

Impostos diferidos (II)

Por Maria Manuela V. Reynolds de Melo

A segunda parte deste trabalho continua a análise à NIC 12 e à DC 28, agora numa perspectiva mais prática e conclui que o POC trata a polémica dos impostos sobre o rendimento segundo o chamado método do imposto a pagar, o que não permite, em elevado número de situações, obter a imagem verdadeira e apropriada.



Tal como ficou definido na primeira parte deste trabalho, publicado na revista «TOC» n.º 99, apresentam-se, de seguida, exemplos sobre a contabilização de impostos correntes e diferidos. Os exercícios foram retirados da própria DC 28 com ligeiras alterações, actualizados pela legislação actual, com a excepção do exercício 6.

Exercício n.º 1

A empresa Betoven, Lda., dedica-se ao ramo de tratamento e reciclagem de resíduos perigosos. A sede situa-se em Lisboa. Durante o exercício de 2007 a empresa exerceu a sua actividade sem problemas, ganhou quota de mercado e conseguiu obter resultados positivos antes de impostos no valor de 100 mil euros, mas para obter esse resultado teve que realizar as seguintes despesas:

Ajudas de custo sem o mapa de controlo da deslocação e sem o débito a clientes	15 000
Despesas de representação	10 000
Despesas de conservação e reparação com viaturas ligeiras	5 000
Seguros de viaturas ligeiras	500
Imposto rodoviário de viaturas ligeiras	35
Amortizações de viaturas ligeiras	1 500
Total	32 035

A taxa de IRC é de 25 por cento e a derrama na região de Lisboa situava-se em 1,5 por cento sobre o lucro tributável (Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro e Ofício-Circulado n.º 20 130, de 2008.03.27, da Direcção-Geral dos Impostos). Pretende-se o cálculo do imposto corrente do exercício de 2007 e a sua respectiva contabilização.

Resolução: O imposto corrente deve ser calculado a partir do resultado antes de impostos e tendo em conta o regime fiscal aplicável ao respectivo exercício.

Ao resultado contabilístico antes de impostos deve acrescentar-se os 15 mil euros das despesas com ajudas de custos e o lucro tributável fica em (100 000 + 15 000 = 115 000). Como não existem prejuízos reportáveis nem benefícios fiscais aplicáveis, o lucro tributável coincide com a matéria colectável.

Cálculo da tributação autónoma:

Soma-se as ajudas de custo com as despesas de representação com todas as despesas que a empresa teve com viaturas ligeiras e multiplica-se por 5 por cento. Portanto:

$$15\,000 + 10\,000 + 5\,000 + 500 + 35 + 1\,500 = 32\,035$$

$$32\,035 \times 0,05 = 1\,601,75 \text{ de tributação autónoma}$$

Nota: neste caso não existe diferenças entre o lucro tributável e a matéria colectável.

Cálculo do imposto corrente

IRC (matéria colectável x 25%)	115 000 x 0,25 = 28 750
Derrama (lucro tributável x 1,5%)	115 000 x 0,015 = 1 725
Tributação autónoma	1 601,75
Total do imposto a pagar	32 076,75

Revelação contabilística do imposto a pagar

Contas	Exercício de 2003	
	Débito	Crédito
861 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto corrente	32 076,75	
2411 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento – Imposto corrente		32 076,75

Exercício n.º 2

No tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, a sociedade "XPTO, SA" utilizou, até ao fim do exercício t0, o método a pagar, pretendendo passar a efectuar o reconhecimento dos impostos diferidos a partir do exercício t1.

Antes do período t1, procedeu a uma reavaliação do imobilizado legalmente prevista com efeitos fiscais, baseada no recurso a coeficientes de desvalorização monetária.

Os montantes da reserva assim criados que ainda não estavam realizados eram os seguintes:

31.12.t0	100 000 euros
31.12.t1	90 000 euros
31.12.t2	82 500 euros

Resultados antes de impostos apurados nos exercícios t1 e t2:

t1	50 000 euros
t2	25 000 euros

Taxas dos impostos sobre o rendimento aplicáveis nos exercícios t1 e t2:

IRC	25%
Derrama	1,5%

a) Pede-se o cálculo e contabilização dos impostos correntes e diferidos.

As amortizações de bens reavaliados apenas são aceites 60 por cento das praticadas sobre os acréscimos de valor decorrente da reavaliação (por se tratar de reavaliação legal com efeitos fiscais). Portanto, deve acrescer-se os restantes 40 por cento.

