sobre lucros. Os métodos de contabilização
 - 2.1 O imposto s/ os lucros – gasto do exercício ou distribuição de resultados
 - 2.2 Métodos de contabilização
 - 2.2.1 Método do imposto a pagar
 - 2.2.2 Método dos efeitos tributários
 - 2.2.2.1 O método do diferimento
 - 2.2.2.2 Método da dívida
 - 2.2.2.2.1 Método de dívida baseado na demonstração de resultados
 - 2.2.2.2.2 Método da dívida baseado no balanço
 - 2.2.2.3 O método do valor líquido de imposto
3. Reconhecimento e mensuração de activos e passivos por impostos diferidos
4. Tratamento contabilístico dos impostos diferidos
5. Prejuízos fiscais
 - 5.1 O regime fiscal dos prejuízos
 - 5.2 Tipos de reporte de prejuízos fiscais
 - 5.3 Natureza de direito de compensação de perdas fiscais
 - 5.4 O cálculo e contabilização de efeito tributário da compensação
6. Apresentação, divulgação e regime transitório.
 - 6.1 Apresentação
 - 6.2 Divulgação
 - 6.3 Regime transitório.
7. Conclusões
8. Exemplos práticos
 - 8.1 Reavaliações do Imobilizado
 - 8.2 Provisão p/ garantias e outras não dedutíveis fiscalmente
 - 8.3 Ajustamentos para dívidas a receber
 - 8.4 Mais-valias fiscais – reinvestimento dos valores de realização
 - 8.5 Regime Transitório
 - 8.6 Prejuízos Fiscais
 - 8.7 Contratos de construção.
9. Bibliografia

1. RELAÇÕES ENTRE CONTABILIDADE E FISCALIDADE

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

Numa perspectiva económica, a Contabilidade é o “conjunto de técnicas de avaliação dos fenómenos económicos”⁽¹⁾.

Numa perspectiva utilitarista, visa “a identificação, a medida e a comunicação de informação financeira e não financeira acerca de entidades económicas, a pessoas interessadas”⁽²⁾.

Podemos concluir que o objectivo da contabilidade, e consequentemente do seu produto final, que são as demonstrações financeiras, é proporcionar informação útil para a tomada de decisões sobre a empresa, por parte dos utentes dessas demonstrações financeiras.

Os objectivos da Fiscalidade, são objectivos de redistribuição da riqueza, mas fundamentalmente objectivos com vista a conseguir a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face à despesa pública.

Assim sendo, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com base em princípios de contabilidade 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 económico-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, através duma série de normas fiscais que derrogam normas ou princípios contabilísticos. É este resultado fiscal, que em caso de lucro tributável, serve de base para fins de tributação.

É fundamentalmente da necessidade de conseguir receitas fiscais, que por vezes a Fiscalidade, embora servindo-se do resultado contabilístico como ponto de partida, estabelece normas que conduzem a diferentes critérios de qualificação dos custos e proveitos. É por isso que, por exemplo, 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.

E, é precisamente, das diferenças entre normas contabilísticas e normas fiscais, que conduzem a que na contabilidade os activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal, que surge esta problemática dos impostos diferidos.

Destas diferenças, entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais, adiante designadas de “diferenças temporárias”, resultam passivos por impostos diferidos (que representam mais imposto sobre o rendimento a pagar no futuro) e activos por impostos diferidos (que representarão poupança futura de imposto sobre o rendimento).

A problemática dos impostos diferidos, visa o tratamento contabilístico, das diferenças entre os valores contabilísticos (quantias assentadas) dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais, e também dos prejuízos fiscais compensáveis.

Da existência de prejuízos fiscais resulta a possibilidade de compensação desses prejuízos com lucros tributáveis futuros. A existência desse “crédito” tem valor económico. O problema que se coloca é se devemos ou não reconhecer como activo por impostos diferidos, o montante desse direito.

A contabilização do efeito tributário das diferenças temporárias, não é mais do que o reconhecimento contabilístico dos efeitos económicos futuros, em termos de mais, ou menos, pagamento de imposto sobre o rendimento, efeitos estes derivados de diferentes critérios valorimétricos para os activos e passivos utilizados pela contabilidade e fiscalidade à data da elaboração das demonstrações financeiras.

