



**OTOC**  
ORDEM DOS TÉCNICOS  
OFICIAIS DE CONTAS

Formação à distância

## Impostos Diferidos

DIS0712

Cristina Gonçalves

março 2012



## FICHA TÉCNICA

**Título:** Impostos Diferidos

**Autores:** Cristina Gonçalves

**Capa e paginação:** DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

© Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2012

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de autor.



## ÍNDICE

|                                                                              |    |
|------------------------------------------------------------------------------|----|
| Índice figuras                                                               | 3  |
| Índice quadros                                                               | 4  |
| Siglas                                                                       | 4  |
| Introdução                                                                   | 5  |
| 1   relações entre a contabilidade e fiscalidade                             | 11 |
| 1.1. normas contabilísticas e normas fiscais                                 | 11 |
| 1.2. diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico            | 14 |
| 1.3. diferenças permanentes                                                  | 21 |
| 1.4. diferenças temporárias                                                  | 22 |
| 2   natureza dos impostos sobre lucros. os métodos de contabilização         | 31 |
| 2.1. natureza dos impostos sobre lucros                                      | 31 |
| 2.2. os métodos de contabilização                                            | 31 |
| 3   reconhecimento e mensuração de activos e passivos por impostos diferidos | 35 |
| 3.1. reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos             | 35 |
| 3.2. mensuração de activos e passivos por impostos diferidos                 | 38 |
| 4   tratamento contabilístico dos impostos diferidos – exemplos práticos     | 48 |
| 5   divulgações                                                              | 53 |
| 5. 1. apresentação                                                           | 53 |
| 5.2. divulgação                                                              | 54 |
| Bibliografia                                                                 | 58 |

## ÍNDICE DE FIGURAS

|                                                                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Figura n.º 1   Referenciais contabilísticos                                                                     | 5  |
| Figura n.º 2   Condições de opção pelo referencial IASB/UE                                                      | 6  |
| Figura n.º 3   Imposto sobre o rendimento do período                                                            | 10 |
| Figura n.º 4   Referenciais contabilísticos versus reconhecimento do imposto sobre o rendimento                 | 10 |
| Figura n.º 5   Resultado contabilístico                                                                         | 15 |
| Figura n.º 6   Resultado fiscal                                                                                 | 17 |
| Figura n.º 7   Gastos e rendimentos contabilísticos versus critérios fiscais                                    | 18 |
| Figura n.º 8   Lucro tributável (perda fiscal)                                                                  | 21 |
| Figura n.º 9   Métodos de contabilização dos efeitos fiscais                                                    | 32 |
| Figura n.º 10   Condições de reconhecimento de activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos | 35 |
| Figura n.º 11   Contabilização do imposto diferido                                                              | 36 |



## ÍNDICE DE QUADROS

|                                                                                                   |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Quadro n.º 1 – Diplomas relativos aos enquadramentos contabilísticos                              | 7  |
| Quadro n.º 2 – Métodos de contabilização do imposto sobre o rendimento                            | 8  |
| Quadro n.º 3 – Temáticas contabilísticas previstas nos referenciais contabilísticos               | 11 |
| Quadro n.º 4 – Conceitos de lucro contabilístico e lucro tributável                               | 15 |
| Quadro n.º 5 – Conceito de rendimento e gasto                                                     | 16 |
| Quadro n.º 6 – Conceito de diferenças temporárias dedutíveis e diferenças temporárias tributáveis | 24 |
| Quadro n.º 7 – Conceito de base fiscal e base contabilística de um activo ou passivo              | 25 |
| Quadro n.º 8 – Conceito de base fiscal e base contabilística de um activo ou passivo              | 25 |
| Quadro n.º 9 – Conceito de activo por impostos diferidos e passivo por impostos diferido          | 29 |
| Quadro n.º 10 – Impostos diferidos <i>versus</i> quadro 07 da DM22                                | 30 |
| Quadro n.º 11 – Teorias subjacentes à óptica do imposto sobre o rendimento                        | 31 |
| Quadro n.º 12 – Critérios de reconhecimento dos activos e passivos                                | 35 |
| Quadro n.º 13 – Contas a utilizar no reconhecimento de activos/passivos por impostos diferidos    | 36 |

## SIGLAS

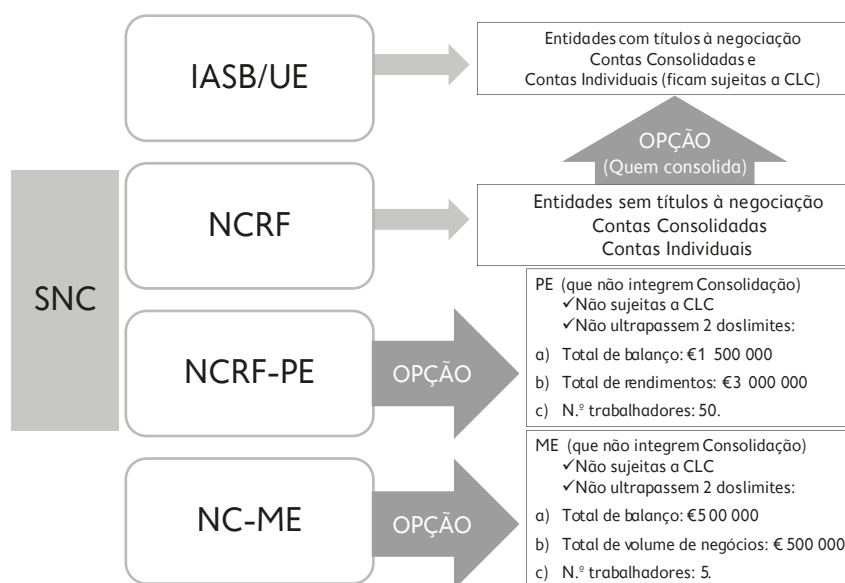
|           |                                                                    |
|-----------|--------------------------------------------------------------------|
| al        | alínea                                                             |
| art.º     | Artigo                                                             |
| CC        | Código de Contas                                                   |
| CIRC      | Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas        |
| CLC       | Certificação Legal de Contas                                       |
| CNC       | Comissão de Normalização Contabilística                            |
| DM22      | Declaração Modelo 22                                               |
| IASB      | <i>International Accounting Standards Board</i>                    |
| IASB/UE   | <i>International Accounting Standards Board/União Europeia</i>     |
| IFRIC     | <i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i> |
| IRC       | Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas                  |
| MDF       | Modelos de Demonstrações Financeiras                               |
| ME        | Microentidades                                                     |
| NCM       | Normalização Contabilística Microentidades                         |
| NC-ME     | Norma Contabilística - Microentidades                              |
| NCRF      | Norma Contabilística e de Relato Financeiro                        |
| NCRF - PE | Norma Contabilística e de Relato Financeiro – Pequenas Entidades   |
| NI        | Norma Interpretativa                                               |
| NIC       | Norma Internacional de Contabilidade                               |
| NIRF      | Norma Internacional de Relato Financeiro                           |
| PE        | Pequenas Entidades                                                 |
| PME       | Pequenas e Médias Empresas                                         |
| SIC       | <i>Standing Interpretations Committee</i>                          |
| SNC       | Sistema de Normalização Contabilística                             |
| TOC       | Técnico Oficial de Contas                                          |
| UE        | União Europeia                                                     |



## INTRODUÇÃO

Como sabemos coexistem actualmente quatro referenciais contabilísticos:

**Figura n.º 1 | Referenciais contabilísticos**



O referencial IASB/UE reporta-se às NIC e NIRF e respectivas interpretações técnicas – SIC e IFRIC, adoptadas pela UE, o que exclui as normas alteradas ou emitidas pelo IASB que ainda não foram adoptadas. À data de elaboração do presente manual, e a título de exemplo, a alteração à NIC 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas e a emissão da NIRF 13 – Justo Valor não estão incluídas no referencial IASB/UE, na medida em que ainda não foram adoptadas pela UE, nos termos definidos pelo Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho.

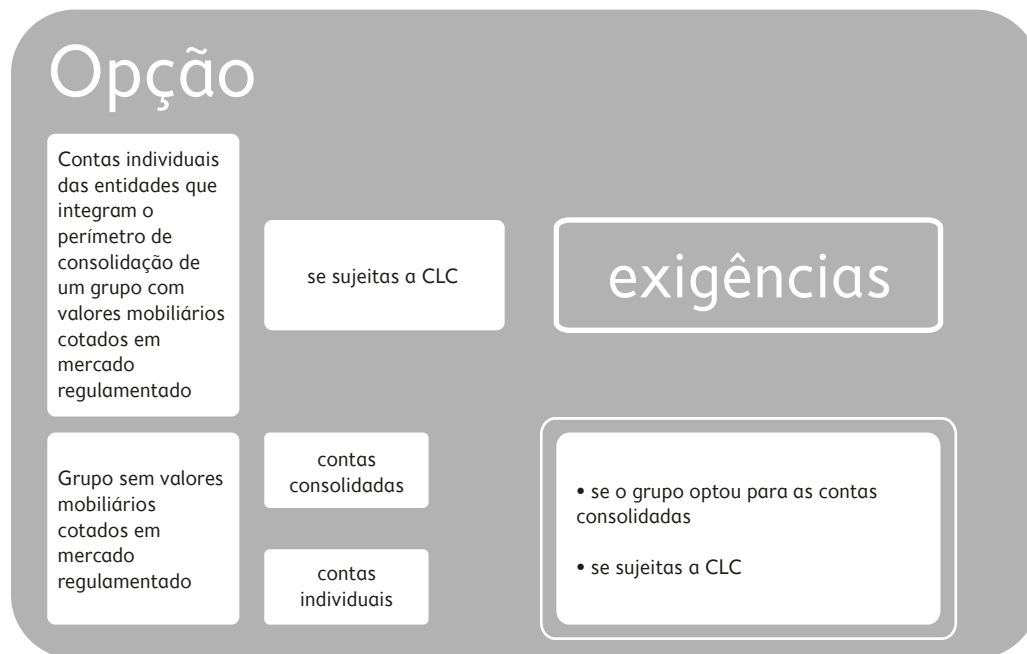
O referencial IASB/UE apenas é obrigatório nas seguintes condições:

- contas consolidadas dos emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado;
- contas individuais dos emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado e que não sejam obrigados a elaborar e apresentar contas consolidadas<sup>1</sup>.

1. Artigo 2.º do Regulamento n.º 11/2005, da Comissão de Mercados de Valores Mobiliários.

As condições de opção pelo referencial IASB/UE podem ser esquematizadas na seguinte figura:

**Figura n.º 2 | Condições de opção pelo referencial IASB/UE**



As NCRF foram adaptadas das NIC<sup>2</sup> adoptadas pela UE<sup>3</sup>, e são dirigidas às entidades do sector não financeiro que não estejam a aplicar o referencial IASB/UE.

Destas entidades aquelas que cumpram os critérios definidos podem optar pela NCRF-PE (adaptada das NCRF) ou pela NC-ME (que assenta nos conceitos, definições e procedimentos enunciados no SNC).

O âmbito para o cômputo dos rendimentos para o referencial PE e ME é distinto. Enquanto no referencial PE deve-se atender ao total de rendimentos (ou seja todos os rendimentos reconhecidos na classe 7), para o referencial NC-ME reporta-se exclusivamente a rendimentos relacionados com as vendas e prestação de serviços (volume de negócios).

Em relação à determinação do número de trabalhadores empregados, em média, durante o exercício: "A CNC entende que para efeitos da verificação dos limites referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março<sup>4</sup> e na alínea c) do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho<sup>5</sup>, deverá ser tido em conta o estabelecido no Decreto-Lei n.º 372/2007 de 6 de Novembro, cujos artigos 2.º e artigo 5.º do respectivo anexo de seguida se reproduzem:

2. A expressão NIC inclui para além das NIC, as NIRF, SIC e IFRIC.

3. O Regulamento (CE) n.º 1226/2008, da Comissão de 3 de Novembro é a base das NCRF. Isto é todas as NCRF foram adaptadas do texto original que consta neste regulamento. Sempre que existam remissões nas NCRF para as NIC estas referem-se às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, e em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

4. "1 – Para efeitos do presente decreto-lei consideram-se microentidades as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

c) Número médio de empregados durante o exercício: cinco."

5. "1 – A «Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades» (NCRF-PE), compreendida no SNC, apenas pode ser adoptada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades, de entre as referidas no artigo 3.º e excluindo as situações dos artigos 4.º e 5.º, que não ultrapassem dois dos três limites seguintes, salvo quando por razões legais ou estatutárias tenham as suas demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas:

c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50."



#### “Artigo 2.º

Para efeitos do presente decreto-lei, a definição de PME, bem como os conceitos e critérios a utilizar para aferir o respectivo estatuto, constam do seu anexo, que dele faz parte integrante, e correspondem aos previstos na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de Maio.

#### Artigo 5.º

Os efectivos correspondem ao número de unidades trabalho-ano (UTA), isto é, ao número de pessoas que tenham trabalhado na empresa em questão ou por conta dela a tempo inteiro durante todo o ano considerado. O trabalho das pessoas que não tenham trabalhado todo o ano, ou que tenham trabalhado a tempo parcial, independentemente da sua duração, ou o trabalho sazonal, é contabilizado em fracções de UTA. Os efectivos são compostos:

- a) Pelos assalariados;
- b) Pelas pessoas que trabalham para essa empresa, com um nexo de subordinação com ela e equiparados a assalariados à luz do direito nacional;
- c) Pelos proprietários-gestores;
- d) Pelos sócios que exerçam uma actividade regular na empresa e beneficiem das vantagens financeiras da mesma.

Os aprendizes ou estudantes em formação profissional titulares de um contrato de aprendizagem ou de formação profissional não são contabilizados nos efectivos. A duração das licenças de maternidade ou parentais não é contabilizada.”.”.

Apenas estão dispensadas de aplicar um destes referenciais contabilísticos as pessoas que exerçam a título individual uma actividade comercial, agrícola ou industrial que na média dos últimos 3 anos tenham o volume de negócios que não ultrapasse os 150.000,00 euros.

Os referenciais contabilísticos acima indicados estão definidos nos seguintes diplomas:

#### Quadro n.º 1 | Diplomas relativos aos enquadramentos contabilísticos

|         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IASB-UE | Regulamentos publicados em consequência do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho <sup>6</sup>                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| SNC     | Decreto-Lei n.º 158/2009, e correspondente rectificação, que aprova o SNC<br>Lei n.º 20/2010, de 23 de Agosto, que alarga o conceito de PE<br>Portaria n.º 1011/2009, de 9 de Setembro, que publica o CC<br>Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro, que publica os MDF<br>Aviso n.º 15654/2009, que publica a NCRF-PE<br>Aviso n.º 15655/2009, que publica as NCRF<br>Aviso n.º 15653/2009, que publica as NI |
| NC-ME   | <u>Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro, que aprova o regime especial para ME</u><br><u>Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março, que publica o regime de NCM</u><br><u>Portaria n.º 104/2011, de 14 de Março, que publica os MDF para as ME</u><br><u>Portaria n.º 107/2011, de 14 de Março, que publica o CC para as ME</u><br><u>Aviso n.º 6726-A/2011, de 14 de Março, que publica a NC-ME</u>                |

6. Regulamentos em vigor: Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão de 3 de Novembro alterado pelos regulamentos:

Regulamento (CE) n.º 1205/2011 da Comissão de 22 de Novembro; Regulamento (CE) n.º 149/2011 da Comissão de 18 de Fevereiro; Regulamento (CE) n.º 662/2010 da Comissão de 23 de Julho; Regulamento (CE) n.º 633/2010 da Comissão de 19 de Julho; Regulamento (CE) n.º 632/2010 da Comissão de 19 de Julho; Regulamento (CE) n.º 574/2010 da Comissão de 30 de Junho de 2010; Regulamento (CE) n.º 550/2010 da Comissão de 23 de Junho; Regulamento (CE) n.º 244/2010 da Comissão de 23 de Março; Regulamento (CE) n.º 243/2010 da Comissão de 23 de Março; Regulamento (CE) n.º 1293/2009 da Comissão de 23 de Dezembro; Regulamento (CE) n.º 1171/2009 da Comissão de 30 de Novembro; Regulamento (CE) n.º 1165/2009 da Comissão de 27 de Novembro; Regulamento (CE) n.º 1164/2009 da Comissão de 27 de Novembro; Regulamento (CE) n.º 1142/2009 da Comissão de 26 de Novembro; Regulamento (CE) n.º 1136/2009 da Comissão de 25 de Novembro; Regulamento (CE) n.º 839/2009 da Comissão de 15 de Setembro; Regulamento (CE) n.º 824/2009 da Comissão de 09 de Setembro; Regulamento (CE) n.º 636/2009 da Comissão de 22 de Julho; Regulamento (CE) n.º 495/2009 da Comissão de 03 de Junho; Regulamento (CE) n.º 494/2009 da Comissão de 03 de Junho; Regulamento (CE) n.º 460/2009 da Comissão de 04 de Junho; Regulamento (CE) n.º 254/2009 da Comissão de 25 de Março; Regulamento (CE) n.º 70/2009 da Comissão de 23 de Janeiro; Regulamento (CE) n.º 69/2009 da Comissão de 23 de Janeiro; Regulamento (CE) n.º 53/2009 da Comissão de 21 de Janeiro; Regulamento (CE) n.º 1274/2008 da Comissão de 17 de Dezembro; Regulamento (CE) n.º 1263/2008 da Comissão de 16 de Dezembro; Regulamento (CE) n.º 1262/2008 da Comissão de 16 de Dezembro; Regulamento (CE) n.º 1261/2008 da Comissão de 16 de Dezembro; Regulamento (CE) n.º 1260/2008 da Comissão de 10 de Dezembro.