De acordo com os dados, presume-se, atendendo às parcelas da reserva de reavaliação que se encontravam realizadas no fim de cada um dos exercícios, que os aumentos das amortizações ou reintegrações resultantes da reavaliação foram os seguintes (em euros):

t1	$100\ 000 - 90\ 000 = 10\ 000$
t2	$90\ 000 - 82\ 500 = 7\ 500$

Sendo assim, há que proceder aos seguintes acréscimos aos lucros contabilísticos dos dois exercícios em apreço:

t1	$10\ 000 \times 40\% = 4\ 000$
t2	$7\ 500 \times 40\% = 3\ 000$

Estamos já em condições de apurarmos os lucros tributáveis dos exercícios t1 e t2 (valores em euros):

Podemos, agora, calcular o imposto corrente dos exercícios t1 e t2, nos termos seguintes:

Descrição	t1	t2
Resultado antes de impostos (RAI) (A)	50 000	25 000
A acrescentar:		
40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação	4 000	3 000
(B)	4 000	3 000
A deduzir		
(C)	0	0
LUCRO TRIBUTÁVEL = (A) + (B) - (C)	54 000	28 000

Descrição	t1	t2
Colecta do IRC (25% da matéria colectável)	13 500	7 000
Derrama (1,5% do lucro tributável)	810	420
	14 310	7 420
Tributação autónoma Imposto corrente	14 310	7 420

Revelação contabilística dos impostos correntes e diferidos

CONTAS	t1		t2	
	D	C	D	C
861 – Imposto sobre o rendimento do exercício Imposto corrente	14 310		7 420	
2411 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento – Imposto corrente		14 310		7 420

No início do exercício t1, há que proceder ao registo do imposto diferido correspondente à fracção da reserva de reavaliação não relevante para efeitos fiscais.

Dado que a reserva de reavaliação ainda não realizada nessa data é de 100 mil euros, o imposto diferido será de:

$(25\% + 1,5\%) \times 40\% \times 100\ 000 = 10\ 600$ euros
(IRC + Derrama) x diferença temporária = montante do imposto diferido, porque neste caso o lucro tributável é igual a matéria colectável.



Os registos contabilísticos a efectuar serão os seguintes:
No fim do exercício t1, as questões que envolvem impostos diferidos dizem respeito à:

Contas	Débito	Crédito
5612 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º 31/98 – Impostos diferidos relativos à reavaliação	10 600	
2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento diferido – Passivos por impostos diferidos		10 600

a) Reavaliação do imobilizado – tratamento da parcela realizada no exercício;
 $26,5\% \times 40\% \times (100\ 000 - 90\ 000) = 1\ 060$,
 correspondente a amortização não aceite fiscalmente, realizada através do uso.
 $100\ 000 - 90\ 000 = 10\ 000$ amortização.
 Há que proceder à regularização da conta em 1 060 referente ao imposto diferido, e 10 mil referente a depreciação realizada através do uso.
 Quanto à reavaliação, há que fazer os seguintes registos:

Contas	Débito	Crédito
2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos impostos sobre o rendimento diferido – Passivos por impostos diferidos	1 060	
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido		1 060
59 – Resultados transitados		
5612 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º 31/98 – Impostos diferidos relativos à reavaliação	1 060	1 060
5611 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º 31/98 Reserva de reavaliação antes de impostos	10 000	
59 – Resultados transitados		10 000

Depois de efectuados todos estes registos, o imposto sobre o rendimento do exercício será obtido como segue:

Conta 861		14 310
Conta 862 Reavaliação	(1 060)	
Conta 86		13 250

Se fizermos o RAI de $54\ 000 \times (1,5\% + 25\%) = 13\ 250$, ou seja, o imposto reflectido na conta

86 - Imposto sobre o rendimento do exercício, diz respeito unicamente ao exercício de t1, pois ignora a diferença temporária dos 40 por cento das amortizações dos bens reavaliados.

Por seu turno, as contas de activos e passivos por imposto diferido terão em 31.12.t1 os seguintes saldos:

Conta 2761 Activo	– Provisão		0
Conta 2762 Passivo	– Reserva de reavaliação – Anterior Revertida no exercício	(10 600) <u>1 060</u> (9 540)	(9 540)
	Total da conta 276		(9 540)

Passemos ao exercício t2, em que se impõem registos respeitantes à:

Reversão da diferença temporária relativa à parcela da reserva de reavaliação realizada no exercício;
 $26,5\% \times 3\ 000 = 795$ euros, correspondente a amortização não aceite fiscalmente, realizada através do uso.

$90\ 000 - 82\ 500 = 7\ 500$ amortização $7\ 500 \times 40\% = 3\ 000$

Há que proceder a regularização da conta em 1 056 referente ao imposto diferido e 7 500 referente a depreciação realizada através do uso.