1.1. Normas contabilísticas e normas fiscais

Há países onde existe muito pouca autonomia e independência das normas contabilísticas em relação às normas fiscais. O método de contabilização dos impostos sobre lucros utilizado é o método do imposto a pagar (método previsto no nosso Plano Oficial de Contabilidade).

Noutros, a apresentação das contas anuais estão baseadas em princípios e normas contabilísticas, com certas excepções exigidas pela Lei Fiscal.

Noutros, as contas anuais são preparadas de acordo com princípios e normas contabilísticas, com independência das normas fiscais.

A actual tendência é o reconhecimento da autonomia da contabilidade em relação à fiscalidade, servindo-se esta dos elementos contabilísticos para, mediante aplicação de regras fiscais traduzidas em correcções extracontabilísticas, a determinação da base tributável dos impostos sobre o rendimento. É esta a posição recomendada pela OCDE⁽³⁾, que aponta três

formas alternativas de relações entre a contabilidade e a fiscalidade:

- Elaboração da informação contabilística com base nos PCGA (princípios contabilísticos geralmente aceites), 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 deduzíveis fiscalmente, tem 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. Contudo, assiste-se a uma ingerência por vezes inaceitável da fiscalidade na contabilidade. Veja-se a título de exemplo:

- as amortizações do imobilizado só são consideradas como custos para efeitos fiscais desde que contabilizadas como tal;
- no caso da movimentação da reserva de reavaliação legal prevista no Dec. Lei n.º 31/98 de 11/2, em que o art.º 5.º desse diploma legal, está em completa contradição com a Directriz Contabilística n.º 16 emitida pela Comissão de Normalização Contabilística.

Neste último caso, e no que toca ao reconhecimento dos passivos por impostos diferidos relacionados com a reavaliação do imobilizado, a DC 28 (Directriz Contabilística n.º 28), aponta para a movimentação de subconta diferente daquela em que se contabiliza o montante da reavaliação.

1.2. Diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico

Centrando a nossa atenção na demonstração de resultados, e sendo diferentes as regras para a determinação dos custos e 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. Faz assim sentido falar em diferenças de dois tipos:

- Diferenças Permanentes ou definitivas,
- Diferenças tempestivas ou diferenças temporárias de resultados.

Estas resultam, como referimos, quer de diferentes conceitos sobre o que é custo e/ou proveito em ambas as disciplinas, quer a diferentes critérios de imputação temporal utilizados em cada uma das disciplinas que temos vindo a referir.

Centrando a nossa atenção no balanço, apenas interessam os efeitos económicos futuros das diferenças existentes à data do balanço, entre a valorização contabilística e a fiscal dos activos e passivos, isto é entre o valor contabilístico dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais.

Importa referir que a Base fiscal, ou base tributável dum activo ou de um passivo, é o valor atribuído para efeitos de tributação, quando esse activo for realizado (pelo uso ou pela alienação) ou o passivo for liquidado.

1.3. Diferenças Permanentes ou definitivas

São diferenças entre o resultado fiscal e o resultado contabilístico de um período que se originam no período corrente e não revertem nos períodos seguintes.

Estas diferenças permanentes esgotam-se no exercício em que se verificam, e consequentemente, não afectam os impostos sobre lucros de exercícios futuros.

Tais diferenças permanentes entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, são causadas por:

1. Custos ou proveitos que afectam o resultado contabilístico, mas **nunca** afectam o resultado fiscal;
2. Custos ou proveitos que afectam o resultado fiscal, mas **nunca** influenciam o resultado contabilístico.

A título de exemplo, e no caso Português:

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

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 art.º 24.º do CIRC.

O tratamento contabilístico não oferece qualquer problema, pois apenas influencia o imposto corrente.

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

1.4. Diferenças Temporárias

Outro tipo de diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, são as diferenças tempestivas (*timing differences*) ou diferenças temporárias de resultados. Estas diferenças resultam da existência de diferentes critérios de imputação temporal de custos e proveitos, por parte da contabilidade e da fiscalidade, originado-se num período e reverendo em período ou períodos futuros.