Os diversos diplomas acima reproduzidos definem nomeadamente:

- requisitos de reconhecimento<sup>7</sup>, mensuração<sup>8</sup>, apresentação<sup>9</sup> e divulgação<sup>10</sup> aplicáveis em cada referencial contabilístico;
- os âmbitos de aplicação de cada referencial;
- operacionalização dos limites para “cair” ou “sair” dos referenciais contabilísticos;
- condições de opção;
- superação da lacunas.

Do ponto vista dos impostos diferidos não é indiferente o enquadramento contabilístico da entidade. Isto é, conforme o referencial contabilístico em que a entidade está enquadrada, seja por obrigação seja por opção, o impacto do reconhecimento dos impostos sobre o rendimento é distinto.

Como adiante será mais desenvolvido (ponto 3) os impostos sobre o rendimento inclui todos os impostos baseados em lucros tributáveis, incluindo as tributações autónomas, que sejam devidos em qualquer jurisdição fiscal.

Os métodos de contabilização dos impostos sobre o rendimento preconizados nos diferentes referenciais contabilísticos são dois:

- método do imposto a pagar;
- método do efeito fiscal (denominado por imposto diferido).

Muito resumidamente estes métodos podem ser definidos do seguinte modo:

#### Quadro n.º 2 | Métodos de contabilização do imposto sobre o rendimento

|                            |                            |                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------|----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO | Método do imposto a pagar  | É apenas reconhecido o imposto corrente <sup>11</sup> do período.                                                                                                                 |
|                            | Método do imposto diferido | É reconhecido atendendo aos efeitos fiscais no período(s) seguinte(s) que se traduzem em acréscimos de quantias a pagar que serão recuperadas em períodos futuros, ou vice-versa. |

No 1.º método (imposto a pagar) as entidades apenas reconhecem, mensuram, apresentam e divulgam o imposto (sobre o rendimento) corrente do período apurado de acordo com as normas fiscais. No 2.º método (imposto diferido) é reconhecido o imposto corrente relativo ao período assim como o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos efeitos fiscais do imposto sobre o rendimento decorrente das normas fiscais que têm impacto no(s) período(s) seguinte(s).

7. “Reconhecimento é o processo de incorporar no balanço e na demonstração dos resultados um item que satisfaça a definição de um elemento e satisfaça os critérios de reconhecimento (...). Isso envolve a descrição do item por palavras e por uma quantia monetária e a inclusão dessa quantia nos totais do balanço ou da demonstração dos resultados. Os itens que satisfaçam os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço ou na demonstração dos resultados. A falha do reconhecimento de tais itens não é rectificada pela divulgação das políticas contabilísticas usadas nem por notas ou material explicativo.” (§ 80, Estrutura Conceptual).

8. “Mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devam ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração dos resultados. Isto envolve a selecção da base particular de mensuração.” (§ 97, Estrutura Conceptual).

9. Apresentar corresponde à informação que deve ser evidenciada na face das demonstrações financeiras.

10. A divulgação é a informação que deve ser apresentada em anexo (qualitativa ou quantitativa). A NCRF 1: “(...) usa por vezes o termo “divulgação” num sentido lato, englobando itens apresentados na face do balanço, na demonstração dos resultados, na demonstração das alterações no capital próprio e na demonstração dos fluxos de caixa, assim como no anexo.” (§ 5).

11. “Imposto corrente: é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda) tributável de um período.” (§ 5, NCRF 25).



## Exemplo

Admita-se em plano teórico e meramente a título exemplificativo o seguinte:

A entidade ABC, Lda. pagou as despesas médicas da filha de um seu funcionário, na quantia de 5.000,00 €. A Autoridade Tributária aceita estas despesas pela totalidade no período seguinte se a entidade apresentar nesse período um acréscimo de rendimento de pelo menos 3% face ao período anterior. Segundo os orçamentos elaborados para o ano seguinte é expectável um acréscimo de 5% do volume de negócios.

## Questão:

Contabilize o facto pelo:

H1: Método do imposto a pagar

H2: Método do imposto diferido.

## Resolução:

|            | Movimentos       | Quantia | Comentário                                                                                                              |
|------------|------------------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Hipótese 1 | Imposto corrente | X       | Pela quantia estimada de impostos sobre o rendimento a pagar/recuperar respeitante ao lucro/perda tributável do período |
| Hipótese 2 | Imposto corrente | X       | Pela quantia estimada de impostos sobre o rendimento a pagar/recuperar respeitante ao lucro/perda tributável do período |
|            | Imposto diferido | Y       | Pela quantia estimada de imposto sobre o rendimento a recuperar no período seguinte                                     |

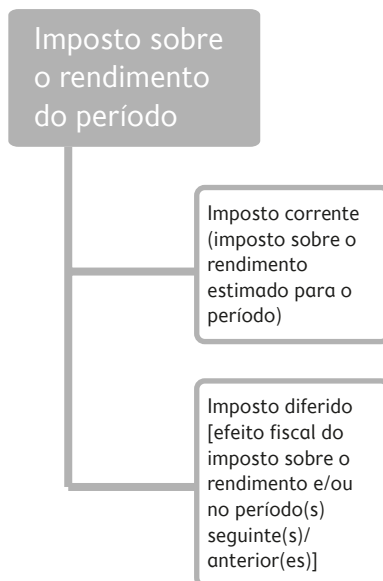
Como podemos verificar o método do imposto diferido implica que se reconheça a consequência fiscal que ocorrerá no futuro, por efeito das transacções e outros acontecimentos da entidade no período. O que por outras palavras significa reconhecer o imposto de acordo com o regime do acréscimo ou periodização económica que, como se sabe, implica que:

“(…) os efeitos das transacções e de outros acontecimentos [sejam] (…) reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transacções passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona – se informação acerca das transacções passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas. “ (§ 22, Estrutura Conceptual).

A contabilização do imposto sobre o rendimento do período pelo método do imposto diferido contribui para a melhoria da qualidade informativa das demonstrações financeiras pois fornece mais informação na medida em que para além da divulgação do imposto corrente divulga as consequências fiscais futuras das transacções e outros acontecimentos das entidades ocorridas no período.

Assim, no método do imposto diferido verifica-se que o imposto sobre o rendimento do período implica o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação quer do imposto corrente quer do imposto diferido. O que esquematicamente corresponde a:

Figura n.º 3 | Imposto sobre o rendimento do período

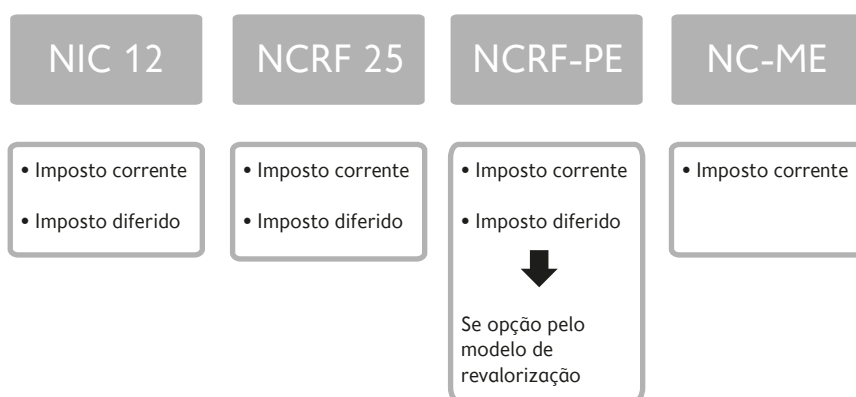


O que conduz a que o gasto (rendimento) de impostos sobre o rendimento corresponda à: “(...) quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.” (§ 5, NCRF 25).

Como referimos de início no que se refere ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação do imposto sobre o rendimento do período há métodos de contabilização distintos, consoante o referencial contabilístico que a entidade se encontra enquadrada, por opção ou por obrigação.

Na figura abaixo reproduz-se o exigível em cada normativo no que se refere ao método de contabilização do imposto sobre o rendimento do período:

Figura n.º 4 | Referenciais contabilísticos *versus* reconhecimento do imposto sobre o rendimento



Atendendo ao apresentado na figura acima verificamos que no referencial IASB/UE e NCRF reconhece-se o imposto corrente e o imposto diferido. Na NC-ME apenas é reconhecido o imposto corrente. As entidades que aplicam a NCRF-PE a regra geral é o reconhecimento do imposto corrente, tendo de reconhecer o imposto diferido decorrente da aplicação do modelo de revalorização para os activos fixos tangíveis na mensuração subsequente<sup>12</sup>. Isto é na NCRF-PE apenas há lugar ao reconhecimento do imposto diferido quando os activos fixos tangíveis são revalorizados.

12. A NCRF-PE não permite a adopção do modelo de revalorização na mensuração subsequente dos activos intangíveis.



## 1 - RELAÇÕES ENTRE A CONTABILIDADE E FISCALIDADE

### 1.1. NORMAS CONTABILÍSTICAS E NORMAS FISCAIS

As normas contabilísticas a aplicar por cada entidade resultam do referencial contabilístico em que cada entidade se encontra enquadrada, por obrigação ou opção.

No quadro abaixo apresentamos as temáticas contabilísticas “tratadas” em cada referencial (com excepção do referencial IASB/UE, “fonte de inspiração” dos requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação exigidos em cada um dos referenciais – SNC e NCM):

**Quadro n.º 3 - Temáticas contabilísticas previstas nos referenciais contabilísticos**

| TEMA                                                                            | SNC  |          | NC-ME |
|---------------------------------------------------------------------------------|------|----------|-------|
|                                                                                 | NCRF | NCRF-PE  |       |
|                                                                                 |      | Capítulo |       |
| Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras                              | 1    | 4        | 4     |
| Demonstração dos Fluxos de Caixa                                                | 2    |          |       |
| Adopção pela Primeira Vez das NCRF                                              | 3    | 5        | 5     |
| Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros   | 4    | 6        | 6     |
| Divulgação das Partes Relacionadas                                              | 5    |          |       |
| Activos Intangíveis                                                             | 6    | 8        | 8     |
| Activos Fixos Tangíveis                                                         | 7    | 7        | 7     |
| Activos não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas | 8    |          |       |
| Locações                                                                        | 9    | 9        | 9     |
| Custos dos Empréstimos Obtidos                                                  | 10   | 10       | 10    |
| Propriedades de Investimento                                                    | 11   |          |       |
| Imparidades de activos                                                          | 12   |          |       |
| Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimento em Associadas            | 13   |          |       |
| Concentração de Actividades Empresariais                                        | 14   |          |       |
| Investimento em Subsidiárias e Consolidação                                     | 15   |          |       |
| Exploração e Avaliação de Recursos Minerais                                     | 16   |          |       |
| Agricultura                                                                     | 17   |          |       |
| Inventários                                                                     | 18   | 11       | 11    |
| Contratos de Construção                                                         | 19   |          |       |
| Rédito                                                                          | 20   | 12       | 12    |
| Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes                         | 21   | 13       | 13    |
| Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação dos Apoios do Governo      | 22   | 14       | 14    |
| Os Efeitos das Alterações em Taxas de Câmbio                                    | 23   | 15       | 15    |
| Acontecimentos Após a Data de Balanço                                           | 24   |          |       |
| Impostos sobre o Rendimento                                                     | 25   | 16       | 16    |
| Matérias Ambientais                                                             | 26   |          |       |
| Instrumentos Financeiros                                                        | 27   | 17       | 17    |
| Benefícios dos Empregados                                                       | 28   | 18       | 18    |



As normas contabilísticas tratam dos critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das operações e outros acontecimentos ocorridos nas entidades. Conforme refere a Estrutura Conceptual, a aplicação das normas contabilísticas<sup>13</sup> apropriadas resulta normalmente em demonstrações financeiras que transmitem o que é geralmente entendido como uma imagem verdadeira e apropriada de, ou como apresentando razoavelmente, informação sobre a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira.

É ainda de considerar as NI<sup>14</sup> que não sendo normas propriamente ditas esclarecem e/ou orientem sobre o conteúdo das NCRF/NCRF-PE/NC-ME.

Até à presente data apenas foram publicadas NI no âmbito do SNC:

- Norma Interpretativa 1: Consolidação — Entidades de Finalidades Especiais;
- Norma Interpretativa 2: Uso de Técnicas de Valor Presente para mensurar o Valor de Uso.

Pelo exposto infere-se que a contabilidade ao ser preparada e apresentada tem como objectivo transmitir uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, alterações da posição financeira e do resultado das operações e outros acontecimentos da entidade. O que é contrário a uma contabilidade preparada e apresentada com finalidade fiscal, cujo objectivo é reconhecer e mensurar de acordo com as regras fiscais (nomeadamente o CIRC e legislação conexas como o decreto regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro, que estabelece para efeitos fiscais o regime das amortizações e depreciações).

## Exemplo

Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NC-ME, tem um cliente com uma dívida em mora há 5 meses na quantia de 1.000,00. A dívida deveria ter sido liquidada nos 30 dias após a emissão da factura. A ABC desenvolveu todos os esforços possíveis de cobrança. No entanto a empresa tem conhecimento, pelo mercado, de que este cliente está com graves dificuldades financeiras, e que a probabilidade de receber o montante em causa é muito remota.

## Questão:

Contabilize o facto atendendo às seguintes hipóteses:

- Hipótese 1: Contabilização de acordo com as regras contabilísticas
- Hipótese 2: Contabilização de acordo com as regras fiscais

13. Conjuntamente com a aplicação das principais características qualitativas constantes da Estrutura Conceptual (§ 46): comparabilidade, fiabilidade, compreensibilidade e relevância.

14. "7.2 — As NI são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no Diário da República, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas. (Anexo, decreto-lei que aprovou o SNC). E "6.2. - As NI-ME são propostas pela CNC e publicadas através de aviso no Diário da República, depois de homologadas pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, com a faculdade de delegar, sendo de aplicação obrigatória a partir da data de entrada em vigor indicada em cada uma delas." (Anexo, decreto-lei que aprovou o NCM).



## Resolução:

|            | Movimentos                                                              | Quantia  | Comentário                  |
|------------|-------------------------------------------------------------------------|----------|-----------------------------|
| Hipótese 1 |                                                                         |          |                             |
| Débito     | 21 Clientes<br>21.3 Clientes de cobrança duvidosa <sup>15</sup>         | 1.000,00 | Artigo 35.º, CIRC           |
| Crédito    | 21 Clientes<br>21.1 Clientes c/c<br>21.1.1 Clientes gerais              | 1.000,00 |                             |
| Débito     | 65 Perdas em imparidade<br>65.1 Em dívidas a receber<br>65.1.1 Clientes | 1.000,00 | §§ 17.3, 17.6 e 17.7, NC-ME |
| Crédito    | 21 Clientes<br>21.9 Perdas por imparidade acumuladas                    | 1.000,00 |                             |
| Hipótese 2 |                                                                         |          |                             |
| Débito     | –                                                                       | –        | Artigo 36.º, CIRC           |
| Crédito    | –                                                                       | –        |                             |

Caso fosse possível a opção de contabilização pelas regras fiscais não haveria lugar ao reconhecimento desta imparidade na medida em que o CIRC refere que:

“1 – Para efeitos da determinação das perdas por imparidade (...), consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

- O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;
- Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral;
- Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

2 – O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

3 – Não são considerados de cobrança duvidosa:

- Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
- Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.” (artigo 36.º).

15. Esta conta não está prevista no CC aplicável às entidades que estão enquadradas no SNC. Aconselha-se no entanto a sua utilização, não só por razões de controlo mas também por força das exigências fiscais:

“1 – Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

a) As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;” (artigo 35.º).



Consequentemente, e muito simplificada, tal implicava:

- “poupança” de trabalho: não seria necessário proceder a qualquer correcção para efeitos fiscais no quadro 07 da DM22,
- um total de activo maior do que o “real”,
- um resultado contabilístico maior mas coincidente com o resultado fiscal (no ponto seguinte a diferença entre resultado contabilístico e fiscal será apresentado mais detalhadamente),
- a análise económico-financeira enviesada.

Pelo exposto deduz-se que as demonstrações financeiras não traduziam uma imagem verdadeira e apropriada.

Como sabemos a opção exercida pelo legislador não foi o de “arrumar” as normas contabilísticas às fiscais mas sim como refere Pais (2000, 23):

“Reconhecer a autonomia da contabilidade, assim como da fiscalidade, procurando a adequada coordenação e harmonização através dos correspondentes ajustamentos.”.

Pelo que no exemplo acima apresentado, independentemente do referencial contabilístico em que a entidade se encontra enquadrada, o reconhecimento desta imparidade teria de ser sempre efectuado e consequentemente proceder ao necessário ajustamento no quadro 07 da DM22.

Neste caso, aquando do preenchimento da DM22 relativa ao período, a entidade deveria corrigir (acrescer) na linha (campo) 721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 e art.º 39.º<sup>17</sup>) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros do quadro 07 esta quantia:

| 07         | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                                                                                                                      |     |          |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----------|
|            | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                                                                        | 701 | X        |
|            | ...                                                                                                                                                                 |     |          |
| A ACRESCER | ...                                                                                                                                                                 |     |          |
|            | Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 e art.º 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros | 721 | 1.000,00 |
|            | ...                                                                                                                                                                 |     |          |

## 1.2. DIFERENÇAS ENTRE O LUCRO TRIBUTÁVEL E O LUCRO CONTABILÍSTICO

Os conceitos de lucro tributável (perda fiscal) e lucro contabilístico estão definidos no § 5 da NCRF 25, assim como no apêndice I à NCRF-PE nos seguintes termos<sup>18</sup>:

16. “3 – Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.” (artigo 19.º, CIRC).