O imposto sobre o rendimento do exercício t2 será, então, obtido como segue:

Contas	Débito	Crédito
2762 – Acréscimos e diferimentos – activos e passivos por impostos sobre o rendimento diferido – passivos por impostos diferidos	795	
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – imposto diferido		795
59 – Resultados transitados	795	
5612 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º 31/98 – Impostos diferidos relativos à reavaliação		795
5611 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º 31/98 – Reservas de reavaliação antes de impostos	7 500	
59 – Resultados transitados		7 500

Conta 861		7 420
Conta 862 – Reservas de reavaliação	(795)	
		<u>(795)</u>
Saldo da conta 86		6 625

Como podemos verificar também em t2, se multiplicarmos o RAI pelo imposto, ou seja, se ignorarmos o acréscimo de 40 por cento das amortizações, temos o valor do imposto reflectido na conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício (25 000 x 0,265 = 6 625).

Quanto às contas de activos e passivos por impostos diferidos, terão em 31.12.t2 os seguintes saldos:

Conta 2761			
Activo			
Conta 2762	– Reserva de reavaliação - Anterior	(9 540)	
Passivo	Revertida no exercício	<u>795</u>	
		(8 745)	
	Total da conta 276		(8 745)

Exercício n.º 3

A empresa de construção civil Obras Casa Preadada, SA, respeitantes aos exercícios t1 e t2 teve a seguinte actividade:

- Existia um contrato em curso no final do exercício t1, iniciado nesse exercício, que veio a ser concluído em t2.

- RAI de t1 e t2 foi os seguintes respectivamente 54 mil e 25 mil euros.

Nos contratos de construção, é utilizado o método da percentagem de acabamento.

O valor do contrato era de 500 mil euros, dispondo-se ainda dos seguintes dados (em euros):

Descrição	Exercício t1	Exercício t2
Custos incorridos	150 000	225 000
Facturação	175 000	325 000
Custos estimados para completar a obra	225 000	-----

Pede-se o cálculo e a contabilização dos impostos diferidos.

No contrato de construção, o critério válido de um ponto de vista fiscal não coincide com o que é aplicado na contabilidade, pois verifica-se que a percentagem de facturação é inferior à percentagem de acabamento. É esta que conta para fins contabilísticos, sendo relevante para efeitos fiscais a menor das percentagens, que no caso é a da facturação.

Sendo assim, teremos os seguintes cálculos (valores em euros):

Percentagem de acabamento:	$150\ 000 / (150\ 000 + 225\ 000) = 40\%$
Percentagem de facturação:	$175\ 000 / 500\ 000 = 35\%$

Directriz Contabilística n.º 3 (ponto 4)

Entende-se como grau de acabamento a relação entre os custos incorridos até a data e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra (ponto 3).

De acordo com o método de percentagem de acabamento, os proveitos são reconhecidos à medida que a obra contratada progride. Atribui-se, assim, a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento, mediante o balanceamento dos proveitos respectivos com os custos inerentes.

Contabilisticamente, atendendo ao disposto na Directriz Contabilística n.º 3, o lucro apurado na obra será de 50 mil euros, correspondendo a:

Proveitos:	$40\% \times 500\ 000$	200 000
Custos:	$40\% \times (150\ 000 + 225\ 000)$	150 000
	Lucro contabilístico	50 000

(Circular n.º 5/90, da DGCI)

Em termos fiscais, como releva a percentagem de facturação, que é inferior à percentagem de acabamento, o lucro a considerar será apenas de 43 750 euros, obtido como segue:

Proveitos:	Facturação	175 000
Custos:	$35\% \times (150\ 000 + 225\ 000)$	131 250
	Lucro fiscal	43 750

Lucro contabilístico	50 000
Lucro fiscal	43 750
Diferença	6 250

Haverá, pois, que deduzir 6 250 euros ao lucro antes de impostos, com vista ao apuramento do lucro tributável do exercício t1, acrescentando verba idêntica em relação ao exercício t2.

Contrato de construção – diferença temporária nascida no exercício por força da diferença entre o critério contabilístico e o critério fiscal.

Como neste caso o lucro tributável e a matéria colectável coincidem porque não existem prejuízos fiscais a serem deduzidos nem benefícios fiscais. Então podemos somar a taxa de IRC com a taxa da derrama 25% + 1,5%, dando 26,5%. $26,5\% \times (50\ 000 - 43\ 750) = 1\ 656,25$. Os 6 250 euros são dedutíveis agora, mas no exercício seguinte são acrescidos e tributados, originando um passivo por imposto diferido.