Quando nos referimos a diferenças tempestivas, relacionamo-las com diferenças associadas a grandezas relacionadas com os resultados do exercício (fiscais vs. contabilísticos).

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. Além disso, existem outras situações, que não tendo influência ao nível da demonstração de resultados, originam valores contabilísticos de activos e passivos, diferentes das suas respectivas bases tributáveis (Ex.: reavaliação de activos imobilizados).

Surge assim um novo conceito de **diferenças temporárias**, conceito este associado a contas do balanço.

Uma das características dos activos, é que sejam realizáveis e dos passivos que sejam liquidados no futuro. Essa realização, pode ser efectuada quer através do uso (via amor-

tização do imobilizado, quer através da venda. À quantia por que se espera realizar o activo, ou pagar um passivo, e pela qual ele se encontra contabilizado, chama-se “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 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” ou “Base Tributável”.

Para um activo, a sua base fiscal é o montante fiscalmente dedutível quando 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, como vimos, diferenças entre o valor contabilístico (quantia assentada) de um activo ou passivo e a sua base fiscal. A base fiscal dum activo ou passivo é a quantia atribuída a esse elemento para finalidades de tributação.

Este 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. Destas diferenças tempestivas resultam activos e passivos cujo valor contabilístico é diferente da sua base fiscal, isto é do valor considerado pelo Fisco 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.

A Directriz Contabilística n.º 28, chama às diferenças tempestivas, diferenças temporárias de resultados, diferenças estas enquadradas num conceito mais amplo de “diferenças temporárias de balanço”.

No quadro legal português existe, após 2001, uma situação que constitui uma diferença tempestiva e que não tem relação directa com elementos do activo ou do passivo. Trata-se da tributação diferida das mais-valias no seu novo regime do art.º 46.º do código do IRC, dando-se a tributar a mais-valia fiscal no ano em que se concretiza o reinvestimento e em cada um dos quatro anos seguintes, em partes iguais, ou por opção para 2001, e por obrigação para 2002, obtendo-se o benefício, em caso de reinvestimento dos valores de realização, de 50% da mais-valia fiscal apurada.

No regime anterior de tributação das mais-valias fiscais, que aliás subsiste, a mais-valia fiscal a tributar de forma diferida, tinha 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.

Contudo existem diferenças temporárias, que não tem influência ao nível dos resultados, como sejam o caso de diferenças em resultado de reavaliações do imobilizado.

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.

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, em poupança de impostos no futuro (diferenças temporárias dedutíveis que vão originar activos por impostos diferidos) 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 como se referiu, diferenças entre o valor contabilístico dum activo ou passivo e a sua base fiscal, mas, para que sejam relevantes em termos de tratamento contabilístico é necessário que delas resultem, em anos futuros, quantias tributáveis ou dedutíveis para efeitos fiscais.

Temos assim, dois tipos de diferenças temporárias. As diferenças temporárias tributáveis e as diferenças temporárias dedutíveis.

1.4.1. 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:

- 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 contabilizadas nos diferentes exercícios, constituem já uma reversão da diferença temporária originada pela reavaliação;
- Quotas perdidas de amortizações, que originam, no futuro, um custo contabilístico não aceite fiscalmente.
- Provento contabilístico anterior ao proveito fiscal (reinvestimento de valores de realização no caso de mais-valias fiscais, no regime em vigor até 2001, inclusive);
- Custo fiscal anterior ao custo contabilístico (caso do prejuízo fiscal imputados por ACE, ou no caso espanhol ou americano a prática de amortizações aceleradas para efeitos fiscais, mas com contabilização por quotas constantes).

O primeiro e o segundo casos são diferenças temporárias “puras”. Os dois casos últimos são diferenças temporárias que também são diferenças tempestivas, ou diferenças temporárias de resultados.

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

1.4.2. 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/ajustamentos não dedutíveis ou excessivas)
- Provento Fiscal anterior ao proveito contabilístico (ex. 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.

2. NATUREZA DO IMPOSTO SOBRE LUCROS. OS MÉTODOS DE CONTABILIZAÇÃO

O problema do tratamento contabilístico dos impostos sobre os lucros, depende da perspectiva como encaramos a natureza do imposto. O Imposto sobre lucros pode ser encarado como uma distribuição do resultado (antes de imposto), mas também pode ser encarado como mais um gasto, gasto este 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.