17. “Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação na medida em que tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução ou de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento (IAPMEI), quando relativamente aos mesmos não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.” (artigo 39.º; CIRC).

18. Para as entidades que estão a aplicar a NC-ME os “(...) termos e expressões utilizados (...) correspondem às definições do apêndice I do Aviso n.º 15654/2009, de 7 de Setembro, (...)” (§ 2.2., NC-ME).



#### Quadro n.º 4 | Conceitos de lucro contabilístico e lucro tributável (perda fiscal)

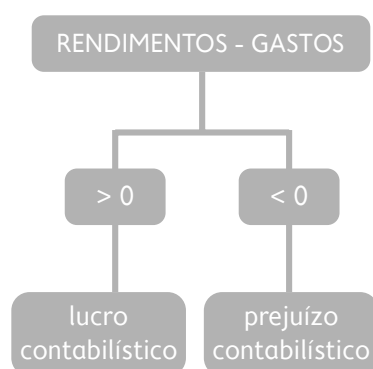
|                                  |                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Lucro contabilístico:            | “Resultado de um período antes da dedução do gasto de impostos.”                                                                                                                         |
| Lucro tributável (perda fiscal): | “É o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.” |

A noção de lucro contabilístico assenta no conceito de resultado que, como sabemos, se obtém pela seguinte expressão:

|                      |
|----------------------|
| Rendimentos - Gastos |
|----------------------|

Quando da expressão acima resulta uma quantia positiva denominamos de lucro contabilístico. Se pelo contrário resultar uma quantia negativa denominamos de prejuízo contabilístico, isto é:

**Figura n.º 5 – Resultado contabilístico**



A razão que fundamenta esta diferença (entre resultado contabilístico e fiscal – lucro tributável ou perda fiscal) assenta no CIRC, nomeadamente porque refere no artigo 3.º:

“2 – (...), o lucro [tributável] consiste na diferença entre os valores do património líquido<sup>19</sup> no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código.”<sup>20</sup>.

Para efeitos de exposição vamos analisar o referido no artigo acima em dois momentos distintos:

- 1.º: conceito de resultado fiscal (antes de correcções)
- 2.º: conceito de resultado fiscal (após correcções)

#### 1 - Conceito de resultado fiscal (antes de correcções)

Na nossa opinião, para um melhor entendimento do artigo, acima reproduzido, face ao distanciamento, que introduz, do resultado contabilístico, a noção de rendimento e de gasto, neste contexto, carece de uma breve nota.

19. Capital próprio = património líquido = situação líquida. Todas estas expressões significam o mesmo ou seja corresponde à diferença entre os activos líquidos e passivos de uma entidade.

20. O negrito e o sublinhado são nossos.



O conceito de rendimento e de gasto está definido no § 69 da Estrutura Conceptual nos seguintes termos:

**Quadro n.º 5 – Conceito de rendimento e gasto**

|             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Rendimentos | “São aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos <b>que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio.</b> ” <sup>21</sup> .             |
| Gastos      | “São diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos <b>que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.</b> ” <sup>22</sup> . |

Se atendermos aos pontos comuns entre os dois conceitos verificamos que para que uma determinada operação implique um reconhecimento como gasto ou como rendimento tem de se verificar duas condições cumulativas:

- variação no capital próprio (positiva, se rendimento; negativa, se gasto);
- e não pode estar relacionada com os participantes no capital próprio (sócios ou accionistas).

Consequentemente não poderá ser reconhecido como um rendimento ou um gasto por exemplo uma doação de um sócio à entidade ou uma doação da entidade ao sócio.

Para efeitos fiscais o lucro tributável (perda fiscal) é determinado numa primeira etapa pela diferença entre o património líquido final e inicial do período de tributação (em regra de 1/1 a 31/12).

O capital próprio (ou património líquido na terminologia utilizada pelo CIRC) varia por força dos denominados factos patrimoniais modificativos (positivos ou negativos) ocorridos no período (em regra de 1/1 a 31/12). Estes factos são consequência de uma das seguintes situações:

- 1) operações que geram rendimentos e gastos;
- 2) operações relacionadas com os detentores de capital próprio.

Para efeitos contabilísticos as operações indicadas em 2) não originam rendimentos nem gastos, apesar de aumentarem o capital próprio, não concorrendo consequentemente para o resultado contabilístico.

Para efeitos fiscais as operações indicadas em 2) apesar de não originam rendimentos nem gastos mas dado aumentarem o capital próprio concorrem consequentemente para o resultado fiscal (assim como naturalmente as operações indicadas em 1)).

Do exposto infere-se que o conceito de resultado fiscal (lucro tributável ou perda fiscal) é mais amplo que o conceito de resultado contabilístico, como aliás se encontra claramente expresso no artigo 17.º do CIRC:

- 1 – O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º<sup>23</sup> é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade<sup>24</sup> e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”.

21. O negrito é nosso.

22. Idem.

23. “1 – O IRC incide sobre:

a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;”.

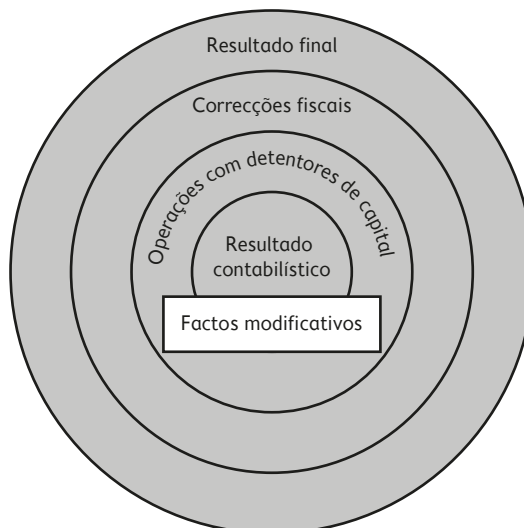
24. “3 – De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;



O que temos vindo a expor pode ser reproduzido na seguinte figura:

**Figura n.º 6 | Resultado fiscal**



### Exemplo

Admitamos que na entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF-PE, o sócio A. decidiu doar à sociedade um quadro avaliado em 2.500,00 €. Admitindo que a entidade apresentava, antes desta operação a seguinte informação:

- gastos (coincidem com os aceites pela Autoridade Tributária) = 3.000,00
- rendimentos (coincidem com os aceites pela Autoridade Tributária) = 5.000,00

### Questão:

Qual o resultado contabilístico e qual o resultado fiscal após este facto?

### Resolução:

- Resultado contabilístico = 5.000,00 – 3.000,00 = 2.000,00
- Resultado fiscal = 5.000 + 2.500 – 3.000 = 4.500,00

## 2. Conceito de resultado fiscal (após correcções)

O CIRC identifica as situações que implicaram o reconhecimento (contabilístico) de gastos ou rendimentos<sup>25</sup> mas que não são aceites como tal para efeitos da determinação do resultado fiscal. O que significa que no caso de gastos não aceites pela legislação fiscal acrescem ao resultado contabilístico e no caso de rendimentos não aceites pela legislação fiscal deduzem-se ao resultado contabilístico. Estas correcções para efeitos fiscais são efectuadas no quadro 07 da DM22.

Inversamente, um gasto por não cumprir com os critérios de reconhecimento impostos pelas normas contabilísticas não é reconhecido (contabilisticamente) mas pode ser considerado como

b) Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos restantes.” (artigo 17.º, CIRC).

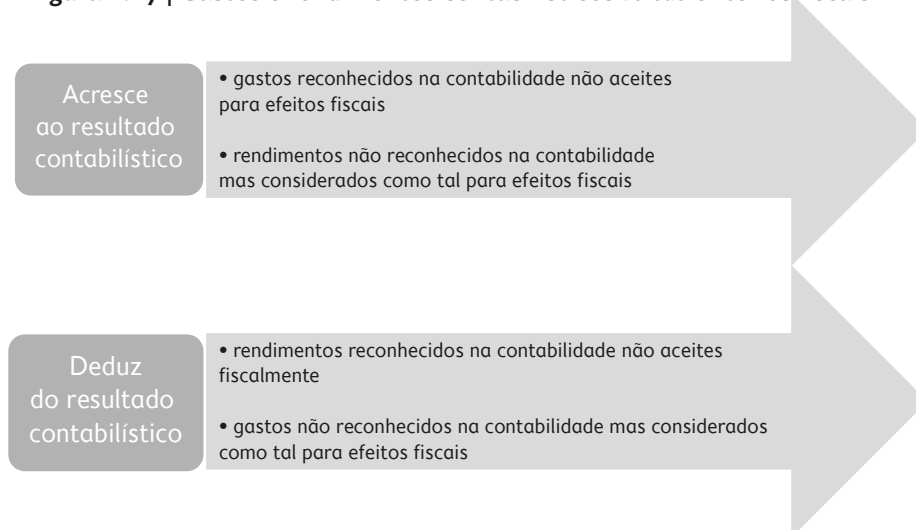
25. A estrutura conceptual define os requisitos gerais para o reconhecimento dos rendimentos e dos gastos.



tal para efeitos fiscais, neste caso para efeitos de apuramento do resultado fiscal deduz-se ao resultado contabilístico. Paralelamente um rendimento não reconhecido (contabilisticamente) por não cumprir com os critérios de reconhecimento impostos, pode ser considerado como tal para efeitos fiscais, sendo acrescido ao resultado contabilístico para efeitos de resultado fiscal. Análogamente estas correcções para efeitos fiscais são efectuadas no quadro 07 da DM22.

Esquematicamente o exposto corresponde a:

**Figura n.º 7 | Gastos e rendimentos contabilísticos *versus* critérios fiscais**



### Exemplo

Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NC-ME pagou uma multa porque o seu funcionário ao se deslocar numa situação de urgência ultrapassou a velocidade permitida.

Sabe-se que os gastos incorridos no período ascenderam a 50.000,00 (apenas inclui um gasto não aceite para efeitos fiscais de acordo com o CIRC: multa na quantia de 100,00) e os rendimentos (que coincidem com o definido no CIRC) ascenderam a 100.000,00.

### Questão:

Qual o resultado contabilístico e qual o resultado fiscal?

### Resolução:

- Resultado contabilístico:  $100.000,00 - 50.000,00 = 50.000,00$
- Resultado fiscal:  $100.000,00 - (50.000,00 - 100,00) = 50.100,00$

Esta diferença deve-se ao estabelecido no CIRC:

- 1 – **Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável** os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:
  - d) As **multas**, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;<sup>26</sup>(artigo 45.º).

26. O negrito é nosso.



Neste caso, aquando do preenchimento da DM22 relativa ao período, a entidade deverá corrigir (acrescer) na linha (campo) 728 – Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções (art.º 45.º, n.º 1, al. d) do quadro 07 esta quantia:

| O7        | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                                                                |     |        |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|--------|
|           | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                  | 701 | X      |
|           | ...                                                                                                           |     |        |
|           | ...                                                                                                           |     |        |
| A ACRESCE | Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções [art.º 45.º, n.º 1, al. d)] | 728 | 100,00 |
|           | ...                                                                                                           |     |        |

### Exemplo

Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF alienou em N por 40.000,00 um activo fixo tangível que detinha desde de N-5, cujo valor de aquisição foi de 100.000,00. As depreciações acumuladas (e aceites pela Autoridade Tributária) à data de alienação correspondiam a 75.000,00. O coeficiente de actualização de correcção monetária publicado em portaria em N foi de 1,18. Sabe-se que a entidade não tem orçamentado a aquisição de qualquer activo fixo tangível.

Sabe-se, ainda, que (antes da alienação) os rendimentos coincidem com o definido no CIRC e ascendiam a 200.000,00 e que os gastos (coincidiam com os critérios definidos no CIRC para efeitos fiscais) totalizam 50.000,00.

### Questão:

Qual o resultado contabilístico e qual o resultado fiscal?

### Resolução:

|                                                                                               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Mais/menos valia contabilística:</b>                                                       |
| valor de realização – (valor de aquisição – depreciações acumuladas – imparidades acumuladas) |
| Mais/menos valia contabilística: 40.000,00 – (100.000,00 – 75.000,00) = 15.000,00             |

|                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Mais/menos valia fiscal:</b>                                                                                                      |
| valor de realização – (valor de aquisição – depreciações acumuladas – imparidades acumuladas) X (coeficiente de correcção monetária) |
| Mais/menos valia fiscal = 40.000,00 – (100.000,00 – 75.000,00) × 1,18 = 10.500,00                                                    |

- Resultado contabilístico: (200.000,00 + 15.000,00) – 50.000,00 = 165.000,00
- Resultado fiscal: (200.000,00 + 10.500,00) – 50.000,00 = 160.500,00



Esta diferença deve-se ao estabelecido no CIRC:

“1 — O valor de aquisição corrigido nos termos do n.º 2 do artigo anterior<sup>27</sup> é actualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda para o efeito publicados em portaria do Ministro das Finanças, sempre que, à data da realização, tenham decorrido pelo menos dois anos desde a data da aquisição, sendo o valor dessa actualização deduzido para efeitos da determinação do lucro tributável.” (artigo 47.º).

Neste caso, aquando do preenchimento da DM22 relativa ao período N, a entidade deverá corrigir no quadro 07:

- a acrescentar na linha (campo) 739 – Mais-valias fiscal
- a deduzir na linha (campo) 767 – Mais-valias contabilísticas:

| 07         | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                                                                              |     |           |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------|
|            | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                                | 701 | X         |
|            | ...                                                                                                                         |     |           |
| A ACRESCER | ...                                                                                                                         |     |           |
|            | Diferença positiva entre as mais valias e as menos valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º) <sup>28</sup> | 739 | 10.500,00 |
|            | ...                                                                                                                         |     |           |
| A DEDUZIR  | ...                                                                                                                         |     |           |
|            | Mais-valias contabilísticas                                                                                                 | 767 | 15.000,00 |
|            | ...                                                                                                                         |     |           |

27. “2 — As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 35.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 30.º” (artigo 46.º).

28. “1 — Consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afectação permanente a fins alheios à actividade exercida, respeitantes a:

a) Activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos que não sejam consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes activos tenha sido reclassificado como activo não corrente detido para venda;

b) Instrumentos financeiros, com excepção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º.

2 - As mais-valias e as menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização, líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição deduzido das perdas por imparidade e outras correcções de valor previstas no artigo 34.º, bem como das depreciações ou amortizações aceites fiscalmente, sem prejuízo da parte final do n.º 5 do artigo 29.º.

3 - Considera-se valor de realização:

a) No caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga;

b) No caso de expropriações ou de bens sinistrados, o valor da correspondente indemnização;

c) No caso de bens afectos permanentemente a fins alheios à actividade exercida, o seu valor de mercado;

d) Nos casos de fusão ou cisão, o valor de mercado dos elementos do activo imobilizado transmitidos em consequência daqueles actos;

e) No caso de alienação de títulos de dívida, o valor da transacção, líquido dos juros contábeis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão, bem como da diferença pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço da emissão, nos casos de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;

f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.

4 - No caso de troca por bens futuros, o valor de mercado destes será o que lhes corresponderia à data da troca.

5 - São assimiladas a transmissões onerosas:

a) A promessa de compra e venda ou de troca, logo que verificada a tradição dos bens;

b) As mudanças no modelo de valorização que sejam relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, e que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste mesmo artigo.

6 - Não se consideram mais-valias ou menos-valias:

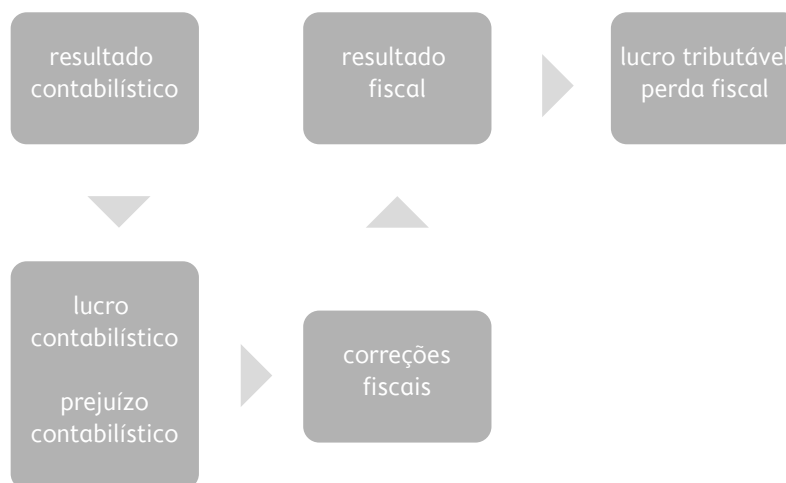
a) Os resultados obtidos em consequência da entrega pelo locatário ao locador dos bens objecto de locação financeira;

b) Os resultados obtidos na transmissão onerosa, ou na afectação permanente nos termos referidos no n.º 1, de títulos de dívida cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, pela diferença entre o valor de reembolso ou de amortização e o preço de emissão, primeira colocação ou endosso.