Estamos já em condições de apurar os lucros tributáveis dos exercícios t1 e t2 (valores em euros):

Descrição	t1	t2
Resultado antes de impostos (RAI) (A)	50 000	25 000
A acrescentar:		6 250
(B)	50 000	31 250
A deduzir	6 250	
(C)	0	0
LUCRO TRIBUTÁVEL = (A) + (B) – (C)	43 750	31 250
Taxa de imposto Colecta	25%	25%
Deduções à colecta	10 937,50	7 812,50
Impostos correntes (Derrama 1,5% sobre o lucro tributável = 656,25)	11 593,75	8 281,25

Relativamente ao contrato de construção, teremos em t1:

Contas	Débito	Crédito
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido	1 656,25	
2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido		1 656,25
– Passivos por imposto diferido		

A conta 86 - Impostos sobre o rendimento do exercício t1 reflecte o imposto sem a dedução da diferença temporária, ou seja, $11\ 593,75 + 1\ 656,25 = 13\ 250$. Calculando de outra forma: $50\ 000 \times 26,5\% = 13\ 250$, os 50 000 é o RAI, não sofrendo a dedução dos 6 250.

Passemos ao exercício t2, em que se impõem registos respeitantes à reversão da diferença relativa ao contrato de construção: $(50\ 000 - 43\ 750) \times 26,5\% = 1\ 656,25$

Contas	Débito	Crédito
2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por impostos sobre o rendimento diferido – Passivos por impostos diferido	1 656,25	
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferidos		1 656,25

A conta 86 – Impostos sobre o rendimento do Exercício t2 reflecte o imposto sem o acréscimo da diferença temporária, ou seja, $8\ 281,25 - 1\ 656,25 = 6\ 625$. Calculando de outra forma $25\ 000 \times 26,5\% = 6\ 625$, os 25 000 é o RAI, não sofrendo o acréscimo dos 6 250.

Exercício n.º 4

- Em 31.12.t1, a sociedade Sport, SA constituiu uma provisão para cobranças duvidosas com referência a um crédito que se achava em mora desde Março desse ano, no montante de 11 700 euros.

- RAI de t1 e t2 foram respectivamente 54 mil e 25 mil euros.

Para efeitos fiscais apenas são aceites como custos 25 por cento dessa provisão no exercício t1, sendo aceites mais 50 por cento da mesma no fim do exercício t2 (artigo 35.º n.º 2 al. a) do CIRC).

Na provisão para cobranças duvidosas, foi excedido o limite fiscal em t1, pelo que há que acrescentar ao lucro contabilístico a seguinte quantia de 8 775 euros.

$11\ 700 \times 75\% = 8\ 775$ a acrescentar

$11\ 700 \times 25\% = 2\ 925$ aceite fiscalmente

No exercício t2, deve deduzir-se a quantia correspondente ao aumento do limite fiscal da provisão, que passa de 25 para 75 por cento do montante do crédito.

Assim, haverá que deduzir ao lucro contabilístico 5 850 euros:

$2\ 925 \times 2 = 5\ 850$ euros, pois do montante acrescido em t1 no valor de 8 775 euros, 5 850 em t2 é aceite fiscalmente.

Assim, temos uma diferença temporal dedutível em t2, enquanto em t1 tínhamos uma diferença temporal tributável.

Estamos já em condições de apurar os lucros tributáveis dos exercícios t1 e t2 (valores em euros):

Descrição	T1	t2
Resultado antes de impostos (RAI) (A)	50 000	25 000
A acrescentar:	8 775	
(B)	58 775	25 000
A deduzir		5 850
(C)	0	0
LUCRO TRIBUTÁVEL = (A) + (B) - (C)	58 775	19 150
Taxa de imposto	25%	25%
Colecta	14 693,75	4 787,50
Deduções à colecta	0	0
Impostos correntes	15 575,38	5 074,75

Provisão para cobranças duvidosas – parte não aceite fiscalmente no exercício.

$26,5\% \times 8\,775 = 2\,325,38$ mas que nos exercícios seguintes é dedutível, origina um activo por impostos diferidos.

No tocante à provisão não aceite fiscalmente, o registo a efectuar em t1 será o seguinte:

Contas	Débito	Crédito
2761 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Activos por imposto diferido	2 325,38	
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido		2 325,38

O saldo da conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício t1 é de $(15\,575,38 - 2\,325,38 = 13\,250)$. 13 250 reflecte o imposto correspondente ao exercício t1 sem a diferença temporária, pois se fizermos $50\,000 \times 0,265 = 13\,250$.