Assim, vendo o imposto como uma distribuição, 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. Entendem ainda, que a existir proveito associado ao gasto de imposto, 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.

Uma outra corrente, vê o imposto sobre os lucros, nomeadamente, como um custo essencial para a realização dos negócios, e que não podemos considerar o imposto como um dividendo, já que os dividendos não são obrigatórios, o que não acontece com os impostos. Esta é a opinião que tem sido

vertida nos diferentes normativos contabilísticos que tratam a matéria, e está associada ao reconhecimento contabilístico dos efeitos fiscais das diferenças temporárias.

2.1. O imposto s/ os lucros – gasto do exercício ou distribuição de resultados

Em países sem autonomia suficiente das normas contabilísticas em relação às normas fiscais, “considera-se” o Estado como mais um sócio da empresa, já que o imposto é assimilado a um “dividendo” obrigatório. Assim o Imposto sobre o rendimento pode ser considerado como uma **distribuição** de resultados.

Vejamos o caso português (antes da Directriz Contabilística n.º 28 da CNC):

A estimativa do IRC apurada de acordo com as regras fiscais é o último lançamento contabilístico do exercício. Ao nível do P.O.C., 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:

- 24.1-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 24.1-Imposto sobre o rendimento e 86.1-Imposto sobre o rendimento do exercício.

Este método de contabilização dos impostos sobre lucros vai continuar a utilizar-se em Portugal, já que a DC 28, que introduziu no nosso normativo contabilístico a “filosofia dos impostos diferidos”, é “aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas à apresentação dos modelos mais desenvolvidos de balanço, demonstração de resultados e anexo, indicados no POC, aplicando-se para este efeito as regras estabelecidas no art.º 3.º do Decreto Lei n.º 410/89 de 21 de Novembro, com as necessárias adaptações” (§ 3 da DC 28).

São assim obrigados à observância do disposto na DC 28, as empresas individuais, os estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada, as sociedades por quotas e anónimas, e as cooperativas que durante dois anos consecutivos ultrapassem dois dos três limites previstos no art.º 262.º do Código das Sociedades Comerciais⁽⁴⁾, deixando de a observar (se assim o entenderem) caso não atinjam os mesmos limites, também, em dois anos consecutivos.

Assim sendo, a observância da DC 28 é obrigatória nos casos referidos no parágrafo anterior, e de observância facultativa, nos casos ali não previstos.

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. Assim sendo o 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 “Plan General Contable” Espanhol (PGC), as contas relacionadas com o imposto sobre o rendimento são:

Contas de custos e resultados:

- 630-Impuestos sobre beneficios
- 633-Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
- 638- Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
- 129-Perdidas e ganancias

Contas de terceiros

- 474-Impuesto sobre beneficio anticipado e compensacion de pérdidas
- 4752-Hacienda Publica, acreedor por impuesto sobre sociedades
- 479-Impuesto sobre beneficios diferido.

Como se verifica 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 baseado na demonstração de resultados.

Em Portugal optou-se por elaborar uma directriz contabilística, n.º 28, já aprovada pela Comissão de Normalização Contabilística em 29 de Julho de 2001 e que será aplicável aos períodos iniciados em ou após 1 de Janeiro de 2003.

Felizmente, houve o bom senso, de tornar obrigatória a referida directriz, apenas para as empresas (individuais ou colectivas) cujos volumes de proveitos, total de activo e número de trabalhadores, ultrapassem os valores dos parâmetros constantes do art.º 262.º do Código das Sociedades Comerciais.

É que se corria o risco de fazer sair uma directriz que ninguém cumprisse, dada a complexidade da matéria.