Pelo que temos vindo a expor, seja qual for o referencial contabilístico em que a entidade está enquadrada, por opção ou por obrigação, pode-se inferir que:

**Figura n.º 8 | Lucro tributável (perda fiscal)**



Como vimos os conceitos de resultado contabilístico (lucro contabilístico ou prejuízo contabilístico) e resultado fiscal (lucro tributável ou perda fiscal) não são coincidentes, logo são diferentes. Estas diferenças podem ser permanentes ou temporárias.

### 1.3. DIFERENÇAS PERMANENTES

As diferenças entre a base fiscal e a contabilística são permanentes quando os efeitos fiscais não são susceptíveis de compensação em período(s) seguinte(s) ou que não constituem compensações de períodos anteriores. Isto é, são definitivas nunca originando “aumento” ou “diminuição” no imposto sobre o rendimento no futuro, porque não há compensação.

#### Exemplo

A entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF apresentava a seguinte informação:

- Rendimentos (coincidentes com as regras fiscais) = 100.000,00 €
- Gastos = 10.000,00 €.

Constava na contabilidade uma factura relativa à compra de um rato para o computador na quantia de 10,00 €. Na factura constava um n.º de contribuinte inválido. Os restantes gastos evidenciados na contabilidade são aceites para efeitos fiscais.

#### Questão:

- 1 - Qual o resultado contabilístico e qual o resultado fiscal?
- 2 - A diferença entre os resultados é permanente?



### Resolução:

1 – Resultado contabilístico =  $100.000 - 10.000 = 90.000,00$   
Resultado fiscal =  $100.000 - (10.000 - 10) = 90.010,00$

2 – Sim, a diferença é permanente porque o CIRC refere:

“1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

b) Os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º<sup>29</sup>,” (artigo 45.º).

Assim, é permanente, pois o CIRC refere taxativamente que nestas situações estes gastos nunca não são aceites fiscalmente, ou seja compensados.

Neste caso, a entidade deverá corrigir (acrescer) na linha (campo) 726 – Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [artigo 45.º, n.º 1, alínea b)] do quadro 07 da DM22 esta quantia:

| O7         | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                                                                                                                                |     |       |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-------|
|            | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                                                                                  | 701 | X     |
|            | ...                                                                                                                                                                           |     |       |
|            | ...                                                                                                                                                                           |     |       |
| A ACRESCER | Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 45.º, n.º 1, al b)] | 726 | 10,00 |
|            | ...                                                                                                                                                                           |     |       |

As diferenças permanentes, regra geral, são provenientes de:

- gastos e rendimentos contabilísticos não considerados para efeitos de apuramento do resultado fiscal;
- outras variações patrimoniais que por força da legislação fiscal devam ser consideradas na determinação do resultado fiscal.

### 1.4. DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS

As diferenças são temporárias quando os seus efeitos fiscais são susceptíveis de compensação em período(s) seguinte(s) ou que constituem compensações de período(s) anterior(es). Isto é as diferenças entre o resultado contabilístico (lucro ou prejuízo) e o resultado fiscal (lucro tributável ou perda fiscal) são compensadas, levando a que o imposto sobre o rendimento no futuro “aumente” ou “diminua”.

### Exemplo

Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF-PE reconheceu durante o período em gastos 50.000,00 € (que são aceites pela Autoridade Tributária) e reconheceu 100.000,00 € de rendimentos (que coincidem com o definido no CIRC).

À data de balanço de N verificou que a quantia constante no saldo de clientes inclui uma dívida a

29. “6 – Independentemente dos factos previstos no número anterior, pode ainda a administração fiscal declarar oficiosamente a cessação de actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há intenção de a continuar a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de a exercer.”.



receber em mora há 5 meses no valor de 1.000,00. A dívida deveria ter sido liquidada nos 30 dias após a emissão da factura. A ABC desenvolveu todos os esforços possíveis de cobrança. No entanto a empresa tem conhecimento, pelo mercado, de que este cliente está com graves dificuldades financeiras, e que a probabilidade de receber o montante em causa é muito remota.

### Questão:

- 1 - Qual o resultado contabilístico e qual o resultado fiscal?
- 2 - A diferença entre os resultados é permanente?

### Resolução:

1 - Resultado contabilístico =  $100.000 - (50.000 + 1.000) = 49.000,00$   
Resultado fiscal =  $100.000 - 50.000 = 50.000,00$

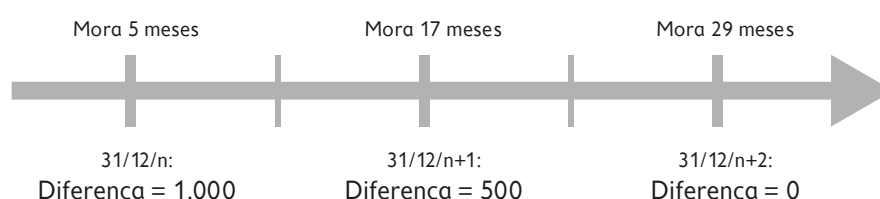
2- Não, esta diferença é temporária na medida em que o CIRC refere, como anteriormente já re-produzimos (ponto 1.1) que:

- “2 – O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:
- a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
  - b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
  - c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
  - d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.” (artigo 36.º, CIRC).

Os requisitos impostos no CIRC, acima reproduzido, conduzem a:

| Tempo                              | Até 6 meses | 6 a 12 meses | 12 a 18 meses | 18 a 24 meses | Mais de 24 meses |
|------------------------------------|-------------|--------------|---------------|---------------|------------------|
| % da imparidade aceite fiscalmente | 0           | 25%          | 50%           | 75%           | 100%             |

Atendendo ao exposto ao longo do tempo esta diferença é compensada, logo é temporária. Concretizando:



Neste caso, aquando do preenchimento da DM22 relativa ao período N, a entidade deverá corrigir (acrescer) na linha (campo) 721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 e art.º 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros do quadro 07 esta quantia:

| O7         | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                                                                                                                      |     |          |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----------|
|            | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                                                                        | 701 | X        |
|            | ...                                                                                                                                                                 |     |          |
| A ACRESCER | ...                                                                                                                                                                 |     |          |
|            | Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 e art.º 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros | 721 | 1.000,00 |
|            | ...                                                                                                                                                                 |     |          |



Aquando do preenchimento da DM22 relativa ao período N+1, a entidade deverá corrigir (deduzir) na linha (campo) 775 – que se encontra em branco – a imparidade que neste período é aceite pela Autoridade Tributária no quadro 07:

| 07        | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                      |     |        |
|-----------|---------------------------------------------------------------------|-----|--------|
|           | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                        | 701 | X      |
|           | ...                                                                 |     |        |
| A DEDUZIR | ...                                                                 |     |        |
|           | Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis de activos financeiros | 775 | 500,00 |
|           | ...                                                                 |     |        |

Como temos vindo a exemplificar, independentemente das diferenças serem permanentes ou temporárias devem ser reflectidas no quadro 07 da MD22 na linha (campo) apropriado.

As diferenças temporárias podem ter duas naturezas:

- dedutíveis
- tributárias

A NCRF 25, § 5, e o apêndice I da NCRF-PE, apresenta estes conceitos nos seguintes termos:

#### Quadro n.º 6 | Conceito de diferenças temporárias dedutíveis e diferenças temporárias tributáveis

|                        |                                                                                                                  |                                    |                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Diferenças temporárias | “São diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. | Diferenças temporárias dedutíveis  | “Resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.”. |
|                        |                                                                                                                  | Diferenças temporárias tributáveis | “Resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.”.        |

#### 1.4.1. DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS TRIBUTÁVEIS

Atendendo ao conceito acima definido uma diferença temporária tributável ocorre quando:

|                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Base fiscal do activo (ou passivo) $\neq$ Base contabilística do activo (passivo)                                                                                                                        |
| E desta diferença resulta quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. |



O conceito de base fiscal de um activo ou passivo e base contabilística desse activo ou passivo corresponde a:

**Quadro n.º 7 | Conceito de base fiscal e base contabilística de um activo ou passivo**

|                     |                                                                                                         |
|---------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Base fiscal         | “É a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.” (§ 5, NCRF 25; apêndice I, NCRF-PE) |
| Base contabilística | Quantia escriturada desse activo ou passivo.                                                            |

Por sua vez a NCRF 25, respectivamente nos §§ 7 e 8, define o que se deve entender por base fiscal de um activo e base fiscal de um passivo:

**Quadro n.º 8 | Conceito de base fiscal de um activo e base fiscal de um passivo**

|             |         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-------------|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Base fiscal | Activo  | “A base fiscal de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base fiscal do activo é igual à sua quantia escriturada.”                                              |
|             | Passivo | “A base fiscal de um passivo é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros. No caso de réditos que sejam recebidos adiantadamente, a base fiscal do passivo resultante é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.” |

De uma forma geral as diferenças temporárias tributáveis ocorrem quando:

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Base contabilística do activo &gt; Base fiscal do activo<br/>ou<br/>Base contabilística do passivo &lt; Base fiscal do passivo</p> <p>E desta diferença resulta quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.</p> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

**Exemplo**

A gerência da entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF definiu como política contabilística, para os edifícios que possui, o modelo de revalorização<sup>30</sup>. Em Junho de

30. O modelo de revalorização é uma opção que as entidades enquadradas na NCRF ou na NCRF-PE podem adoptar na mensuração subsequente dos activos



N contratou um perito avaliador<sup>31</sup> para proceder à avaliação do único edifício que detém e afec- to aos serviços administrativos e comerciais da entidade. O valor de aquisição deste activo foi 250.000,00 €, com uma vida útil estimada de 50 anos segundo a estimativa feita pela gerên- cia. O edifício foi adquirido em N-5. As depreciações acumuladas, nesta data, correspondiam a 25.000,00 €, e foram aceites pela Autoridade Tributária. A entidade adoptou o método da linha recta, por duodécimos, para o cálculo da depreciação a reconhecer anualmente<sup>32</sup>. O relatório do avaliador comprova que o valor de mercado deste edifício é 840.000,00 €. Em Julho de N a enti- dade reconheceu o acréscimo na quantia escriturada do activo.

### **Questão:**

- 1 – Qual a base contabilística e fiscal deste activo à data de balanço?
- 2 – A diferença entre as bases é permanente ou temporária?

### **Resolução:**

#### 1 – Dados:

- Custo de aquisição do imóvel N – 5 = 250.000,00
- Depreciação anual =  $250.000 \times 2\% = 5.000,00$
- Depreciação acumuladas em 1/1/N =  $5.000,00 \times 5 = 25.000,00$
- Valor líquido imóvel =  $250.000,00 - 25.000,00 = 225.000,00$
- Vida útil remanescente =  $50 - 5 = 45$  anos
- Justo valor = 840.000,00
- Excedente de Revalorização =  $840.000 - 225.000,00 = 615.000,00$
- Depreciação de N =  $840.000,00 / 45 \text{ anos} = 18.666,67$

**Base contabilística** = quantia escriturada =  $840.000,00 - 18.666,67 = 821.333,33 \text{ €}$ .

**Base fiscal** = valor de aquisição – (amortizações acumuladas + depreciação do período, determi- nada tendo como base o valor do activo antes da revalorização) =  $250.000,00 - (25.000 + (250.000 \times 2\%)) = 220.000,00 \text{ €}$ .

2 – Esta diferença tem origem no estipulado no artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro:

“1 – O regime de aceitação como gastos das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de legislação de carácter fiscal é o mencionado na mesma, com as adaptações resultantes do pre- sente decreto regulamentar, aplicando-se aos bens reavaliados nos termos da Portaria n.º 20 258, de 28 de Dezembro de 1963, o regime previsto no n.º 2 do artigo 5.º.

2 – Relativamente às reavaliações ao abrigo de diplomas de carácter fiscal, é de observar o seguinte:

- a) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações;
- b) Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, a parte do valor depreciável dos bens que te-

---

fixos tangíveis. A entidade ao optar por este modelo deve consistentemente adoptá-lo para toda a classe do activo que pretende revalorizar, conforme refere o § 36 da NCRF 36: “Se um item do activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.”.

31. “O justo valor de terrenos e edifícios deve ser determinado a partir de provas com base no mercado por avaliação que deverá ser realizada por avaliadores profissionalmente qualificados e independentes. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação.” (§ 32, NCRF 7).

32. “O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela enti- dade.” (§ 60, NCRF 7).



tenham sofrido desvalorizações excepcionais nos termos do artigo 38.º do Código do IRC<sup>33</sup> que corresponda à reavaliação efectuada.

3 — Exceptuam -se do disposto no número anterior as reavaliações efectuadas ao abrigo da Portaria n.º 20 258, de 28 de Dezembro de 1963, e do Decreto-Lei n.º 126/77, de 2 de Abril, desde que efectuadas nos termos previstos nessa legislação e, na parte aplicável, com observância das disposições do presente decreto regulamentar, caso em que o aumento das depreciações resultante da reavaliação é aceite na totalidade como gasto para efeitos fiscais.”.

Face ao exposto esta diferença é temporária, como se encontra explicitado na NCRF 25:

“As Normas contabilísticas e de Relato Financeiro permitem que certos activos sejam assentados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo a NCRF 7- Activos Fixos Tangíveis, a NCRF 6 – Activos Intangíveis, a NCRF 27 – Instrumentos Financeiros e a NCRF 11 – Propriedades de Investimento). Em Portugal, a revalorização ou reexpressão de um activo não afecta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, consequentemente, a base fiscal do activo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidades tributárias diferirá da quantia desses benefícios económicos.

**A diferença entre a quantia escriturada de um activo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária (...). Isto é verdade mesmo que:**

- a) A entidade não pretender alienar o activo. Em tais casos a quantia escriturada revalorizada do activo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributárias nos períodos futuros; ou
- b) A tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do activo forem investidos em activos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se - á por fim pagável pela venda ou pelo uso de activos semelhantes.”<sup>34</sup> (§ 20).

No caso em concreto é uma diferença temporária tributável na medida em que no(s) período(s) em que este activo seja recuperado (quer pelo uso, quer pela alienação) resulta uma quantia tributável na determinação do resultado fiscal.

33. “1 - Podem ser aceites como perdas por imparidade as desvalorizações excepcionais referidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 34.º provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve obter a aceitação da Direcção-Geral dos Impostos, mediante exposição devidamente fundamentada, a apresentar até ao fim do 1.º mês do período de tributação seguinte ao da ocorrência dos factos que determinaram as desvalorizações excepcionais, acompanhada de documentação comprovativa dos mesmos, designadamente da decisão do competente órgão de gestão que confirme aqueles factos, de justificação do respectivo montante, bem como da indicação do destino a dar aos activos, quando o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização destes não ocorram no mesmo período de tributação.

3 - Quando os factos que determinaram as desvalorizações excepcionais dos bens e o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização ocorram no mesmo período de tributação, o valor líquido fiscal dos bens, corrigido de eventuais valores recuperáveis, pode ser aceite como gasto do período desde que:

- a) Seja comprovado o abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização dos bens, através do respectivo auto, assinado por duas testemunhas, e identificados e comprovados os factos que originaram as desvalorizações excepcionais;
- b) O auto seja acompanhado de relação discriminativa dos elementos em causa, contendo, relativamente a cada activo, a descrição, o ano e o custo de aquisição, bem como o valor líquido contabilístico e o valor líquido fiscal;
- c) Sejam comunicados ao serviço de finanças da área do local onde aqueles bens se encontrem, com a antecedência mínima de 15 dias, o local, a data e a hora do abate físico, desmantelamento, abandono ou inutilização e o total do valor líquido fiscal dos mesmos.

4 - O disposto nas alíneas a) a c) do número anterior deve igualmente observar-se nas situações previstas no n.º 2, no período de tributação em que venha a efectuar-se o abate físico, o desmantelamento, o abandono ou a inutilização dos activos.

5 - A aceitação referida no n.º 2 é da competência do director de finanças da área da sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou do director dos Serviços de Inspecção Tributária, tratando-se de empresas incluídas no âmbito das suas atribuições.

6 - A documentação a que se refere o n.º 3 deve integrar o processo de documentação fiscal, nos termos do artigo 121.º.”.

34. O negrito é nosso.



Neste caso, aquando do preenchimento da DM22 relativa ao período N, a entidade deverá corrigir (acrescer) na linha (campo) 719 – Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1<sup>35</sup>), perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4<sup>36</sup>) e desvalorizações excepcionais (art.º 38.º), não aceites como gastos. A quantia a acrescentar corresponde à diferença entre a depreciação contabilística e a aceite para fins fiscais (18.666,67 – 5.000,00 = 13.666,67)<sup>37</sup>:

| O7         | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                                                                                                                                                          |     |           |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------|
|            | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                                                                                                            | 701 | X         |
|            | ...                                                                                                                                                                                                     |     |           |
| A ACRESCER | ...                                                                                                                                                                                                     |     |           |
|            | Depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis (art.º 35.º, n.º 4) e desvalorizações excepcionais (art.º 38.º), não aceites como gastos | 719 | 13.666,67 |
|            | ...                                                                                                                                                                                                     |     |           |
|            | ...                                                                                                                                                                                                     |     |           |

#### 1.4.2. DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS DEDUTÍVEIS

Atendendo aos conceitos apresentados nos Quadros 6 e 8 uma diferença temporária dedutível ocorre quando:

|                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Base fiscal do activo (ou passivo) ≠ Base contabilística do activo (passivo)                                                                                                                                    |
| E desta diferença resulta quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. |

De uma forma geral tal ocorre quando:

|                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Base contabilística do activo < Base fiscal do activo<br>Ou<br>Base contabilística do passivo > Base fiscal do passivo                                                                                          |
| E desta diferença resulta quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. |

35 “1 – Não são aceites como gastos:

a) As depreciações e amortizações de elementos do activo não sujeitos a deprecimento;  
b) As depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deprecimento;  
c) As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;  
d) As depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral dos Impostos;  
e) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos eléctricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os gastos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo.”.