Passemos ao exercício t2, em que se impõem registos respeitantes à reversão da parte da diferença associada à provisão, pela aceitação no exercício de parte dessa provisão que não foi aceite fiscalmente em t1;

$5\,850 \times 26,5\% = 1\,550,25$

Contas	Débito	Crédito
862 - Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido	1 550,25	
2761 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por impostos sobre o rendimento diferido – activos por impostos diferidos		1 550,25

O saldo da conta 86 - Imposto sobre o rendimento do exercício t2 é de $(5\,074,75 + 1\,550,25 = 6\,625)$. 6 625 reflecte o imposto correspondente ao exercício t2 sem a diferença temporária, pois se fizermos $25\,000 \times 0,265 = 6\,625$.

O imposto do exercício é contabilizado como um gasto, respeitando o princípio da especialização ou do acréscimo. O imposto é contabilizado no exercício a que diz respeito independentemente do seu pagamento ou recebimento.

Exercício n.º 5

A empresa CompraVenda, SA teve a seguinte actividade:

- Foi vendida em t2, por 10 mil euros, uma máquina adquirida três anos antes por 20 mil euros e que vinha sendo amortizada à taxa de 25 por cento. O coeficiente de desvalorização monetária aplicável na determinação da mais-valia fiscal é de 1,05. O valor de realização irá ser reinvestido na aquisição de outros bens do imobilizado corpóreo, no prazo fiscalmente exigido.

- RAI de t2 foi de 25 mil euros.

Pretende-se a contabilização dos impostos diferidos. Quanto à venda de um bem do imobilizado corpóreo, impõe-se a determinação da mais-valia contabilística (MVC) e da mais-valia fiscal (MVF).

Quanto à primeira, teremos:

$MVC = 10\,000 - (20\,000 - 75\% \times 20\,000) = 5\,000$

Amortização acumulada de três anos à taxa de 25% = $75\% \times 20\,000$

$MVF = 10\,000 - (20\,000 - 75\% \times 20\,000) \times 1,05 = 4\,750$

Partindo do princípio (supondo) de que, em caso de reinvestimento do valor de realização a mais-valia fiscal é tributada em cinco anos, em partes iguais, com início no exercício da alienação, haverá que crescer ao lucro contabilístico do exercício t2 a quantia correspondente a 1/5 de 4 750, ou seja, 950 euros.

Estamos já em condições de apurar o lucro tributável do exercício t2 (valores em euros):



Descrição	t2
Resultado antes de impostos (RAI) (A)	25 000
A acrescer: (mais-valia fiscal)	950
(B)	25 950
A deduzir: (Mais-valias contabilísticas)	5 000
(C)	0
LUCRO TRIBUTÁVEL = (A) + (B) - (C)	20 950
Taxa de imposto	25%
Colecta	5 237,50
Deduções à colecta	0
Impostos correntes	5 551,75

Passemos ao exercício t2, em que se impõem registos respeitantes à diferença temporária relativa à mais-valia do immobilizado corpóreo que apenas irá ser tributada nos exercícios seguintes:
 $1/5 \times 4\,750 = 950$
 $26,5\% \times (4\,750 - 950) = 1\,007$

Contas	Débito	Crédito
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido		
2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por Impostos sobre o rendimento diferido – Passivos por Impostos diferido	1 007	1 007

O saldo da conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício t2 fica em 6 558,75. Diz respeito ao imposto unicamente de t2. Como a diferença temporária é de $(4\,750 - 950 = 3\,800)$, se acrescermos aos 20 950 os 3 800, irá ser $24\,750 \times 0,265 = 6\,558,75$. Portanto, está comprovado que este imposto diz respeito unicamente ao exercício t2. Nos exercícios seguintes iremos crescer 950. Em cada exercício seguinte até esgotar os 3 800, como também iremos limpar da conta 2762 – Passivos por impostos diferidos a quantia de 251,75 até esgotar os 1 007 euros. Os 251,75 euros é o resultado dos $950 \times 0,265$.

Exercício n.º 6

A empresa Boavontade, SA faz um donativo de 12 500 euros à Santa Casa da Misericórdia, para

ajudar exclusivamente as crianças com problemas sociais. Nesse exercício a empresa teve um resultado contabilístico de 4 500 euros antes de impostos. Está previsto continuar a ter lucros. Esta empresa tem um historial de resultados fiscais positivos, sem no entanto fazer acréscimos ao resultado contabilístico. Suponhamos que em “n+1” a empresa tem um RAI (Resultado antes de imposto) de 1 824 euros. Pretende-se a contabilização dos impostos sobre lucros.