Conhecido o teor da referida directriz n.º 28, a mesma aponta, com o objectivo de registar as operações relacionadas com impostos correntes e diferidos, para o desdobramento de algumas contas do POC, como se segue:

Classe 2 – Terceiros

- 24-Estado e outros entes públicos
- 241-Imposto sobre o rendimento
- 2411-Imposto corrente
- 27-Acréscimos e diferimentos
- 276-Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento
- 2761-Activos por impostos diferidos
- 2762-Passivo por impostos diferidos

Classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados

- 56-Reservas de reavaliação
- 561-Dec. Lei n.º _____
- 5611-Reserva de Reavaliação antes impostos
- 5612-Impostos diferidos relativos à reavaliação
- 562- Dec. Lei n.º _____
- 5621-Reserva de Reavaliação antes impostos
- 5622-Impostos diferidos relativos à reavaliação

.....
569- Outras

5691-Reserva de Reavaliação antes impostos

5692-Impostos diferidos relativos à reavaliação

Classe 8 – Resultados

86-Impostos sobre o rendimento do exercício

861-Imposto corrente

862-Imposto diferido

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. Assim de acordo com a DC n.º 28, devem ser apresentados no balanço em linha autónoma nas rubricas “acrêscimos 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 assim a DC n.º 28 para a contabilização dos activos e passivos por impostos diferidos em contas autónomas de “acrêscimos e diferimentos”, por ser a solução que fere menos a actual forma de balanço do POC.

Com certeza, esta solução, não será a mais correcta do ponto de vista teórico, dado que a conta 27-Acrêscimos 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. É que, por exemplo, os efeitos tributários das diferenças temporárias relacionadas 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.

No método do diferimento (também chamado de 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 periodificação, daí que os activos por impostos diferidos sejam assimilados a “acrêscimos de proveitos”, e os passivos por activos diferidos sejam assimilados a “acrêscimos de custos”.

Ora, 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 sendo, 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 (na nossa opinião, subcontas da conta 24-“Estado e outros entes públicos”).

Contudo, e enquanto não for alterado o actual POC, compreendemos a posição expressa na DC n.º 28.

2.2. 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 lucro é 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, método este preconizado pelo nosso POC.

Se por outro lado, o imposto é 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 e, se for caso disso, também o efeito tributário dos prejuízos fiscais compensáveis.

Assim, 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, (também denominado, do diferimento ou das taxas históricas;
- método da dívida (também denominado, do passivo, da responsabilidade ou das taxas actualizadas), método este com duas variantes, como veremos a seguir; e
- o método do valor líquido do imposto.

Vejamos, algo mais sobre estes métodos de contabilização dos impostos sobre lucros.

2.2.1. 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. Como referimos, este método vai continuar a ser seguido pela maior parte das empresas em Portugal, já que a DC 28 é de aplicação obrigatória restrita, podendo qualquer empresa, ainda que não obrigada, aplicar as normas constantes da DC 28.

A descrição deste método consta claramente das notas explicativas da conta do POC, 24.1-Impostos sobre o rendimento, 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-Impostos sobre o rendimento do exercício”.

Mas será que a utilização deste método conduz sempre à obtenção da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados da entidade? Pensamos que não. Basta, pensarmos nos efeitos tributários materialmente relevantes relacionados com as reavaliações, quer suportadas em diploma legal ou com fins económicos, que se vão fazendo em Portugal, e também nos mesmos efeitos associados aos regimes de tributação diferida das mais-valias fiscais, entre outras situações.

Então, por força do disposto na nota n.º 1 do anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, tendo em vista a obtenção da imagem verdadeira e apropriada, e tendo em atenção o disposto na DC n.º 18, porque não derrogar as disposições do POC nesta matéria? Neste sentido surge a DC n.º 28.

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

2.2.2. Métodos de contabilização dos efeitos tributários

São métodos que têm em consideração os efeitos fiscais motivados pelas divergências entre normas contabilísticas e fiscais, e consequentemente, entre a valorimetria contabilística e a fiscal aplicada a activos e passivos.

2.2.2.1. O 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, e
- o efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento.

Trata-se de um método já abandonado pelas principais normas internacionais e que não é o preconizado pela DC 28.

2.2.2.2. Método da dívida (também denominado, do Passivo, ou da responsabilidade, ou das taxas actualizadas)

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 lucro de períodos futuros, derivados de transações ou factos presentes, e poderá resultar de:

- Diferenças temporárias dedutíveis;
- Prejuízos Fiscais reportáveis não utilizados; e
- Créditos fiscais reportáveis não utilizados.