36. “4 – As perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, sem prejuízo do disposto nos artigos 35.º-B e 43.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.”.

37. Como veremos adiante no caso das revalorizações será necessário preencher ainda um outro campo (linha) do quadro 07 da DM22.



### Exemplo

Voltando ao exemplo que temos vindo a referir relativo à imparidade em clientes:

Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF-PE reconheceu durante o período em gastos 50.000,00 € (que são aceites pela Autoridade Tributária) e reconheceu 100.000,00 € de rendimentos (que coincidem com o definido no CIRC).

À data de balanço de N verificou que a quantia constante no saldo de clientes inclui uma dívida a receber em mora há 5 meses no valor de 1.000,00. A dívida deveria ter sido liquidada nos 30 dias após a emissão da factura. A ABC desenvolveu todos os esforços possíveis de cobrança. No entanto a empresa tem conhecimento, pelo mercado, de que este cliente está com graves dificuldades financeiras, e que a probabilidade de receber o montante em causa é muito remota.

### Questão:

- 1 – Qual a base contabilística e a base fiscal, em N?
- 2 – A diferença entre os resultados é permanente ou temporária?

### Resolução:

- 1 – Base contabilística: 0 euros;  
Base fiscal: 1.000,00

2 – Esta diferença é temporária dedutível na medida em que a diferença é compensada no período seguinte resultando uma quantia dedutível na determinação do resultado fiscal.

As diferenças temporárias dedutíveis e tributárias implicam, respectivamente, o reconhecimento do activo por imposto diferido e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos. A NCRF 25, § 5, assim como o apêndice I à NCRF-PE, define o que se deve entender por activo por impostos diferidos e passivo por impostos diferidos:

#### Quadro n.º 9 | Conceito de activo por impostos diferidos e passivo por impostos diferidos

|                              |                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Activo por imposto diferido  | “São as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:<br>(a) Diferenças temporárias dedutíveis;<br>(b) Reporte de perdas fiscais não utilizadas; e<br>(c) Reporte de créditos tributáveis não utilizados.”. |
| Passivo por imposto diferido | “São as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.”.                                                                                                                      |

Atendendo aos exemplos apresentados, no exemplo da imparidade em clientes as entidades que estão enquadradas quer no referencial IASB/UE, quer no NCRF, devem reconhecer um activo por imposto diferido porque no período seguinte seria dedutível fiscalmente a parte da imparidade não aceite no período anterior.

No exemplo relativo à revalorização as entidades que estão enquadradas quer no referencial IASB/UE, quer no NCRF, quer ainda na NCRF-PE, deverão reconhecer o respectivo passivo por impostos diferidos.

A mensuração quer do activo por impostos diferidos quer do passivo por impostos diferidos deve ser calculada de acordo com o definido no respectivo referencial (será apresentado no ponto 3).



O CIRC ao referir que:

“1 — Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

a) O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;”  
(artigo 45.º),

conduz a que o activo por imposto diferido e o passivo por imposto diferido reconhecido no período sejam corrigidos no quadro 07 da DM22:

**Quadro n.º 10 - Impostos diferidos *versus* quadro 07 da DM22**

|                                        |                                                              |
|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------|
| Passivo por impostos diferidos Acresce | Linha 725 - Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1 alínea a)] |
| Activo por impostos diferidos: Deduz   | Linha 766 - Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1 alínea a)] |



## 2 - NATUREZA DOS IMPOSTOS SOBRE LUCROS. OS MÉTODOS DE CONTABILIZAÇÃO

### 2.1. NATUREZA DOS IMPOSTOS SOBRE LUCROS

Para melhor se entender os diferentes métodos possíveis para contabilizar o imposto sobre o rendimento (método do imposto a pagar e método dos efeitos fiscais – imposto diferido) é necessário perceber a natureza do imposto sobre o rendimento.

As concepções que existem sobre a natureza do imposto podem ser classificadas numa das seguintes perspectivas:

- 1.<sup>a</sup> – o imposto sobre o rendimento é uma distribuição do resultado. Isto é a natureza do imposto nesta perspectiva é similar aos dividendos;
- 2.<sup>a</sup> – o imposto sobre o rendimento é um gasto de exploração. Ou seja nesta perspectiva assume-se que o imposto é como qualquer gasto indispensável à obtenção de rendimentos.

Estas perspectivas enraízam respectivamente nas seguintes teorias:

**Quadro n.º 11 | Teorias subjacentes à óptica do imposto sobre o rendimento**

|                        |                                                                                                                                                                              |
|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Teoria do proprietário | Fundamenta-se na teoria da empresa como um ente que é propriedade dos que nela investiram incluindo o próprio Estado que, como tal, participa na distribuição dos resultados |
| Teoria da entidade     | Fundamenta-se no reconhecimento da autonomia patrimonial, em que o património da entidade não se confunde, nunca, com o património dos detentores de capital.                |

Atendendo ao definido nas normas contabilísticas e fiscais sobre esta matéria infere-se que a óptica subjacente ao imposto sobre o rendimento corresponde à 2.<sup>a</sup> perspectiva, ou seja o imposto sobre o rendimento é um gasto do período:

“O gasto de impostos (rendimento de impostos) compreende o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos).” (§ 6, NCRF 25).

### 2.2. OS MÉTODOS DE CONTABILIZAÇÃO

A perspectiva que se tem do imposto influencia naturalmente o método pelo qual este deve ser reconhecido (método de contabilização). E como referimos anteriormente, conforme o referencial contabilístico em que a empresa está enquadrada, por opção ou obrigação, assim tem de

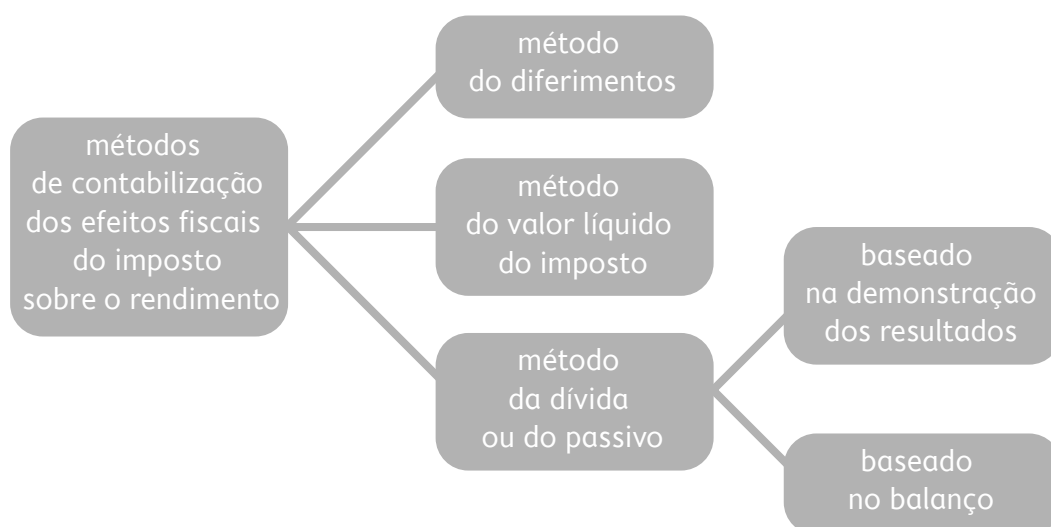


adoptar um dos métodos:

- imposto a pagar
- método do efeito fiscal (impostos diferidos)

O método do imposto a pagar implica o reconhecimento (como gastos) do imposto corrente do período, não se atendendo ao efeito fiscal no período(s) futuro(s). Se atendermos aos efeitos fiscais contabiliza-se não só o imposto corrente como também o imposto diferido. O imposto diferido pode ser reconhecido utilizando vários métodos. Genericamente estes métodos correspondem a:

**Figura n.º 9 | Métodos de contabilização dos efeitos fiscais do imposto sobre o rendimento**



Dos métodos acima indicados o método plasmado na NIC 12, e consequentemente na NCRF 25, é o método da dívida ou do passivo baseado no balanço.

Este método implica os seguintes procedimentos pelas razões que decorrem do que anteriormente já expusemos e exemplificamos:

- identificação de todas as diferenças temporárias existentes à data a que se reportam as demonstrações financeiras (em regra 31/12/N);
- classificação das diferenças temporárias em tributárias e dedutíveis, na medida em que os activos por impostos diferidos só devem ser reconhecidos até que seja provável a sua realização: “Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o activo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:  
(a) Não seja uma concentração de actividades empresariais; e  
(b) No momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).” (§ 25, NCRF 25).

### Exemplo

Admita que a entidade ABC, Lda. enquadrada contabilisticamente no referencial NCRF, cuja actividade se iniciou em N, apresenta a seguinte informação no seu projecto de viabilidade económica:

| Período | Resultado               |
|---------|-------------------------|
| N       | Prejuízo contabilístico |
| N+1     | Prejuízo contabilístico |
| N+2     | Lucro contabilístico    |



Pela análise dos orçamentos o TOC conclui que os gastos e rendimentos previstos coincidiam com os critérios fiscais.

### Questão:

Deve a entidade reconhecer um activo por imposto diferido no período N?

### Resolução:

Atendendo à definição de activo por impostos diferidos apresentada no quadro 9, assim como ao constante no § 25 da NCRF 25, acima reproduzido, e ao artigo 52.º do CIRC:

“1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação, nos termos das disposições anteriores, são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores.

2 - A dedução a efectuar em cada um dos períodos de tributação não pode exceder o montante correspondente a 75% do respectivo lucro tributável, não ficando, porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respectivo período de dedução.

3 - Nos períodos de tributação em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no n.º 1, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos.

4 - Quando se efectuarem correcções aos prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, devem alterar-se, em conformidade, as deduções efectuadas, não se procedendo, porém, a qualquer anulação ou liquidação, ainda que adicional, de IRC, se forem decorridos mais de cinco anos relativamente àquele a que o lucro tributável respeite.”

a entidade deve reconhecer um activo por imposto diferido por reporte de perdas fiscais não utilizadas. Assim como, de acordo com o referido no quadro 10, deduzir na linha (campo) 766 a quantia relativa a esse activo por imposto diferido.

### Exemplo

Admita que a entidade ABC, Lda. enquadrada contabilisticamente no referencial NCRF, cuja actividade se iniciou em N, apresenta a seguinte informação no seu projecto de viabilidade económica:

| Período | Resultado               |
|---------|-------------------------|
| N       | Prejuízo contabilístico |
| N+1     | Prejuízo contabilístico |
| N+2     | Prejuízo contabilístico |
| N+3     | Prejuízo contabilístico |
| N+4     | Prejuízo contabilístico |
| N+5     | Prejuízo contabilístico |
| N+6     | Lucro contabilístico    |

Pela análise dos orçamentos o TOC conclui que os gastos e rendimentos previstos coincidiam com os critérios fiscais.

### Questão:

Deve a entidade reconhecer um activo por imposto diferido no período N?



### Resolução:

Atendendo à definição de activo por impostos diferidos apresentada no quadro 9, ao referido no artigo 52.º do CIRC, anteriormente reproduzido, assim como o § 25 da NCRF 25, neste caso a entidade não deve no período N reconhecer qualquer activo por impostos diferidos na medida em que não é provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada. Acresce que esta diferença não é relativa ao reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e que no momento da transacção, não afecta o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

### Exemplo

A empresa ABC, Lda. que aplica o referencial NCRF, constituída em N obteve os seguintes resultados para efeitos fiscais:

| Períodos | Resultado fiscal |
|----------|------------------|
| N        | (10.000)         |
| N+1      | (20.000)         |
| N+2      | (15.000)         |

No período de N+3 o resultado fiscal foi positivo, no montante de 200.000,00 €, e a gerência dispõe de um plano de negócios para o triénio de N+4 a N+6 no qual são estimados resultados positivos anuais na ordem dos 150.000,00 euros. Sabe-se ainda que a entidade por prudência não reconheceu qualquer activo por impostos diferidos em N e N+1 relativo às perdas fiscais.

### Questão:

Deve a entidade reconhecer um activo por imposto diferido no período N+3?

### Resolução:

Atendendo às definições de diferença temporária dedutível constante no quadro 6, de activo por impostos diferidos apresentada no quadro 9, ao referido no artigo 52.º do CIRC, anteriormente reproduzido, assim como o § 25 da NCRF 25, neste caso a entidade deve no período N+3 reconhecer um activo por impostos diferidos na medida em que pode recuperar as perdas fiscais de N, N+1 e N+2 em N+3 e período (s) seguintes). Consequentemente, de acordo com o referido no quadro 10, deduzir na linha (campo) 766 a quantia relativa a esse activo por imposto diferido.



### 3 - RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE ACTIVOS E PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

#### 3.1. RECONHECIMENTO DE ACTIVOS E PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Os critérios para que se possa reconhecer (contabilizar) um activo ou passivo estão definidos na Estrutura Conceptual, respectivamente nos §§ 87 e 89:

**Quadro n.º 12 | Critérios de reconhecimento dos activos e passivos**

|         |                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Activo  | “Um activo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o activo tenha um custo ou um valor que possa ser mensurado com fiabilidade.”.                                                              |
| Passivo | “Um passivo é reconhecido no balanço quando for provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente e que a quantia pela qual a liquidação tenha lugar possa ser mensurada com fiabilidade.”. |

Para que se possa reconhecer um activo e um passivo por impostos diferidos para além dos critérios genéricos de reconhecimento constantes na Estrutura Conceptual é necessário a “presença” dos requisitos específicos exigidos para estas rubricas de balanço (activo por impostos diferidos e passivo por impostos diferidos). Assim, conjugando as condições de reconhecimento genéricas de activo e de passivo com as condições específicas de reconhecimento de activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos, estes só poderão ser reconhecidos quando:

**Figura n.º 10 - Condições de reconhecimento de activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos**

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Base contabilística do activo (passivo) <math>\neq</math> Base fiscal do activo (passivo)</p> <p>E desta diferença resulta quantias que são dedutíveis ou tributárias na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada e possa ser mensurada com fiabilidade.</p> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

O reconhecimento de um activo por imposto diferido ou de um passivo por imposto diferido deve ser consistente com a transacção ou outro acontecimento que lhe subjaz (§ 51, NCRF 25). Isto é, a contabilização do imposto diferido deve ser efectuada no mesmo elemento da demonstração financeira em que foi reconhecida a transacção ou outro acontecimento que implicou o reconhecimento do imposto diferido. Concretizando:

“Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:



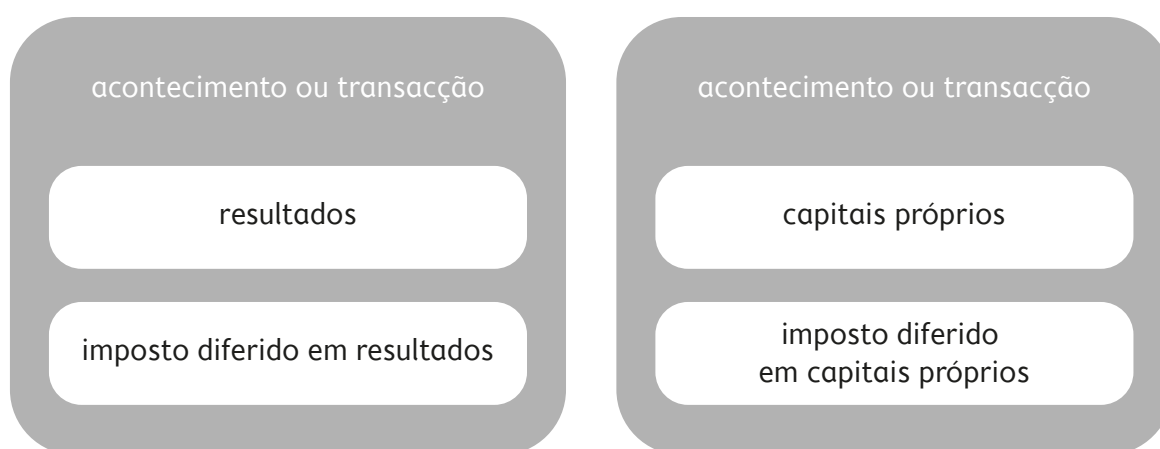
- (a) Uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, directamente no capital próprio (...); ou
- (b) Uma concentração de actividades empresariais (...).” (§ 51, NCRF 25).

Refere ainda a NCRF 25 que:

“A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados.” (§ 53).

O exposto pode ser traduzido na seguinte figura:

**Figura n.º 11 - Contabilização do imposto diferido**



As contas onde o reconhecimento do activo/passivo por imposto diferido deve ser evidenciado correspondem a:

**Quadro n.º 13 | Contas a utilizar no reconhecimento de activos/passivos por impostos diferidos**

|                                     |
|-------------------------------------|
| Balanço                             |
| Activo                              |
| 27.4.1 Activo por imposto diferido  |
| Passivo                             |
| 27.4.2 Passivo por imposto diferido |
| Capital próprio                     |
| 58.1.2 Imposto diferido             |
| 58.9.2 Imposto diferido             |
| <b>59.3.2 Impostos diferidos</b>    |
| Demonstração dos resultados         |
| 81.2.2 Imposto diferido             |

A conta que evidenciamos a vermelho é uma sugestão de desagregação. Tal subdivisão apresenta, na nossa opinião, a vantagem de facilitar o controlo da quantia que deve constar no saldo dessa conta, no período a que se reportam as demonstrações financeiras, no que se refere ao imposto diferido.



