

Impostos diferidos (I)

Por Maria Manuela V. Reynolds de Melo

A polémica em torno dos impostos diferidos nasce porque as diferenças de critérios entre a contabilidade e a fiscalidade originam que os activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal. Este trabalho, do qual se publica agora a primeira parte, de abordagem mais teórica, analisa a NIC n.º 12 e a DC n.º 28.



Maria Manuela V. Reynolds de Melo
Mestre em Gestão de Empresas (UAL)
Licenciada em Auditoria (ISCAL)
TOC n.º 6 518

Incio o presente trabalho sobre a problemática dos impostos diferidos pela análise à IAS n.º 12. Segue-se a norma explicando-a e resumindo-a. Depois de ter dado mais ênfase à IAS, passa-se ao estudo e resumo da Directriz Contabilística n.º 28, que é a norma vigente em Portugal para, em seguida, fazer o mesmo à designada Resolução 16, que é a norma vigente em Espanha.

Porquê dar mais ênfase à norma internacional? O motivo principal foi por esta ter dado origem às outras duas, quer a portuguesa quer a espanhola. Outro motivo forte é que as normas internacionais de contabilidade entraram em vigor nos países da União Europeia em 1 de Janeiro de 2005, para todas as empresas que sejam obrigadas a elaborar demonstrações financeiras mais desenvolvidas, isto é, entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado e estejam sujeitas a consolidação de contas (Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002). O tema sobre a contabilidade dos impostos, sobre lucros, parte do relacionamento íntimo entre a contabilidade e a fiscalidade, áreas nem sempre concordantes.

O objectivo da contabilidade é proporcionar informação útil e atempada para a tomada de decisões sobre a empresa, por parte dos utentes dessa informação.

Os objectivos da fiscalidade orientam-se para a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face à despesa pública e combater as desigualdades sociais com a redistribuição da riqueza.

Segundo Jorge Silva, «assim sendo, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas com

base em princípios de contabilidade geralmente aceites, e devem possuir determinadas características qualitativas (entre as quais a comparabilidade, a fiabilidade e a relevância), o que conduz a que se afirme que nestas circunstâncias, elas apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação económico-financeira da empresa e dos resultados obtidos em determinado período.»

Por outro lado, o imposto sobre os lucros é o resultado de aplicações de normativos fiscais, isto é, é o resultado contabilístico corrigido por normas fiscais, multiplicado pela taxa do imposto. Em termos de documentos oficiais é o nosso quadro 07 da declaração modelo 22 a ser entregue nas finanças até ao final do quinto mês da data do encerramento do exercício constante na declaração (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 é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.»)

A busca incansável por receitas fiscais para encher os cofres do Estado leva a fiscalidade, apesar de partir do resultado contabilístico, a estabelecer normas que conduzem a diferentes critérios de definição dos custos e proveitos. É por essa razão que alguns tipos de custos considerados para efeitos de apuramento do resultado contabilístico não são considerados como dedutíveis para efeitos de apuramento do resultado fiscal.

O imposto a pagar é calculado a partir do lucro tributário (fiscal), que normalmente não coincide com o lucro contabilístico, devido aos diferentes critérios utilizados pela contabilidade e pela fiscalidade.

Os critérios de definição de custos e proveitos pela fiscalidade tem como finalidade evitar a fuga dos impostos e diminuir as diferenças sociais na redistribuição da riqueza (exemplo do artigo 42.º do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais). Como é que o Estado tenta evitar a fuga fiscal? Criando formas de tributação nas áreas onde se detecta que as empresas sobrecarregam as suas contas de custos através de remunerações em espécie. Por experiências anteriores, o fisco pode constatar que a maior parte das empresas colocavam despesas a mais de restaurantes, de combustíveis e até compravam carros como complementos salariais sem, no entanto, pagarem mais IRS e pagando menos IRC. A solução que o fisco arranjou foi a de aplicar uma taxa autónoma que recai sobre a totalidade dessas despesas (artigo 81.º do CIRC – Tributação autónoma).