Um passivo por impostos diferidos representa uma maior quantia de impostos a pagar no futuro, derivada 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 alterações no imposto, ou o lançamento de novos impostos incidentes directa ou indirectamente sobre os lucros.

As taxas a utilizar são de acordo com NIC 12 as taxas aprovadas ou em vias de aprovação (a norma americana-FASB 109 – só permite a taxa promulgada).

De acordo com a Directriz Contabilística n.º 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 reverterem no exercício;
- Os ajustamentos aos saldos de impostos diferidos activos e passivos decorrentes de alteração das taxas de imposto ou mudança nas leis tributárias, e
- 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. É também o método preconizado pela Directriz Contabilística n.º 28.

Dentro do método da dívida podemos distinguir duas vertentes:

- Método da dívida baseado na demonstração de resultados, que opera teoricamente a partir do conceito de diferenças tempestivas (seguido, por exemplo, pelo P.G.C. Espanhol), e
- Método da dívida baseado no balanço que opera a partir do conceito de diferenças temporárias (seguido pela NIC n.º 12, FASB n.º 109 e DC 28).

Vejamos algumas particularidades relacionadas com estas diferentes abordagens da mesma questão.

2.2.2.2.1. Método de dívida baseado na demonstração de 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 reverterem em períodos seguintes.

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

- 1.º Cálculo do resultado contabilístico afectado pelas diferenças permanentes, obtendo-se um resultado “ajustado”.
- 2.º 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.
- 3.º 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 (caso do efeito tributário das reavaliações).

Esquemáticamente:

Se imposto a Pagar > Gasto p/Imposto então

Diferença = Activo p/Imposto Diferido

Se imposto a Pagar < Gasto p/Imposto então

Diferença = Passivo p/Imposto Diferido

CÁLCULO DO GASTO POR IMPOSTO s/rendimento do exercício

Resultado Líquido do Exercício	€
+/- Diferenças Permanentes	€
= Resultado Contabilístico Ajustado	€
x taxa de imposto	
= Imposto Bruto	€
- Deduções à Colecta	€
+/- Ajustes por mudança de taxa de imposto	€
= Gasto por imposto do exercício	€
-Imposto a Pagar	€

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.

Vejamos:

T-Dif. Temporária
P-Diferença Permanente ou definitiva

Q7	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
1	Resultado antes de impostos	201	
2	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21.º)	202	P
3	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24.º)	203	P
4	SOMA (1+2-3)	204	
5	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE's ou AEIE's (art.º 6.º)	205	T
6	Prémios de seguros e contribuições (art.º 23.º, n.º 4)	206	P
7	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 33.º, n.º 1)	207	T. (se regularizável) ou P
8	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 34.º, 35.º, 36.º, 37.º e 38.º)	208	T
9	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 40.º)	209	P
10	Donativos não previstos ou além dos limites legais (Estatuto do Mecenato-Dec.Lei n.º 74/99 de 16/3)	210	P
11	IRC e outros impostos directa ou indirectamente sobre lucros (art.º 42, n.º 1 alínea a)	211	P
12	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 42.º, n.º 1, d)]	212	P
13	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea e)]	213	P
14	Despesas de carácter confidencial (art. 42.º, n.º 1 alínea g)	214	P
15	Menos-valias contabilísticas	215	P
16	Mais-valias fiscais (art.º 43.º)	216	P
17	Correcções nos casos de crédito de imposto [art.º 62.º, n.º 1,]	217	P
18	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218	T (Reversão)
20	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art.º 42.º, n.º 1, alínea h)]	220	T ou P (1)
22	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18.º n.º 7)	222	T
23	20% das despesas c/ ajudas custo e compens. pela desloc. em viat.própria do trabalhador (art.º 42.º n.º 1, alínea f)	223	P
24	Correcções relativas a exercícios anteriores	224	P
25	Correcções relativas a preços de transferência (art.º 58.º n.º 8)	251	P
26	Pagamento a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal preveliado (art.º 60.º)	252	P
27	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal preveliado (art.º 59 n.º 1)	253	P
28	Juros de suprimentos (art.º 42.º, n.º 2 alínea j)	255	P
29	Despesas com combustíveis (art.º 42, n.º 2 alínea i)	256	P
30	Dif. positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato (art.º 58-A)	257	P
31	Import. constantes de docum. emitidos por suj. passivos com NIF inexistente ou inválido (al. b) n.º 1 do art 42.º)	258	P
32	Custos ou perdas suportados com transm. Onerosa de partes de capital (n.º 5, 6 e 7 do art.º 23)	259	P
33	Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 34.º, 35.º e 36.º)	270	P
34	Impostos diferidos	271	P
35		225	
26	SOMA (campos 204 a 225)	226	
27	Prejuízo fiscal imputado por ACE'S ou AEIE'S (art.º 5)	227	T
28	Redução de provisões tributadas	228	T
29	Mais-valias contabilísticas	229	P
30	Menos-valias fiscais (art.º 43.º)	230	P
31	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso de estimativa para impostos	231	P
32	Rendimentos nos termos do artigo 45.º	232	P
33	Actualização de encargos de explorações silvícolas (artigo 18.º, n.º 6)	233	P