## Exemplo

Voltando ao exemplo que temos vindo a referir relativo à imparidade em clientes: Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF reconheceu durante o período em gastos 50.000,00 € (que são aceites pela Autoridade Tributária) e reconheceu 100.000,00 € de rendimentos (que coincidem com o definido no CIRC). À data de balanço de N verificou que a quantia constante no saldo de clientes inclui uma dívida a receber em mora há 5 meses no valor de 1.000,00. A dívida deveria ter sido liquidada nos 30 dias após a emissão da factura. A ABC desenvolveu todos os esforços possíveis de cobrança. No entanto a empresa tem conhecimento, pelo mercado, de que este cliente está com graves dificuldades financeiras, e que a probabilidade de receber o montante em causa é muito remota.

## Questão:

Como reconhecer o activo por imposto diferido?

## Resolução:

|                                                                                                         | Movimentos                                                                                                | Quantia  | Comentário                                |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-------------------------------------------|
| Pelo reconhecimento de clientes de cobrança duvidosa                                                    |                                                                                                           |          |                                           |
| Débito                                                                                                  | 21 Clientes<br>21.3 Clientes de cobrança duvidosa                                                         | 1.000,00 | Artigo 35.º, CIRC                         |
| Crédito                                                                                                 | 21 Clientes<br>21.1 Clientes c/c<br>21.1.1 Clientes gerais                                                | 1.000,00 |                                           |
| Pelo reconhecimento da imparidade em clientes                                                           |                                                                                                           |          |                                           |
| Débito                                                                                                  | 65 Perdas por imparidade<br>65.1 Em dívidas a receber<br>65.1.1 Clientes                                  | 1.000,00 | §§ 24 e 26, NCRF 27                       |
| Crédito                                                                                                 | 21 Clientes<br>21.9 Perdas por imparidade acumuladas                                                      | 1.000,00 |                                           |
| Pelo reconhecimento do activo por imposto diferido (adiante abordamos a mensuração do imposto diferido) |                                                                                                           |          |                                           |
| Débito                                                                                                  | 27 Outras contas a receber e a pagar<br>27.4. Impostos diferidos<br>27.4.1. Activo por impostos diferidos | X        | §§ 51 a 53, NCRF 25<br>Artigos 36.º, CIRC |
| Crédito                                                                                                 | 81 Resultado líquido do período<br>81.2 Imposto sobre o rendimento do período<br>81.2.2. Imposto diferido | X        |                                           |

## Exemplo

Voltando ao exemplo que temos vindo a referir relativo à revalorização: A gerência da entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF definiu como política contabilística, para os edifícios que possui, o modelo de revalorização. Em Junho contratou um perito avaliador para proceder à avaliação do único edifício que detém e afecto aos serviços administrativos e comerciais da entidade. O valor de aquisição deste activo foi 250.000,00 €, com uma vida útil estimada de 50 anos segundo a estimativa feita pela gerência. As depreciações acumuladas, nesta data, correspondiam a 25.000,00 €, e foram aceites pela Autoridade Tributária. A entidade adoptou o método da linha recta, por duodécimos, para o cálculo da depreciação a



reconhecer anualmente. O relatório do avaliador comprova que o valor de mercado deste edifício é 840.000,00 €. Em Julho a entidade reconheceu o acréscimo na quantia escriturada do activo.

### Questão:

Como reconhecer o passivo por imposto diferido?

### Resolução:

|                                                                                              | Movimentos                                                                                                                                      | Quantia    | Comentário                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| Pela eliminação das depreciações acumuladas                                                  |                                                                                                                                                 |            |                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.8 Depreciações acumuladas                                                                                      | 25.000,00  | §§ 29-38, NCRF 7                                                                       |
| Crédito                                                                                      | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.2 Edifícios e outras construções                                                                               | 25.000,00  |                                                                                        |
| Pelo reconhecimento do excedente de revalorização                                            |                                                                                                                                                 |            |                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.2 Edifícios e outras construções                                                                               | 615.000,00 | § 39, NCRF 7                                                                           |
| Crédito                                                                                      | 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis<br>58.9 Outros excedentes<br>58.9.1 Antes de imposto sobre o rendimento | 615.000,00 |                                                                                        |
| Pelo reconhecimento do imposto diferido (adiante abordamos a mensuração do imposto diferido) |                                                                                                                                                 |            |                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis<br>58.9 Outros excedentes<br>58.9.2 Imposto diferido                    | X          | § 42, NCRF 7<br>§§ 54 a 59, NCRF 25<br>artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 |
| Crédito                                                                                      | 27 Outras contas a receber e a pagar<br>27.4 Impostos diferidos<br>27.4.2 Passivo por impostos diferidos                                        | X          |                                                                                        |

## 3.2. MENSURAÇÃO DE ACTIVOS E PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

No que se refere à mensuração do activo por imposto diferido e do passivo por imposto diferido refere a NCRF 25 que:

“Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço.” (§ 44).

Tal significa que a mensuração do activo/passivo por impostos diferidos depende das taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período em que o activo é realizado e o passivo liquidado.



No cálculo das taxas fiscais deve-se atender:

- à taxa de IRC
- à derrama (municipal)<sup>38</sup>
- à derrama estadual<sup>39</sup>.

Referindo a norma que:

“A mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais que se seguem derivadas da maneira pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.” (§ 45).

Como referimos nos pontos anteriores, o reconhecimento do activo por imposto diferido e do passivo por imposto diferido atende aos efeitos fiscais da transacção ou outro acontecimento que os origina e consequentemente a sua mensuração deve reflectir esse aspecto<sup>40</sup>.

Os activos/passivos por impostos diferidos, conforme referido no § 47 da norma, nunca devem ser descontados, ou seja determinar o valor presente da quantia dedutível de imposto ou a quantia tributável de imposto, como a norma fundamenta:

38. Lei das Finanças Locais: Artigo 14.º - Derrama

1 - Os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5 % sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.

2 - Para efeitos de aplicação do disposto no número anterior, sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria colectável superior a E 50 000, o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional.

3 - Quando o volume de negócios de um sujeito passivo resulte em mais de 50 % da exploração de recursos naturais que tornem inadequados os critérios estabelecidos nos números anteriores, podem os municípios interessados, a título excepcional, propor, fundamentadamente, a fixação de um critério específico de repartição da derrama, o qual, após audição do sujeito passivo e dos restantes municípios interessados, é fixado por despacho conjunto do Ministro das Finanças e do ministro que tutela as autarquias locais.

4 - A assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, deliberar lançar uma taxa reduzida de derrama para os sujeitos passivos com um volume de negócios no ano anterior que não ultrapasse € 150 000.

5 - Nos casos não abrangidos pelo n.º 2, considera-se que o rendimento é gerado no município em que se situa a sede ou a direcção efectiva do sujeito passivo ou, tratando-se de sujeitos passivos não residentes, no município em que se situa o estabelecimento estável onde, nos termos do artigo 117.º do Código do IRC, esteja centralizada a contabilidade.

6 - Entende-se por massa salarial o valor das despesas efectuadas com o pessoal e escrituradas no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários.

7 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo n.º 2 indicam na declaração periódica de rendimentos a massa salarial correspondente a cada município e efectuam o apuramento da derrama que seja devida.

8 - A deliberação a que se refere o n.º 1 deve ser comunicada por via electrónica pela câmara municipal à Direcção-Geral dos Impostos até ao dia 31 de Dezembro do ano anterior ao da cobrança por parte dos serviços competentes do Estado.

9 - Caso a comunicação a que se refere o número anterior seja recebida para além do prazo nele estabelecido, não há lugar à liquidação e cobrança da derrama.

10 - O produto da derrama paga é transferido para os municípios até ao último dia útil do mês seguinte ao do respectivo apuramento pela Direcção-Geral dos Impostos.”

39. CIRC: Artigo 87.º - A - Derrama Estadual

“1 - Sobre a parte do lucro tributável superior a € 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas apurado por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e por não residentes com estabelecimento estável em território português, incidem as taxas adicionais constantes da tabela seguinte:

| Lucro tributável (em euros)         | Taxas (em percentagem) |
|-------------------------------------|------------------------|
| De mais de 1.500.000 até 10.000.000 | 3                      |
| Superior a 10.000.000               | 5                      |

2 - O quantitativo da parte do lucro tributável que exceda € 1 500 000, quando superior a € 10 000 000, é dividido em duas partes: uma, igual a € 8 500 000, à qual se aplica a taxa de 3 %; outra, igual ao lucro tributável que exceda € 10 000 000, à qual se aplica a taxa de 5 %.

3 - Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as taxas a que se refere o n.º 1 incidem sobre o lucro tributável apurado na declaração periódica individual de cada uma das sociedades do grupo, incluindo a da sociedade dominante.

4 - Os sujeitos passivos referidos nos números anteriores devem proceder à liquidação da derrama adicional na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 120.º.”

40. “Em alguns casos, a maneira pela qual uma entidade recupera (liquida) a quantia escriturada de um activo (passivo) pode afectar a base fiscal do activo (passivo). Em tais casos, uma entidade mensura os passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos usando a base fiscal que seja consistente com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.” (§ 46, NCRF 25).



“A determinação fiável de activos e passivos por impostos diferidos numa base descontada exige calendarização pormenorizada da tempestividade da reversão de cada diferença temporária. Em muitos casos tal calendarização é impraticável ou altamente complexa. Por isso, é inapropriado exigir desconto de activos e passivos diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto, resultaria em activos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de activos e passivos por impostos diferidos.” (§ 48)<sup>41</sup>.

### Exemplo

Voltando ao exemplo que temos vindo a referir relativo à imparidade em clientes:

Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF reconheceu durante o período em gastos 50.000,00 € (que são aceites pela Autoridade Tributária) e reconheceu 100.000,00 € de rendimentos (que coincidem com o definido no CIRC).

À data de balanço de N verificou que a quantia constante no saldo de clientes inclui uma dívida a receber em mora há 5 meses no valor de 1.000,00. A dívida deveria ter sido liquidada nos 30 dias após a emissão da factura. A ABC desenvolveu todos os esforços possíveis de cobrança. No entanto a empresa tem conhecimento, pelo mercado, de que este cliente está com graves dificuldades financeiras, e que a probabilidade de receber o montante em causa é muito remota.

### Questão:

Por que quantia deve ser mensurado o activo por imposto diferido, admitindo uma taxa de IRC prevista de 25%, acrescida de 1,5% de derrama, o que perfaz uma taxa fiscal de 26,5%?

### Resolução:

|                                                      | Movimentos                                                                                                | Quantia  | Comentário                                                          |
|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|---------------------------------------------------------------------|
| Pelo reconhecimento de clientes de cobrança duvidosa |                                                                                                           |          |                                                                     |
| Débito                                               | 21 Clientes<br>21.3. Clientes de cobrança duvidosa                                                        | 1.000,00 | Artigo 35.º, CIRC                                                   |
| Crédito                                              | 21 Clientes<br>21.1 Clientes c/c<br>21.1.1 Clientes gerais                                                | 1.000,00 |                                                                     |
| Pelo reconhecimento da imparidade em clientes        |                                                                                                           |          |                                                                     |
| Débito                                               | 65 Perdas por imparidade<br>65.1 Em dividas a receber<br>65.1.1. Clientes                                 | 1.000,00 | §§ 24 e 26, NCRF 27                                                 |
| Crédito                                              | 21 Clientes<br>21.9 Perdas por imparidade acumuladas                                                      | 1.000,00 |                                                                     |
| Pelo reconhecimento do activo por imposto diferido)  |                                                                                                           |          |                                                                     |
| Débito                                               | 27 Outras contas a receber e a pagar<br>27.4. Impostos diferidos<br>27.4.1. Activo por impostos diferidos | 265,00   | §§ 51 a 53, NCRF 25<br>Artigos 36.º, CIRC<br>1.000 X 26,5% = 265,00 |
| Crédito                                              | 81 Resultado líquido do período<br>81.2 Imposto sobre o rendimento do periodo<br>81.2.2. Imposto diferido | 265,00   |                                                                     |

41. “As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um activo ou um passivo. Isto aplica-se mesmo quando essa quantia escriturada seja ela própria determinada numa base descontada, como por exemplo no caso de obrigações de benefícios de reforma (ver a NCRF 28 — Benefícios de Empregados).” (§ 49, NCRF 25).



No quadro 07 da DM22 face a estes registos contabilísticos seria necessário evidenciar:

| 07         | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                                                                                                                    |     |          |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|----------|
|            | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                                                                      | 701 | X        |
|            | ...                                                                                                                                                               |     |          |
| A ACRESCER | ...                                                                                                                                                               |     |          |
|            | Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 19.º, n.º 3 art.º 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros | 721 | 1.000,00 |
|            | ...                                                                                                                                                               |     |          |
| A DEDUZIR  | ...                                                                                                                                                               |     |          |
|            | Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al a)]                                                                                                                     | 766 | 265,00   |
|            | ...                                                                                                                                                               |     |          |

Refere ainda a norma que:

“A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um activo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse activo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis.” (§ 50, NCRF 25).

O exposto obriga a que se reavalie o saldo, à data de cada balanço, que consta nas contas onde está reflectido o imposto diferido de modo a assegurar que essa quantia corresponde ainda à que se espera recuperar, devendo-se reverter o que não for recuperável.

### Exemplo

Voltando ao exemplo que temos vindo a referir relativo à revalorização:

A gerência da entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF definiu como política contabilística para os edifícios que possui o modelo de revalorização. Assim em Junho contratou um perito avaliador para proceder à avaliação do único edifício que detém e afecto aos serviços administrativos e comerciais da entidade. O valor de aquisição deste activo foi 250.000,00, com uma vida útil estimada de 50 anos segundo a estimativa feita pela gerência. As depreciações acumuladas, nesta data correspondiam a 25.000,00, e são aceites pela Autoridade Tributária. A entidade adoptou o método da linha recta, por duodécimos, para o cálculo da depreciação a reconhecer anualmente. O relatório do avaliador comprova que o valor de mercado deste edifício é 840.000,00. Em Julho de N a entidade reconheceu o acréscimo na quantia escriturada do activo.

### Questão:

Por que quantia deve ser mesurado o passivo por imposto diferido, admitindo uma taxa IRC prevista de 25%, acrescida de 1,5% de derrama, o que perfaz uma taxa fiscal de 26,5%?



### Resolução:

|                                                                                              | Movimentos                                                                                                                                       | Quantia    | Comentário                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pela eliminação das depreciações acumuladas                                                  |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                           |
| Débito                                                                                       | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.8 Depreciações acumuladas                                                                                       | 25.000,00  | §§ 29-38, NCRF 7                                                                                                          |
| Crédito                                                                                      | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.2 Edifícios e outras construções                                                                                | 25.000,00  |                                                                                                                           |
| Pelo reconhecimento do excedente de revalorização                                            |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                           |
| Débito                                                                                       | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.2 Edifícios e outras construções                                                                                | 615.000,00 | § 39, NCRF 7                                                                                                              |
| Crédito                                                                                      | 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis<br>58.9 Outros excedentes<br>58.9.1 Antes de imposto sobre o rendimento- | 615.000,00 |                                                                                                                           |
| Pelo reconhecimento do imposto diferido (adiante abordamos a mensuração do imposto diferido) |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                           |
| Débito                                                                                       | 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis<br>58.9 Outros excedentes<br>58.9.2 Imposto diferido                     | 162.975,00 | § 42, NCRF 7<br>§§ 54 a 59, NCRF 25<br>artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009<br>615.000 X 26,5% =<br>162.975,00 |
| Crédito                                                                                      | 27 Outras contas a receber e a pagar<br>27.4 Impostos diferidos<br>27.4.2 Passivo por impostos diferidos                                         | 162.975,00 |                                                                                                                           |

Refere a NCRF que:

“Quando um activo for revalorizado para finalidades de tributação e essa revalorização estiver relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espera que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais de quer a revalorização do activo quer do ajustamento da base fiscal são creditados ou debitados ao capital próprio nos períodos em que ocorram. Naturalmente que à data de balanço os passivos por imposto diferido têm de ser reavaliados.” (§ 59).

Exemplo

Retomando o exemplo da revalorização que temos visto a expor:

A gerência da entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF definiu como política contabilística para os edifícios que possui o modelo de revalorização. Assim em Junho contratou um perito avaliador para proceder à avaliação do único edifício que detém e afecta aos serviços administrativos e comerciais da entidade. O valor de aquisição deste activo foi 250.000,00, com uma vida útil estimada de 50 anos segundo a estimativa feita pela gerência. As depreciações acumuladas, nesta data correspondiam a 25.000,00, e são aceites pela Autoridade Tributária. A entidade adoptou o método da linha recta, por duodécimos, para o cálculo da depreciação a reconhecer anualmente. O relatório do avaliador comprova que o valor de mercado deste edifício é 840.000,00.

### Questão:

À data de balanço qual a quantia a ser apresenta em balanço, sabendo que a taxa fiscal corresponde a 26,5%?