O Estatuto do Mecenato, artigo 1.º alínea 3) diz que os donativos concedidos, ainda que personalizados, são considerados custos em valor correspondente a 140 por cento do respectivo total, quando se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social.

Lucro tributável e impostos correntes		
	N	N + 1
Lucro antes de impostos	4 500	
A deduzir		1 824
Majoração de donativos $(12\,500 \times 0,4)$	5 000	
Prejuízo fiscal/lucro tributável	-500	1 824
Prejuízos fiscais dedutíveis		-500
Matéria colectável	0	1 324
Taxa de imposto	25%	25%
Colecta		331
Deduções à colecta		0
Impostos correntes (Derrama 1,5% sobre o lucro tributável = $27,36$)		358,36

Contabilização dos impostos diferidos no ano n:

Contas	Débito	Crédito
2761 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Activos por imposto diferido – Activos por prejuízos fiscais	125	
862 - Imposto sobre o rendimento do exercício - imposto diferido - prejuízo fiscal $(500 \times 0,25)$		125

Na conta 86 – Imposto sobre o rendimento do exercício reflecte o crédito de imposto referente ao exercício n, na conta 27 - Acréscimos e diferimentos reflecte o direito a esse crédito como um activo.

Utilização do activo por impostos diferidos em n+1:

to, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Contas	Débito	Crédito
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício - Imposto diferido – Prejuízo fiscal (500 x 0,25) 2761 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Activos por imposto diferido – Activos por prejuízos fiscais	125	125

Contabilização dos impostos sobre os lucros (ano n+1)		
	Débito	Crédito
86 – Impostos sobre o rendimento do exercício 861– Custos de impostos correntes 24 – Estado e outros entes públicos 241– Impostos sobre o rendimento 2413 – Imposto corrente estimado	358,36	358,36
Saldo da conta 86 – Impostos sobre o rendimento do exercício – Impostos correntes – Impostos diferidos	483,36 358,36 125	

Como podemos verificar o saldo da conta 86 - Impostos sobre o rendimento do exercício reflecte exactamente o imposto do exercício n+1, sem a dedução do prejuízo fiscal. No valor a pagar é que está reflectido os 125 euros correspondentes a dedução do prejuízo fiscal dedutível. O imposto é visto como um gasto, o qual deve ser contabilizado no exercício a que diz respeito,

Se fizermos $1\ 824 \text{ euros} \times (1,5\% + 25\%) = 483,36 \text{ euros}$.

Quadro n.º 8 - Mapa comparativo da IAS 12 com a Directriz Contabilística n.º 28 (Elaboração própria – Conteúdo tirado das normas, ideia retirada do artigo sobre «Impostos diferidos», de Jorge Silva, publicado no livro da APECA)

Quadro n.º 8 - Mapa comparativo da IAS 12 com a Directriz Contabilística n.º 28		
	IAS 12	DC N.º 28
Reconhecimento	<ul style="list-style-type: none"> – Exige o reconhecimento dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias tributáveis independentemente da sua natureza e prazo de reversão (excepções previstas nos capítulos 15 e 39). – Exige que os activos por impostos diferidos sejam reconhecidos quando for provável que venham a existir lucros tributáveis contra os quais o activo por imposto diferido possa ser utilizado (excepções previstas no capítulo 24). 	<ul style="list-style-type: none"> – Exige o reconhecimento dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias tributáveis independentemente da sua natureza e prazo de reversão (excepções previstas no capítulo dos reconhecimentos) – Exige que os activos por impostos diferidos sejam reconhecidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, desde que se espere que venham a existir lucros fiscais no futuro que possibilitem a recuperação dessas diferenças (excepções previstas no capítulo dos reconhecimentos)
Mensuração	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 tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço (parágrafo 47).	Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados utilizando as taxas de tributação que tenham sido aprovadas para os períodos em que se prevê que venham a reverter as respectivas diferenças temporárias. Esses activos e passivos devem ser ajustados sempre que existam alterações nas taxas de tributação do rendimento ou em outros aspectos da legislação fiscal. (capítulo da mensuração)



Quadro n.º 8 - Mapa comparativo da IAS 12 com a Directriz Contabilística n.º 28

	IAS 12	DC N.º 28
Mensuração	Os saldos de activos e passivos por impostos diferidos calculam-se aplicando a taxa de tributação ao montante da diferença temporária.	Os saldos de activos e passivos por impostos diferidos calculam-se aplicando a taxa de tributação ao montante da diferença temporária.
Tratamento contabilístico	– Deve ser consistente com a contabilização da transacção ou do próprio evento que lhes dão origem (capítulo 57)	– Deve ser coerente com o registo das operações que lhe estão subjacentes, afectando por consequência, consoante as situações, os resultados ou outras contas de capitais próprios, assim como as correspondentes contas de activo e passivo (capítulo tratamento contabilístico)