Como é que o Estado age para diminuir as diferenças sociais? Criando incentivos, por exemplo, para diminuir o desemprego entre os jovens. O Estado criou um benefício fiscal que majora os custos com o pessoal em 150 por cento nas empresas que criarem postos de trabalhos para indivíduos que procuram o seu primeiro emprego e para os empregados de longa duração (artigo 17.º do Estatuto de Benefícios Fiscais (EBF) - Criação de emprego: «Para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 por cento do respectivo montante contabilizado como

custo do exercício.») Na redistribuição da riqueza, o Estado cria benefícios fiscais às empresas que dão donativos a determinadas entidades públicas carenciadas, majorando esses custos em 140 por cento, por vezes em 130 e 120 por cento conforme as entidades a quem são oferecidos os donativos (artigo 56.º- D do EBF - Dedução para efeitos da determinação do lucro tributável das empresas).

É precisamente as diferenças de critérios entre a contabilidade e a fiscalidade que originam que os activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal, que surge a polémica dos impostos diferidos (ideia retirada de Jorge Silva).

Segundo Jorge Silva, «da existência de prejuízos fiscais origina a possibilidade de compensação desses prejuízos com lucros tributáveis futuros, fazendo baixar a base tributável futura. A existência desse “crédito” tem valor económico. A questão que se coloca é se devemos ou não contabilizar como activo por impostos diferidos o montante desse direito.»

A essa polémica está associado o princípio contabilístico da especialização ou do acréscimo que diz que os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam. No que diz respeito aos impostos diferidos, estes influenciam directamente os resultados, por vezes com valores materialmente relevantes, associando-se ao princípio da materialidade. Este diz que as demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.

Quadro 1 - Diferenças entre o método do imposto a pagar e o método do efeito fiscal

Causa dos impostos diferidos: relação entre a contabilidade e a fiscalidade		
Métodos de contabilização	Imposto a pagar	Efeito fiscal (tributário)
Países	Europa Continental	Anglo-saxónico
Origem	Merceeiro	Imagem fiel (verdadeira e apropriada)
Princípios	De caixa	PCGA exemplos: Da especialização Da prudência
Resultado	Saída ou entrada do fluxo monetário	Impostos diferidos

(Fonte: elaboração própria)

No método do imposto a pagar, este é contabilizado na conta de resultados e os efeitos das diferenças temporárias não são objecto de contabilização, sendo por vezes divulgadas em anexo. Neste método não são seguidos os seguintes princípios:

- Do 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.

Segundo Jorge Silva, «a utilização do método do imposto a pagar não permite, em elevado número de situações, que se consiga uma imagem verdadeira e apropriada. Basta verificar nos efeitos tributários relacionados com as reavaliações em Portugal, na maior parte das vezes com tal materialidade, que o não reconhecimento dos ditos efeitos tributários, pode implicar uma

mudança de opinião em relação a empresa, por parte do leitor das respectivas contas.» Podemos constatar esta realidade nos exercícios exemplificativos que ocuparão a segunda parte deste trabalho.

Segundo Jorge Silva, «em Portugal, tem havido esforços no sentido de dotar a contabilidade de autonomia em relação à fiscalidade. Apesar disso, assiste-se a uma má gestão por vezes inaceitável da fiscalidade na contabilidade.» Este ano presenciamos a publicação do Decreto-Lei 29/2008, de 25 de Fevereiro. Este decreto estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo (artigo 1.º, do DL 29/2008).

Este artigo pretende ser um resumo das normas e não inviabiliza a leitura das mesmas para uma melhor compreensão das mesmas.

Quadro 2 - Diferenças entre a contabilidade e a fiscalidade

Disciplinas	Contabilidade	Fiscalidade
Objectivos	Informação útil Materialmente relevante	Redistribuição de riqueza Obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas
Instrumentos	Demonstrações financeiras	Impostos Impressos fiscais
Princípios	PCGA*	Normativos fiscais que podem ou não seguir os PCGA
Características	Qualitativas	Quantitativas (encher os cofres do Estado)
Crítérios de qualificação de custo/proveito	PCGA Relações económico-financeiras verdadeiras (exemplo de uma falha – facturas falsas)	– Evitar a fuga dos impostos Ex. Tributação autónoma das despesas representação Despesas confidenciais, viaturas ligeiras – Diminuir as diferenças sociais Incentivos fiscais – Lei do Mecenate Ex. donativos a entidades estatais e outras legalmente reconhecidas (majoração dos custos)
Imposto a pagar	O RAI** pode ou não servir de base para o cálculo do imposto a pagar	O imposto a pagar tem por base de cálculo o lucro tributário