## Resolução:

|                                                                                              | Movimentos                                                                                                                                       | Quantia    | Comentário                                                                                                                                                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pela eliminação das depreciações acumuladas                                                  |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.8 Depreciações acumuladas                                                                                       | 25.000,00  | §§ 29-38, NCRF 7                                                                                                                                                                       |
| Crédito                                                                                      | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.2 Edifícios e outras construções                                                                                | 25.000,00  |                                                                                                                                                                                        |
| Pelo reconhecimento do excedente de revalorização                                            |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.2 Edifícios e outras construções                                                                                | 615.000,00 | § 39, NCRF 7                                                                                                                                                                           |
| Crédito                                                                                      | 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis<br>58.9 Outros excedentes<br>58.9.1 Antes de imposto sobre o rendimento- | 615.000,00 |                                                                                                                                                                                        |
| Pelo reconhecimento do imposto diferido (adiante abordamos a mensuração do imposto diferido) |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis<br>58.9 Outros excedentes<br>58.9.2 Imposto diferido                     | 162.975,00 | § 42, NCRF 7<br>§§ 54 a 59, NCRF 25<br>artigo 15.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009                                                                                                 |
| Crédito                                                                                      | 27 Outras contas a receber e a pagar<br>27.4 Impostos diferidos<br>27.4.2 Passivo por impostos diferidos                                         | 162.975,00 |                                                                                                                                                                                        |
| Pelo reconhecimento da depreciação                                                           |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 64 Gastos de depreciação e amortização<br>64.2 – Activos fixos tangíveis                                                                         | 18.666,67  | § 42, NCRF 7                                                                                                                                                                           |
| Crédito                                                                                      | 43 Activos fixos tangíveis<br>43.8. Depreciações acumuladas                                                                                      | 18.666,67  |                                                                                                                                                                                        |
| Pela reversão do passivo por imposto diferido                                                |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 27 Outras contas a receber e a pagar<br>27.4 Impostos diferidos<br>27.4.2 Passivos impostos diferidos                                            | 3.621,67   | 162.975/45 (vida útil remanescente do activo:<br>250.000/50 = 5.000 depreciação anual;<br>25.000/5.000 = 5 anos de depreciação; 50 – 5 = 45 anos de vida útil remanescente) = 3.621,71 |
| Crédito                                                                                      | 81 Resultado líquido do período<br>81.2 Imposto sobre o rendimento do período<br>81.2.2 Imposto diferido                                         | 3.621,67   |                                                                                                                                                                                        |
| Pela realização do excedente de revalorização – antes de impostos diferidos                  |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis<br>58.9 Outros excedentes<br>58.9.1 Antes de imposto sobre o rendimento  | 13.666,67  | 615.000/45 (vida útil remanescente do activo = 13.666,67                                                                                                                               |
| Crédito                                                                                      | 56 Resultados transitados                                                                                                                        | 13.666,67  |                                                                                                                                                                                        |
| Pela realização do excedente de revalorização – impostos diferidos                           |                                                                                                                                                  |            |                                                                                                                                                                                        |
| Débito                                                                                       | 56 Resultados transitados                                                                                                                        | 3.621,67   | 162.975,00/45                                                                                                                                                                          |
| Crédito                                                                                      | 58 Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis<br>58.9 Outros excedentes<br>58.9.2 Imposto diferido                     | 3.621,67   |                                                                                                                                                                                        |



Apurando os saldos, temos:

| 43.8. Depreciações acumuladas                                |            |            |                                |
|--------------------------------------------------------------|------------|------------|--------------------------------|
| Anulação                                                     | 25.000,00  | 25.000,00  | Depreciação acumuladas         |
|                                                              |            | 18.666,67  | Depreciação período            |
|                                                              | Sc =       | 18.666,67  |                                |
| 43.2. Edifícios e outras construções                         |            |            |                                |
| Valor aquisição                                              | 250.000,00 | 25.000,00  | Anulação depreciação acumulada |
| Revalorização                                                | 615.000,00 |            |                                |
|                                                              | Sd =       | 840.000,00 |                                |
| 58.9.1. Excedentes de revalorização                          |            |            |                                |
| Realização da reserva                                        | 13.666,67  | 615.000    | Revalorização                  |
|                                                              | Sc =       | 601.333,33 |                                |
| 58.9.2. Impostos diferidos sobre excedentes de revalorização |            |            |                                |
| Imposto diferido                                             | 162.975,00 | 3.621,67   | Realização da reserva          |
|                                                              | Sd =       | 149.308,33 |                                |
| 27.4.2. Passivo por imposto diferido                         |            |            |                                |
| Reversão do imposto diferido                                 | 3.621,67   | 162.975,00 | Imposto diferido               |
|                                                              | Sc =       | 159.353,33 |                                |
| 64.2. Activos fixos tangíveis                                |            |            |                                |
| Depreciação período                                          | 18.666,67  |            |                                |
|                                                              | Sd =       | 18.666,67  |                                |
| 81.2.2. Imposto diferido                                     |            |            |                                |
|                                                              |            | 3.621,67   | Reversão do imposto diferido   |
|                                                              | Sc =       | 3.621,67   |                                |
| 56. Resultados transitados                                   |            |            |                                |
|                                                              | 3.621,67   | 13.666,67  |                                |
|                                                              | Sc =       | 10.045,00  |                                |



Em balanço é evidenciado o seguinte:

Entidade: ABC, Lda.

BALANÇO (INDIVIDUAL) EM 31/12/N

**UNIDADE MONETÁRIA:** Euros

| RUBRICAS                                     | NOTAS | DATAS      |            |
|----------------------------------------------|-------|------------|------------|
|                                              |       | 31/12/N    | 31/12/N-1  |
| <b>Activo não corrente</b>                   |       |            |            |
| Activos fixos tangíveis                      |       | 821.333,33 | 250.000,00 |
| ...                                          |       |            |            |
| <b>Activo não corrente</b>                   |       |            |            |
| ...                                          |       |            |            |
| <b>Total do activo</b>                       |       |            |            |
| <b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>             |       |            |            |
| <b>Capital próprio</b>                       |       |            |            |
| ...                                          |       |            |            |
| Resultados transitados                       |       | 10.045,00  |            |
| Excedentes de revalorização                  |       | 452.025,00 |            |
| ...                                          |       |            |            |
| Resultado líquido do período                 |       | (1)        |            |
|                                              |       |            |            |
| <b>Total do capital próprio</b>              |       |            |            |
| <b>Passivo</b>                               |       |            |            |
| <b>Passivo não corrente</b>                  |       |            |            |
| ...                                          |       |            |            |
| Passivos por impostos diferidos              |       | 159.353,33 |            |
| ...                                          |       |            |            |
| <b>Passivo corrente</b>                      |       |            |            |
| ...                                          |       |            |            |
| <b>Total do passivo</b>                      |       |            |            |
| <b>Total do capital próprio e do passivo</b> |       |            |            |

O passivo por impostos diferidos contabilizado na conta 8122 vai “influenciar” negativamente o resultado líquido do período.

Os lançamentos efectuados influenciam ainda a apresentação da demonstração dos resultados, a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das alterações dos capitais próprios.

Relativamente ao quadro 07 da DM22 é necessário acrescentar nos seguintes campos (linhas):

| O7          | APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL                                                                                                                                                                      |     |           |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------|
|             | RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO                                                                                                                                                                        | 701 | X         |
|             | ...                                                                                                                                                                                                 |     |           |
|             | ...                                                                                                                                                                                                 |     |           |
| A ACRESCEER | Depreciações e amortizações (art.º 34º, n.º 1), perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis (art.º 35º n.º 4) e desvalorizações excepcionais (art.º 38º), não aceites como gastos | 719 | 13.666,67 |
|             | ...                                                                                                                                                                                                 |     |           |
|             | Impostos diferidos [art.º 45.º, n.º 1, al a)]                                                                                                                                                       | 725 | 3.621,67  |
|             | ...                                                                                                                                                                                                 |     |           |
|             | ...                                                                                                                                                                                                 |     |           |



A quantia a acrescentar no campo 719 corresponde à diferença entre a depreciação contabilística – calculada com base na quantia escriturada (revalorizada) – e a depreciação aceite fiscalmente (antes da depreciação):

$$18.666,67 - 5.000,00$$

A quantia a acrescentar no campo 725 corresponde ao excedente de revalorização disponível por imposto diferido.

Refere ainda a norma que:

“A quantia escriturada dos activos e passivos por impostos diferidos pode alterar-se mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar, por exemplo, de:

- (a) Uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais;
- (b) Uma reavaliação da recuperabilidade de activos por impostos diferidos; ou
- (c) Uma alteração da maneira esperada de recuperação de um activo.” (§ 54).

### Exemplo

Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF reconheceu uma provisão para garantias a clientes, em N, na quantia de 1.000,00. Esta provisão não é aceite fiscalmente dado que não cumpre os requisitos impostos pelo CIRC<sup>42</sup>. Foi reconhecido o respectivo activo por imposto diferido com base na taxa fiscal em vigor: 26,5%. Em Novembro de N+1 saiu uma lei aprovada pela Assembleia da República que alterava a taxa de IRC, a vigorar já para esse período económico. Face a esta alteração a taxa fiscal ascendia a 25%.

### Questão:

Em Novembro qual a quantia ajustar no activo por imposto diferido?

### Resolução:

|                                                 | Movimentos                                                                                               | Quantia | Comentário                                           |
|-------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------------------------------------------|
| Pelo ajustamento do activo por imposto diferido |                                                                                                          |         |                                                      |
| Débito                                          | 81 Resultado líquido do período<br>81.2 Imposto sobre o rendimento do período<br>81.2.2 Imposto diferido | 15,00   | 1.000,00 X 26,5% =<br>265,00<br>1.000,00 X 25% = 250 |
| Crédito                                         | 27 Outras contas a receber e a pagar<br>27.4. Impostos diferidos<br>27.4.1 Activo por impostos diferidos | 15,00   | 265 – 250 = 15                                       |

42. “1 – Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

b) As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

5 – O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.” (artigo 39.º).



## Exemplo

Considerando o exemplo anterior:

Admitamos que a entidade ABC, Lda., que se encontra enquadrada no referencial NCRF reconheceu uma provisão para garantias a clientes, em N, na quantia de 1.000,00. Esta provisão não é aceite fiscalmente dado que não cumpre os requisitos impostos pelo CIRC. Foi reconhecido o respectivo activo por imposto diferido com base na taxa fiscal em vigor: 26,5%. Em Novembro de N+1 saiu uma lei aprovada pela Assembleia da República que alterava a taxa de IRC, a vigorar já para esse período económico. Face a esta alteração a taxa fiscal ascendia a 27%.

## Questão:

Em Novembro qual a quantia ajustar no activo por imposto diferido?

## Resolução:

|                                                 | Movimentos                                                                                                | Quantia | Comentário                                              |
|-------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------------------------------------------------------|
| Pelo ajustamento do activo por imposto diferido |                                                                                                           |         |                                                         |
| Débito                                          | 27 Outras contas a receber e a pagar<br>27.4 Impostos diferidos<br>27.4.1 Activo por impostos diferidos   | 5,00    | 1.000,00 X 26,5% =<br>265,00<br>1.000,00 X 27% = 270,00 |
| Crédito                                         | 81 Resultado líquido do período<br>81.2 Imposto sobre o rendimento do período<br>81.2.2. Imposto diferido | 5,00    | 270 – 265 = 5                                           |



## 4 - TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS – EXEMPLOS PRÁTICOS

Atendendo às normas contabilísticas e fiscais existem diversas situações cujo tratamento difere, o que origina diferença.

Nas diferenças permanentes, independentemente do enquadramento contabilístico da entidade, é necessário proceder a correcções no quadro 07 da DM22.

No caso das diferenças temporárias para além de se evidenciar a correcção necessária no quadro 07 da DM22 (seja qual for o enquadramento contabilístico da entidade) é ainda necessário proceder à correcção consequente do reconhecimento do respectivo imposto diferido (neste caso tal obrigatoriedade é exclusivamente para as entidades que estão enquadradas no referencial IASB/UE e NCRF. Para as entidades que estão a aplicar a NCRF-PE, é obrigatório só e só se optaram pelo modelo de revalorização nos activos fixos tangíveis).

Os impostos diferidos, cujos critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação constam na NCRF 25 – Impostos sobre o rendimento, aplicam-se a:

- Entidades que utilizem o SNC integral, com 28 normas;
- Entidades que optem pela NCRF-PE, e que optem pelo modelo de revalorização dos activos fixos tangíveis;
- Entidades do sector não lucrativo, e que optem pelo modelo de revalorização dos activos fixos tangíveis.

Assim, deveremos verificar se temos que proceder ao reconhecimento de activos/passivos por impostos diferidos, quando estamos perante operações, tais como:

- Existência de prejuízos fiscais, acumulados ou do período, para os quais a entidade tem perspectivas de utilizar no prazo prescrito na legislação fiscal;
- Contabilização de imparidades em activos;
- Contabilização de imparidades não aceites fiscalmente;
- Contabilização de gastos com provisões não aceites fiscalmente;
- Reconhecimento de subsídios ao investimento no capital próprio;
- Opção pelo modelo de revalorização de activos fixos tangíveis;
- Opção pelo modelo de revalorização de activos intangíveis;
- Ajustamentos para o justo valor de activos não aceites para efeitos fiscais.

Das situações acima identificadas, ao longo do manual foram apresentados alguns exemplos que originam o reconhecimento de impostos diferidos (imparidade de clientes, provisão para garantias a clientes, prejuízos fiscais e revalorização de activos fixos tangíveis).

Neste ponto do manual vamos apresentar mais exemplos que implicam o reconhecimento de impostos diferidos.



### Caso prático 1 – Subsídios ao investimento

A entidade “Subsídios, Lda.” está enquadrada contabilisticamente no referencial NCRF. No âmbito de um programa de apoio às empresas, apresentou a documentação exigida para a atribuição de um subsídio não reembolsável para aquisição dos equipamentos necessários à automatização do seu processo de produção. O contrato foi assinado, tendo ficado estabelecido a compartição de 40% do custo de aquisição dos equipamentos necessários e 10% de apoio aos gastos de divulgação dos produtos produzidos em mercados externos.

#### Informações:

Custo de aquisição do equipamento: 150.000,00 (o equipamento foi adquirido em Fevereiro);  
Método de depreciação: Método da linha recta, base anual;  
Vida útil esperada: 10 anos;  
Gastos de divulgação suportados: 5.000,00;  
Taxa fiscal: 25%

#### Pedido:

Contabilização das implicações do imposto diferido.

#### Resolução:

|                                                                             | Movimentos                          | Quantia   | Cálculos                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|-----------|------------------------------------------------------|
| Pelo reconhecimento do imposto diferido: aquando da concessão do subsídio   |                                     |           |                                                      |
| Débito                                                                      | 5932 Imposto diferido               | 15.000,00 | 150.000 X 40% X 25%                                  |
| Crédito                                                                     | 2742 Passivo por impostos diferidos | 15.000,00 |                                                      |
| Pela reversão do imposto diferido: aquando do reconhecimento da depreciação |                                     |           |                                                      |
| Débito                                                                      | 2742 Passivo por impostos diferidos | 1.500,00  | 15.000/10 (período de vida útil do equipamen-<br>to) |
| Crédito                                                                     | 8122 Imposto diferido               | 1.500,00  |                                                      |

### Caso prático 2 – Imparidade em activos fixos tangíveis

A entidade “Imparidades, Lda.” está enquadrada contabilisticamente no referencial NCRF. Esta entidade tem em funcionamento uma máquina industrial cujo valor escriturado ascende a 150.000 euros, cuja vida útil remanescente é de 10 anos.

A máquina sofreu um acidente tendo sido reparada. Apesar da reparação a sua produtividade é diminuta face ao esperado, o que é indiciador de que pode estar em imparidade. De acordo com os cálculos efectuados à data de balanço o valor recuperável desta máquina ascende a 120.000,00.



### Informações:

Método de depreciação: Método da linha recta, por duodécimos;  
Taxa fiscal: 25%

### Pedido:

Contabilização das implicações do imposto diferido.

### Resolução:

|                                         | Movimentos                          | Quantia  | Cálculos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------------------|-------------------------------------|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Pelo reconhecimento do imposto diferido |                                     |          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Débito                                  | 2741 Activos por impostos diferidos | 6.750,00 | 150.000/10 = 15.000<br>(depreciação aceite fiscalmente)<br>120.000/10 = 12.000,00<br>(depreciação contabilística)<br>Diferença entre as depreciações (fiscal e contabilística) = 3.000,00<br>Imposto diferido = Base tributável do activo – base contabilística do activo – diferença das depreciações X 25% = 6.750,00 |
| Crédito                                 | 8122 Impostos diferidos             | 6.750,00 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

### Caso prático 3 – Modelo do justo valor

A entidade “Justo Valor, Lda.” está enquadrada contabilisticamente no referencial NCRF e adoptou como política contabilística para as propriedades de investimento o modelo de justo valor. Esta entidade tem um edifício que se encontra arrendado cuja quantia escriturada ascende a 250.000,00. À data de balanço o perito contratado para determinar o justo valor do activo apresentou uma avaliação de 290.000,00.

### Informações:

Taxa fiscal: 26,5%

### Pedido:

Contabilização das implicações do imposto diferido em N e em N+1. Considere que à data de balanço de N+1 o relatório do perito indicava que o justo valor deste activo ascendia a 270.000,00.