(Elaboração própria – Conteúdo tirado das normas, ideia retirada do artigo sobre «Impostos diferidos», de Jorge Silva, publicado no livro da APECA)

Segundo João Rodrigues, não existem diferenças significativas entre a IAS 12 e a DC 28, com excepção do reconhecimento de impostos diferidos relativamente à reavaliação de activos não depreciáveis, assunto abrangido pela SIC 21 e omissa na DC 28. Os aspectos tratados na SIC 25 «Alterações na situação fiscal de uma empresa ou dos seus accionistas», estão omissos na DC 28. Os demais aspectos a referir são:

- Ø Segundo a IAS 12, quando o balanço distingue os activos e passivos correntes dos não correntes, os activos e passivos por impostos diferidos não devem ser classificados como activos ou passivos correntes.
- Ø A apresentação requerida pela DC 28 tem subjacente o modelo de balanço do POC, integrando os activos e passivos por impostos diferidos nos acréscimos e diferimentos, e estes não estão evidenciados os que são de curto e os que são de longo prazo.

«Relativamente aos impostos sobre lucros, o principal efeito nas demonstrações financeiras decorrentes da adopção das IFRS em Portugal poderá ser o tratamento dispensado à reavaliação de activos não depreciáveis,

que, de acordo com a SIC 21 devem originar impostos diferidos, sendo a DC 28 omissa relativamente a este assunto. A existência ou não de efeitos depende da prática seguida, uma vez que existem empresas

Comparação entre a NIC 12, a Directriz Contabilística 28 e a resolução da norma de valorização décima sexta do Plano de Contabilidade Geral Espanhol

Quadro n.º 9 – Mapa comparativo da IAS 12/DC 28 com a resolução 16.^a

	IAS 12/DC 28	RESOLUÇÃO 16. ^a
Diferenças temporárias	É um conceito muito amplo que inclui diferenças tempestivas e temporárias e podem ser tributáveis ou dedutíveis. Necessita de elaborar balancetes fiscais e contabilísticos para apurar as diferenças entre eles (quer no activo quer no passivo). Mais complexo e mais difícil de compreensão.	É um conceito mais limitado, pois se limita a considerar as diferenças resultantes entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal (Tempestivas). Não necessita de elaborar balancetes fiscais, pois não considera as diferenças resultantes entre os valores escriturados quer no activo quer no passivo e as suas bases tributárias. Mais simples e fácil de compreensão, mais intuitiva.



Comparação entre a NIC 12, a Directriz Contabilística 28 e a resolução da norma de valorização décima sexta do Plano de Contabilidade Geral Espanhol

Quadro n.º 9 – Mapa comparativo da IAS 12/DC 28 com a resolução 16.^a

	IAS 12/DC 28	RESOLUÇÃO 16. ^a
Reconhecimento Passivos por impostos diferidos	Deve ser contabilizado para todas as diferenças temporárias tributáveis. Com excepções.	Devem ser sempre contabilizados sem excepções. Pelo princípio da prudência. Sem excepções.
Reconhecimento Activos por impostos diferidos	Para todas as diferenças temporárias e dedutíveis até ao ponto em que seja provável que o lucro tributável estará disponível contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada (com excepções). Não coloca limites de prazos fiscais para o seu reconhecimento.	Só serão escriturados quando uma previsão razoável sobre a evolução da empresa, em que esta indique que os activos escriturados poderão ser objecto de recuperação futura, desde que não superem o prazo fiscalmente aceite, excepto se: 1) o valor dos passivos por impostos diferido seja igual ou superior ao valor dos activos por impostos diferidos 2) o prazo de expiração dos passivos por impostos diferidos, seja igual ao de os activos por impostos diferidos
Mensuração	Os saldos de activos e passivos por impostos diferidos, calculam-se aplicando a taxa de tributação ao montante da diferença temporária, quer resultantes das diferenças temporárias tempestivas quer resultantes das diferenças entre os valores escriturados e as suas bases fiscais, quer nos activos quer nos passivos	O seu valor virá determinado pela aplicação da taxa de imposto sobre a diferença para cada operação entre o resultado fiscal e o resultado contabilístico antes de impostos que reverte em períodos futuros. Mais limitado.
Compensação	É permitida a compensação de activos e passivos por impostos diferidos se a empresa preencher determinados requisitos.	Não está permitido a compensação de activos e passivos por impostos diferidos.
Contabilização dos activos e passivos por impostos diferidos	O tratamento contabilístico dos impostos diferidos deve ser em conformidade com o registo das operações que lhe estão subjacentes, afectando por consequência, consoante as situações, os resultados (DR), ou outras contas de capitais próprios (Balanco), assim como as correspondentes contas de activos e passivos. Não faz distinção quanto ao prazo, se é a curto, médio ou a longo prazo.	Contabiliza sempre em contas da demonstração de resultados, a sua contrapartida é no activo ou no passivo, ambos sendo diferenciados quanto ao prazo, se é a curto, médio ou a longo prazo. Esta norma não engloba contas de capital próprio na contabilização dos impostos diferidos.