- 1) Caso se pretenda contabilizar, se for caso disso, o valor da amortização financeira incluído nas rendas e não aceites fiscalmente, como fazendo parte do valor contabilístico da viatura ligeira de passageiros ou mista, nos termos da Circ. 24/91 da DGCI. Assim o valor contabilístico seria:

Valor de transmissão+ [Valor da viatura aceite fiscalmente para efeitos de cálculo de amortizações – (Valor de transmissão+amortizações financeiras aceites como custos através das rendas)].

- 2) Se se tratar duma perda a diferença é permanente. Se se tratar de lucro da participada, temos duas situações:
 - a) participação enquadrada no art.º 46.º do CIRC e cujos lucros quando distribuídos são dedutíveis na sua totalidade – a diferença é permanente;
 - b) Se a participação não é enquadrada no art.º 46.º do CIRC, a distribuição dos lucros está sujeita a crédito de imposto (2001) – é temporária; ou é incluída para cálculo do lucro tributável em 50% – é temporária em 50%.

2.2.2.2. 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 o Fisco vai considerar o activo ou o passivo para efeitos de tributação, quando o activo for realizado e o passivo liquidado.

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

- 1.º Calcular os activos e passivos por impostos diferidos expurgando os activos e passivos p/ 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.
- 2.º Calcular os valores do imposto a pagar respeitante ao exercício (de acordo com a declaração fiscal).
- 3.º 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 donde conste um balanço contabilístico e um balanço, digamos, fiscal, donde constem as bases fiscais dos activos e

passivos correspondentes. Um mapa do tipo abaixo poderia ser adequado.

Método Dívida Baseado no Balanço MAPA DE TRABALHO

Rubricas	Quantia Assentada	Base Fiscal	Dif. Temporárias	
			Tributável	Dedutíveis
Activo	10000 8000	9000 10000	1000	2000
Passivo	10000 12000	9000 15000	3000	1000
TOTAL			4000	3000

Efeito Líquido da Dif. Temp. $1000 \times \text{TAXA} = 400$ DE PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Se o imposto corrente (estimativa do IRC a pagar relativa ao exercício) for de, por exemplo, 1.000 euros, então o gasto de imposto do exercício, seria de 1.400 euros.

Numa perspectiva prática, o método baseado na demonstração de resultados, é mais intuitivo que o método baseado no balanço, é mais fácil de aplicar, e com ele consegue-se a mesma informação final nas demonstrações financeiras.

2.2.2.3. O 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 método que já não tem qualquer aplicação.

(continua na próxima edição)

- (1) Cotta, Allain; Dicionário de Economia; Ed. Publicações D. Quixote 1991; Lisboa
- (2) Adaptado de Kyese, Donald E, Weygent Jerry J.; Intermediate Accounting (Eighth edition); Ed. Jhon Wiley Sons, Inc; New York 1995.
- (3) Citado por "AECA Monografias 11; Efectos económicos de las normas contables; Madrid 1988, pág 119.
- (4) Activo líquido:- 1.500.000 euros ; Total de proveitos:-3.000.000; número de trabalhadores:- 50.

NOVA MORADA SECÇÃO REGIONAL DE VISEU

PRAÇA CARLOS LOPES, 65 - 1º - X

EDIFÍCIO TOJAL

3510-058 VISEU