### Resolução:

|                                              | Movimentos                          | Quantia   | Cálculos                       |
|----------------------------------------------|-------------------------------------|-----------|--------------------------------|
| Pelo reconhecimento do imposto diferido em N |                                     |           |                                |
| Débito                                       | 8122 Impostos diferidos             | 10.600,00 | (290.000 – 250.000) X<br>26,5% |
| Crédito                                      | 2742 Passivo por impostos diferidos | 10.600,00 |                                |
| Pela reversão do imposto diferido em N + 1   |                                     |           |                                |
| Débito                                       | 2742 Passivo por impostos diferidos | 5.300,00  | (290.000 – 270.000) X<br>26,5% |
| Crédito                                      | 8122 Impostos diferidos             | 5.300,00  |                                |

### Caso prático 4 – Provisão para pedido de indemnização

A entidade “Litigio, Lda.” enquadrada contabilisticamente nas NCRF constrói barcos de pesca. O Cliente “Pesca, Lda.” encomendou-lhe um barco.

Aquando da entrega do barco a “Pesca, Lda.” alega que o barco não cumpre os requisitos do projecto, pelo que não o aceita e exige uma indemnização por danos no montante de 75.000,00.

As empresas não chegaram a acordo, e a “Pesca, Lda.” informa a “Litigio, Lda.” que em Janeiro irá avançar com uma acção judicial a reclamar a indemnização.

O advogado da “Litigio, Lda.” é de opinião que há uma forte probabilidade do cliente ganhar a acção.

### Informações:

Taxa fiscal: 25%

### Pedido:

Contabilização das implicações do imposto diferido à data de balanço de N e em N+1 aquando da efectivação do processo judicial.

### Resolução:

|                                              | Movimentos                          | Quantia   | Cálculos        |
|----------------------------------------------|-------------------------------------|-----------|-----------------|
| Pelo reconhecimento do imposto diferido em N |                                     |           |                 |
| Débito                                       | 2741 Activos por impostos diferidos | 18.750,00 | 75.000,00 X 25% |
| Crédito                                      | 8122 Impostos diferidos             | 18.750,00 |                 |
| Pela anulação do imposto diferido em N+1     |                                     |           |                 |
| Débito                                       | 8122 Impostos diferidos             | 18.750,00 |                 |
| Crédito                                      | 2741 Activos por impostos diferidos | 18.750,00 |                 |



### Caso prático 5 – Provisão para contratos onerosos

A entidade “Gastos, Lda.” enquadrada contabilisticamente nas NCRF tem arrendado um escritório por 1.000,00/mês. O contrato tem a duração de 5 anos (termina em 31 de Janeiro de N+4) e determina que caso a entidade rescinda antes do final do contrato terá de pagar ao senhorio 15.000,00. A entidade entretanto localizou em Agosto de N+4 (a 6 meses do final do contrato) um escritório muito melhor localizado e com uma renda bem mais baixa. Pelo que resolve assinar com o senhorio desse escritório um contrato de arrendamento, para não correr o risco de aparecer outro interessado e desse modo não poder ficar com essas instalações. A 1.<sup>a</sup> renda é devida em Setembro de N+4. Na medida em que é mais barato manter o contrato, relativo às instalações que ocupa neste momento, até ao fim, opta por não reincidi-lo antes do seu término.

#### Informações:

Taxa fiscal: 25%

#### Pedido:

Contabilização das implicações do imposto diferido no período N+4.

#### Resolução:

|                                                            | Movimentos                          | Quantia  | Cálculos           |
|------------------------------------------------------------|-------------------------------------|----------|--------------------|
| Pelo reconhecimento do imposto diferido em Agosto de N + 4 |                                     |          |                    |
| Débito                                                     | 2741 Activos por impostos diferidos | 1.250,00 | 1.000,00 X 5 x 25% |
| Crédito                                                    | 8122 Impostos diferidos             | 1.250,00 |                    |
| Pela reversão do imposto diferido em Setembro N+4          |                                     |          |                    |
| Débito                                                     | 8122 Impostos diferidos             | 250,00   | 1.250/5            |
| Crédito                                                    | 2741 Activos por impostos diferidos | 250,00   |                    |
| Pela reversão do imposto diferido em Outubro N+4           |                                     |          |                    |
| Débito                                                     | 8122 Impostos diferidos             | 250,00   | 1.250/5            |
| Crédito                                                    | 2741 Activos por impostos diferidos | 250,00   |                    |
| Pela reversão do imposto diferido em Novembro N+4          |                                     |          |                    |
| Débito                                                     | 8122 Impostos diferidos             | 250,00   | 1.250/5            |
| Crédito                                                    | 2741 Activos por impostos diferidos | 250,00   |                    |
| Pela reversão do imposto diferido em Dezembro N+4          |                                     |          |                    |
| Débito                                                     | 8122 Impostos diferidos             | 250,00   | 1.250/5            |
| Crédito                                                    | 2741 Activos por impostos diferidos | 250,00   |                    |



## 5 - DIVULGAÇÕES

Conforme referimos anteriormente (vide nota de rodapé n.º9), a NCRF 1 utiliza a expressão divulgação em sentido lato englobando tanto o conceito de apresentação (o que deve ser evidenciado na face do balanço, da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio e da demonstração dos fluxos de caixa) como o que deve ser referido no anexo.

As NCRF, genericamente, contêm em capítulos autónomos os requisitos de apresentação – o que deve ser evidenciado na face do balanço, da demonstração dos resultados, da demonstração das alterações no capital próprio e da demonstração dos fluxos de caixa – e as exigências de divulgação – que devem constar no anexo.

A NCRF 25 não é excepção e inclui um capítulo de apresentação e outro de divulgação. Nos pontos seguintes apresentamos os requisitos de apresentação e divulgação relativos aos impostos diferidos.

### 5. 1. APRESENTAÇÃO

No que se refere à possibilidade de compensar<sup>43</sup> activos por impostos diferidos com passivos por impostos diferidos refere a NCRF 25 que:

“Uma entidade deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:

- (a) A entidade tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e
- (b) Os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.” (§ 68).

O gasto (rendimento) de impostos:

“(…) relacionado com o resultado de actividades ordinárias deve ser apresentado na face da demonstração dos resultados.” (§ 70, NCRF 25).

Caso existam diferenças de câmbio em passivos ou activos por impostos estrangeiros diferidos refere a NCRF 25 que:

“A NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio, exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especificam onde tais diferenças

---

43. As bases para a apresentação de demonstrações financeiras que constam no anexo ao decreto-lei que aprovou o SNC considera a “não compensação” como um dos requisitos globais que permitem assegurar a comparabilidade quer com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da mesma entidade, quer com as demonstrações financeiras de outras entidades. Referindo a esse propósito que:

“Os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, não devem ser compensados, excepto quando tal for exigido ou permitido por uma NCRF.” (§ 2.6.1.).

Justificando tal proibição nos seguintes termos:

“É importante que os activos e passivos, e os rendimentos e gastos, sejam separadamente relatados. A compensação, quer na demonstração dos resultados, quer no balanço, excepto quando a mesma reflecta a substância da transacção ou outro acontecimento, prejudica a capacidade dos utentes em compreender as transacções, outros acontecimentos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade.” (§ 2.6.2.).

Neste parágrafo (2) são apresentados alguns situações em que é permitida compensação entre activos e passivos e entre rendimentos e gastos.



devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Concordantemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, tais diferenças podem ser classificadas como gastos (rendimentos) por impostos diferidos se essa apresentação for considerada como a mais útil para os utentes das demonstrações financeiras.” (§ 71).

## 5.2. DIVULGAÇÃO

Em anexo a NCRF 25, no que se refere aos impostos diferidos (quer sejam activos quer sejam passivos) exige que seja divulgado separadamente os principais componentes de gasto (rendimento) de impostos (§ 72). Especificando que:

“Os componentes de gasto (rendimento) de impostos devem incluir:

- (c) A quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;
- (d) A quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;
- (e) A quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferença temporária de um período anterior que seja usada para reduzir gasto de impostos correntes;
- (f) A quantia dos benefícios de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos diferidos;
- (g) Gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um activo por impostos diferidos (...); e
- (h) A quantia do gasto (rendimento) de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados de acordo com a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.” (§ 73).

De modo a se cumprir esta exigência pode esta informação ser divulgada da forma que a entidade entender como a mais compreensível<sup>44</sup> para os utentes. Subscrevemos pela forma clara como é apresentada a sugestão de Correia e outros (2011), que adaptamos para o que se refere exclusivamente para o imposto diferido:

| Gastos/rendimentos                                                                                                                                                                   | 31/12/N | 31/12/N-1 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-----------|
| Impostos diferidos                                                                                                                                                                   |         |           |
| Origem                                                                                                                                                                               |         |           |
| Reversão de diferenças temporárias                                                                                                                                                   |         |           |
| Alterações das taxas de tributação                                                                                                                                                   |         |           |
| Lançamentos de novos impostos                                                                                                                                                        |         |           |
| Benefício de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente de crédito por imposto ou de diferença temporária de um período anterior usada para reduzir gastos de impostos diferidos |         |           |
| Gastos por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, por impostos diferidos                                                            |         |           |
| Imposto relativo às alterações nas políticas contabilísticas e a erros incluídos nos resultados por não poderem ser contabilizados retrospectivamente                                |         |           |
| IMPOSTO DIFERIDO                                                                                                                                                                     |         |           |

44. A Estrutura Conceptual define a compreensibilidade nos seguintes termos:

“Uma qualidade essencial da informação proporcionada nas demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das actividades empresariais e económicas e da contabilidade e vontade de estudar a informação com razoável diligência. Porém, a informação acerca de matérias complexas, a incluir nas demonstrações financeiras dada a sua relevância para a tomada de decisões dos utentes, não deve ser excluída meramente com o fundamento de que ela possa ser demasiado difícil para a compreensão de certos utentes.” (§ 25).



Exige ainda a NCRF que:

“O que se segue deve ser também divulgado separadamente:

- (a) O imposto diferido (...) agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados ao capital próprio;
- (b) Uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico<sup>45</sup> em uma ou em ambas das seguintes formas:
  - (i) Uma reconciliação numérica entre gasto (rendimento) de impostos e o produto de lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) divulgando também a base pela qual a taxa(s) de imposto aplicável(eis) é (são) calculada(s); ou
  - (ii) Uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva<sup>46</sup> de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;
- (c) Uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;
- (d) A quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas, e créditos por impostos não usados relativamente aos quais nenhum activo por impostos diferidos seja reconhecido no balanço;
- (e) A quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente às quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos (...) <sup>47</sup>;
- (f) Com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos por impostos não usados:
  - (i) A quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;
  - (ii) A quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço;
- (g) Com respeito a operações descontinuadas, o gasto de impostos relacionado com:
  - (i) O ganho ou perda da descontinuação; e
  - (ii) O resultado das actividades ordinárias da operação descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado; e
  - (iii) A quantia consequente do imposto de rendimento dos dividendos da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras.” (§ 74).

Como se verifica as exigências de divulgação impostas por este parágrafo são exigentes.

Também neste caso Correia (2011) sugere um conjunto de quadros que vão de encontro ao aqui exigido, pelo que apresentamos algumas dessas propostas no que se refere ao imposto diferido:

45. “Ao explicar o relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico, uma entidade usa uma taxa de tributação aplicável que proporcione a informação mais significativa aos utentes das suas demonstrações financeiras. Muitas vezes, a taxa mais significativa é a taxa doméstica interna de impostos do país em que a entidade está domiciliada, agregando a taxa aplicada de impostos nacionais com as taxas aplicadas de quaisquer impostos locais que sejam calculados num nível substancialmente semelhante de lucro tributável (perda fiscal). Porém, para uma entidade que opere em várias jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas em que se use a taxa interna em cada jurisdição individual.” (§ 78, NCRF 25).

46. “A taxa efectiva média é o gasto (rendimento) de impostos dividido pelo lucro contabilístico.” (§ 79, NCRF 25).

47. “Seria muitas vezes impraticável calcular a quantia de passivos não reconhecidos por impostos diferidos provenientes de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (ver parágrafo 36). Por isso, esta Norma exige que uma entidade divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as entidades são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.” (§ 80, NCRF 25).

Deve-se ainda atender a:

“A uma entidade que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 76 pode também ser-lhe pedido que proporcione divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos. Em tais casos, considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 76. Por exemplo, pode ser exigido a uma entidade que divulgue a quantia agregada de diferenças temporárias associada a investimentos em subsidiárias relativamente aos quais não foram reconhecidos quaisquer passivos por impostos diferidos (ver parágrafo 74 (e)). Se for impraticável calcular as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidos (ver parágrafo 80) podem existir quantias de potenciais consequências do imposto sobre o rendimento de dividendos não determináveis praticamente relacionados com estas subsidiárias.” (§ 83, NCRF 25).



| Itens debitados/creditados ao capital próprio                                                                                                    | Imposto diferido |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Alteração na quantia escriturada do activo fixo tangível ou activo intangível ou propriedades de investimento mensuradas pelo método do custo    |                  |
| Ajustamento no saldo de abertura de resultados transitados resultante de uma alteração na política contabilística                                |                  |
| Diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade estrangeira de uma unidade operacional estrangeira |                  |
| <b>TOTAL</b>                                                                                                                                     |                  |

| Reconciliação da taxa efectiva de imposto                                                     |         |   |           |   |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---|-----------|---|
| Resultado antes de imposto                                                                    | 31/12/n |   | 31/12/n-1 |   |
| Imposto calculado à taxa de imposto aplicável em Portugal                                     | %       | € | %         | € |
| Efeito fiscal gerado por:                                                                     |         |   |           |   |
| Diferença de taxa de imposto aplicável noutros países                                         | %       | € | %         | € |
| Resultados não tributados ou não recuperáveis                                                 | %       | € | %         | € |
| Custos não dedutíveis e benefícios fiscais                                                    | %       | € | %         | € |
| Insuficiência (excesso) de estimativa do período anterior                                     | %       | € | %         | € |
| Alteração da base recuperável de prejuízos e de diferenças temporárias de períodos anteriores | %       | € | %         | € |
| Resultados sujeitos a tributação autónoma e outras formas de tributação                       | %       | € | %         | € |
| Resultado sobre o rendimento do período                                                       | %       | € | %         | € |

Segundo a NCRF:

“Uma entidade deve divulgar a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:

- (a) A utilização do activo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e
- (b) A entidade tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com que se relaciona o activo por impostos diferidos.” (§ 75).

Exige ainda a NCRF que:

“Uma entidade deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a entidade deve divulgar as quantias das potenciais consequências do imposto de rendimento praticamente determináveis e se existem ou não quaisquer potenciais consequências no imposto de rendimento não praticamente determináveis.” (§ 76)<sup>48</sup>.

48. “O parágrafo 76 exige que uma entidade divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma entidade divulga as características importantes dos sistemas do imposto de rendimento e os factores que afectarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto sobre rendimento.” (§ 81).

A NCRF refere ainda que:

“Não seria algumas vezes praticável calcular a quantia total das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos a accionistas. Pode ser o caso, por exemplo, em que uma entidade tenha um grande número de subsidiárias estrangeiras. Contudo, mesmo em tais circunstâncias, podem ser facilmente determináveis algumas parcelas da quantia total. Por exemplo, num grupo consolidado, uma empresa -mãe e algumas das suas subsidiárias podem ter pago impostos sobre o rendimento a uma taxa mais alta sobre os lucros não distribuídos e estar ciente da quantia que seria restituída no pagamento de dividendos futuros aos accionistas a partir dos lucros retidos consolidados. Neste caso, é divulgada a quantia restituível. Se aplicável, a entidade divulga também que existem potenciais consequências do imposto sobre o rendimento não praticamente determináveis. Nas demonstrações financeiras individuais da empresa -mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona -se com os resultados transitados da empresa -mãe. “ (§ 82).



Igualmente neste caso entendemos que a proposta de Correia (2011) satisfaz a característica da compreensibilidade constante da Estrutura Conceptual:

| Dividendos                       | Dividendos distribuídos | Passivo por imposto diferido | Obs. |
|----------------------------------|-------------------------|------------------------------|------|
| Entidade A                       |                         |                              | (A)  |
| Entidade B                       |                         |                              | (B)  |
| ...                              |                         |                              |      |
| TOTAL                            |                         |                              |      |
| Observações<br>(A)<br>(B)<br>... |                         |                              |      |

Exige a NCRF ainda que:

“Uma entidade divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes relacionados com impostos de acordo com a NCRF 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Podem surgir passivos contingentes e activos contingentes a partir, por exemplo, de desentendimentos não resolvidos com as autoridades fiscais. Semelhantemente, quando alterações nas taxas de impostos ou de leis fiscais sejam decretadas ou anunciadas após a data do balanço, uma entidade divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a NCRF 24 – Acontecimentos Após e Data do Balanço).” (§ 84).

As divulgações como podemos verificar são relativas extensas mas como a própria norma justifica: “As divulgações exigidas (...) faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam se o relacionamento entre os gasto (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico é não usual e compreendam os factores significativos que podem afectar esse relacionamento no futuro. O relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico pode ser afectado por factores tais como rédito que seja isento de tributação, gastos que não sejam dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal), o efeito de perdas fiscais e o efeito de taxas de tributação estrangeiras.” (§ 77).

Estas divulgações podem ser apresentadas em quadros, dos quais apresentamos algumas sugestões, ou em texto. Naturalmente que haverá informação que não será tão fácil divulgar em quadro, particularmente a relativa a informação de carácter mais qualitativo, nestes casos deverá ser feita em texto.



## **BIBLIOGRAFIA**

PAIS, Cláudio (2000): Impostos sobre os Lucros: A contabilização dos impostos

CORREIA, Luísa; MATOS, Sónia e MARTINS, Rui (2011): Anexo em SNC – Guia Prático, Vida Económica, 2.<sup>a</sup> edição.

Legislação contabilística e fiscal em vigor.