(Elaboração própria – conteúdo retirado das próprias normas)

portuguesas que já seguem a SIC 21 enquanto outras não a seguem.» (Rodrigues, João)

Conclusão

Deve evidenciar-se que o nosso Plano Oficial de Contabilidade, mais conhecido como POC, trata a polémica dos impostos sobre o rendimento segundo o chamado método do imposto a pagar, ou seja, só é contabilizado o imposto sobre lucros que vai entrar em contas a pagar cinco meses após o encerramento do exercício.

A utilização do método do imposto a pagar não permite, em elevado número de situações, que se consiga a já referida imagem verdadeira e apropriada (imagem fiel). Neste método não são seguidos os seguintes princípios:

- Acréscimo;
- Correlação entre custos e proveitos;
- Prudência;

Não se reflectem os impostos que podem vir a ser pagos no futuro como consequência de resultados actuais ou o valor pago em excesso e que poderá vir a ser recuperado em exercícios futuros.

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

Na teoria subjacente a este método, os impostos constituem os “custos” suportados pela empresa para a obtenção dos proveitos, devendo ser contabilizados nos períodos com que se relacionem.

Serão assim observados os princípios contabilísticos geralmente aceites, nomeadamente do acréscimo, o da prudência e o da correlação entre os custos e proveitos.

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

- Baseada na demonstração de resultados, operando com base no conceito de diferenças temporárias. É o caso de Espanha, que segue este método unicamente;
- Baseada no balanço, operando com base no conceito de diferenças temporárias. É o caso de Portugal, que segue este método.

Esta última vertente do método da dívida é a seguida pela normalização contabilística mais recente (NIC 12

e DC 28), e representa um avanço, no sentido duma melhor aderência à estrutura conceptual de referência, nesta complexa matéria dos impostos diferidos.

Sendo o método do imposto a pagar observado pela generalidade das empresas portuguesas até agora, e sendo as diferenças temporárias materialmente relevantes, então haverá incoerência entre o Plano Oficial de Contabilidade e a essência dos princípios contabilísticos geralmente aceites que devem ser observados. Também posso concluir, que com a entrada em vigor da DC 28 na realidade portuguesa, existia uma incompatibilidade com o nosso Plano Oficial de Contabilidade que convém lembrar que se trata de uma lei, que não foi actualizada. Em 1999 foi publicada o Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro que estabelece uma hierarquia entre o POC as Directrizes Contabilísticas e as Normas Internacionais de Contabilidade. A publicação deste Decreto-Lei vem acabar com as incompatibilidades que existiam na lei, porque apesar da existência da DC 18, que estabelece uma hierarquia, este documento não tinha força de lei. Este DL estabelece a seguinte hierarquia que deve ser seguida, dando força às directrizes contabilísticas:

1. Plano Oficial de Contabilidade;
2. Directrizes Contabilísticas;
3. Normas Internacionais de Contabilidade.

O Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, no seu artigo 2.º, define as atribuições da Comissão de Normalização Contabilística. A sua alínea c) diz que uma das atribuições da CNC é emitir directrizes contabilísticas, de efeito obrigatório, sujeitando-as a homologação do Ministro das Finanças (http://www.cnc.min-financas.pt/sitecncNormOrg_LO.htm)

É necessário lembrar que este DL só esteve em vigor até ao fim de 2004, porque a partir de 1 de Janeiro de 2005 a hierarquia passou a ser outra, pelo menos para algumas empresas. Isto é, para as empresas cotadas na bolsa e sujeitas a consolidação, e para as empresas com maior exigência de relato financeiro são obrigadas a seguir as Normas Internacionais de Relato Financeiro de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 – relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, publicado no «Jornal Oficial das Comunidades Europeias». ■

Bibliografia

Disponível para consulta no site da CTOC (www.ctoc.pt)