Fonte: elaboração própria

*PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

**RAI - Resultados Antes de Impostos

Norma Internacional de Contabilidade n.º 12

Quadro 3 - Diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis (NIC 12)

Diferenças temporárias	Tributáveis	Dedutíveis
Dão origem	Montantes tributáveis em períodos futuros	Montantes dedutíveis em períodos futuros
Quando	O passivo/activo é liquidado ou recuperado (extinguido)	O passivo/activo é liquidado ou recuperado (extinguido)
Tem origem	Quando: - Activo contab. - Activo fiscal > 0 - Passivo contab. - Passivo fiscal < 0	Quando: - Passivo contab. - Passivo fiscal > 0 - Activo contab. - Activo fiscal < 0
Consequência	Passivo por impostos diferidos	Activo por impostos diferidos
Exemplos	Depreciação de um activo para a tributação é acelerada Escriturado Fiscal AB 100 100 AA <u>10</u> <u>20</u> 90 80	Os activos são escriturados pelo justo valor, a quantia ajustada é inferior à original e nenhum ajustamento é equivalente é efectuado para efeitos fiscais. Escriturado Fiscal 100 150

(Fonte: elaboração própria, conteúdo tirado da NIC 12 e ideia tirada do livro «Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro», de João Rodrigues)

Quadro 4 – Resumo e mapa comparativo dos passivos e activos por impostos diferidos (NIC 12)

	Passivos por impostos diferidos	Activos por impostos diferidos
Tem origem quando	- Activo cont. > Activo fiscal - Passivo cont. < Passivo fiscal	- Passivo cont. > Passivo fiscal - Activo cont. < Activo fiscal
Reconhecimento	Para todas as diferenças temporárias tributáveis Excepção: - tenham origem de um <i>goodwill</i> cuja amortização não seja dedutível; - provenha de um reconhecimento inicial de um activo/passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e não afecte no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro fiscal (capítulo 15 da NIC).	Para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que o lucro tributável estará disponível contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada. Excepção: - tenham origem num <i>goodwill</i> negativo que seja tratado como rendimento diferido; ou - tenha origem num reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e no momento da transacção, não afecte nem o lucro contabilístico nem o lucro/prejuízo fiscal (capítulo 24 da NIC)
O porquê do reconhecimento	- O valor contabilizado será recuperado na forma de benefícios económicos futuros; - Diferenças tributáveis, origina obrigação de pagar os resultantes impostos futuramente.	- Diferenças dedutíveis; - Resulta em deduções na determinação de lucros tributáveis futuros. Contudo, os benefícios económicos na forma de reduções nos pagamentos de impostos fluirão para a empresa só, e só se, ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Prudência



Quadro 4 – Resumo e mapa comparativo dos passivos e activos por impostos diferidos (NIC 12)

Mensuração	Pelas taxas que se espera que sejam de aplicar no período quando seja liquidado o passivo (o activo seja realizado), com base nas taxas fiscais e leis fiscais que tenham sido decretadas ou substancialmente decretadas à data do balanço (capítulo 46 e 47). – Deve reflectir as consequências fiscais derivadas da forma pela qual a empresa à data do balanço liquidar/recuperar a quantia escriturada dos seus activos e passivos (capítulo 51).
Descontos	Não devem ser descontados porque a determinação fiável de activos e passivos por impostos diferidos numa base descontada exige uma calendarização pormenorizada da tempestividade da reversão de cada diferença temporária. Na maioria dos casos tal calendarização é impraticável ou altamente complexa. Permitir mas não exigir o desconto, resultaria em activos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre empresas (capítulo 53 e 54).
Compensação	Somente se: - a empresa tiver um direito legalmente executável de compensar activo por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e - os activos e passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável ou diferentes entidades tributáveis que pretendam ou liquidar passivos e activos por impostos correntes numa base líquida, ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativas de passivos ou activos por impostos diferidos se esperam que sejam liquidados ou recuperados (capítulo 74).
Tratamento contabilístico	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 (balanço), assim como as correspondentes contas de activos e passivos (capítulo 57).

(Fonte: elaboração própria. Conteúdo retirado da NIC 12.)

Directriz Contabilística n.º 28

Segundo a introdução da própria DC n.º 28, a Norma Internacional de Contabilidade n.º 12 do IASB serve de matriz à Directriz Contabilís-

de reconhecimentos quer em termos de mensuração.

A directriz contabilística n.º 28 adapta a IAS 12 à realidade vivida em Portugal, respeitando o mais possível o Plano Oficial de Contabilidade português.

Esta directriz será obrigatória quando ultrapassar dois dos três limites do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que são:

- Total de réditos e ganhos de três milhões de euros;
- Total do activo de um milhão e 500 mil euros; e
- Número de empregados médio de 50.

Logo nesse segundo período.

Quando a norma já é obrigatória, só o deixará de ser se deixar de ultrapassar dois dos três limites do artigo anteriormente citado, mas apenas no terceiro período. Ou seja, se deixar de ultrapassar dois dos limites durante dois anos consecutivos.

tica n.º 28, tendo o objectivo de definir a contabilização dos impostos sobre o rendimento, liquidáveis no país ou fora dele, quer em termos

Deve evidenciar-se que, o nosso Plano Oficial de Contabilidade, mais conhecido como POC, trata a polémica dos impostos sobre o rendi-

mento 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, não tendo em conta as diferenças entre as quantias escrituradas e as bases tributáveis, ignorando assim o princípio da prudência e o princípio da especialização ou do acréscimo, segundo a minha opinião.

à realidade financeira e não apenas à sua forma legal. Consequentemente, havia diferenças nos critérios contabilísticos e fiscais, o que obrigava, no caso das empresas que contabilizavam o bem na classe 6xx, a realizar cálculos extracontabilísticos para saber os montantes que não eram aceites fiscalmente em cada período, podendo haver reversões de valores que originavam diferenças temporárias reversíveis.

Quadro 5 - Diferenças definitivas e temporárias

Diferenças	Conceitos	Exemplos
Definitivas	Não susceptíveis de compensação noutros períodos (segundo o capítulo do contexto da DC)	– Custos majorados a nível fiscal, sem alteração a nível contabilístico
Temporárias	Susceptíveis de compensação em períodos futuros entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base tributável, incluindo as diferenças entre os resultados fiscais e os resultados contabilísticos que têm origem num período e sejam revertidas num ou mais períodos subsequentes (segundo o capítulo do contexto da DC)	Diferenças entre a quantia escriturada e a sua base fiscal (quer seja no activo quer no passivo)

(Fonte: elaboração própria. Conteúdo retirado da DC 28.)

Quadro 6 - Diferenças temporárias

Diferenças temporárias:	Conceitos
– Tempestivas	São as que resultam entre os resultados contabilísticos e os resultados fiscais, que têm origem num período e sejam revertidas num ou mais períodos subsequentes. Estas diferenças podem ser tributáveis ou podem ser dedutíveis.
– Tributáveis	São as que resultam de valores tributáveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os correspondentes activos ou passivos se extinguirem (capítulo das definições).
– Dedutíveis	São as que resultam de valores que sejam dedutíveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros quando os correspondentes activos ou passivos se extinguirem (capítulo das definições).

(Fonte: elaboração própria. Conteúdo retirado da DC 28.)

Exemplo: até 31 de Dezembro de 2003, o sistema fiscal permitia que o aluguer de longa duração fosse contabilizado como um aluguer operacional, ou seja, a sua renda fosse contabilizada na conta 62219 – Fornecimentos e serviços externos – Rendas e alugueres, apesar de já existir a Directriz Contabilística n.º 25 que obrigava à contabilização como se o bem fosse da empresa, fazendo prevalecer o princípio da substância sobre a forma, que diz que as operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e

A partir de 1 de Janeiro de 2004, o fisco obriga à contabilização do aluguer de longa duração da mesma forma que o *leasing*, isto é, como se o bem fosse legalmente da empresa, sendo contabilizado na classe 4xx, mais precisamente na conta 42 – Imobilizado corpóreo, de forma que a partir dessa data não há diferenças de critérios. A segunda parte deste trabalho, a publicar na próxima edição da revista, dará forte ênfase às questões práticas, apresentando vários exercícios. ■

(Texto recebido pela CTOC em Abril de 2008)