



análise da CTOC



**ELSA COSTA
E JOÃO ANTUNES**

CONSULTORES DA CÂMARA
DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

O que são e para que servem os impostos diferidos

As normas e princípios contabilísticos têm evoluído ao longo dos tempos adaptando-se às novas realidades económicas e financeiras, com o objectivo último de que as demonstrações financeiras (DF) traduzam com o maior rigor possível a posição financeira e económica das empresas.

Este trabalho tem por objectivo tentar descodificar um conceito relativamente novo – impostos diferidos.

Este conceito não é uma absoluta novidade, dado que a Directriz Contabilística (DC) n.º 28, que trata, entrou em vigor em 2003. A sua aplicação é possível desde esse ano, sendo necessária para as empresas obrigadas à apresentação dos modelos mais desenvolvidos de DF's.

Prevê-se a entrada em vigor em 2010 do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), sendo de integrante a norma contabilística de relato financeiro 25 (NCRF25) que trata desta matéria. Quer a DC 28, quer a NCRF 25 basearam-se na norma internacional de contabilidade 12 (IAS12).

Mas afinal o que são os "impostos diferidos"? Em termos simples este conceito é a aplicação do princípio do acréscimo (ou da especialização) aos impostos sobre o rendimento. O princípio contabilístico que, normalmente, é utilizado no apuramento do imposto é o princípio de caixa, ou seja, o Resultado Líquido do Exercício (RLE) é apenas influenciado pelo valor estimado de IRC a pagar. Com a aplicação do princípio da especialização aos impostos, verificamos que o RLE será também influenciado pelos Impostos Diferidos constituídos.

Relação entre contabilidade e fiscalidade

A génese dos impostos diferidos ra-

dica na divergência entre as normas contabilísticas e as normas fiscais, dado que, em termos fiscais, há sempre correcções a efectuar ao resultado contabilístico apurado, ou seja ao resultado apurado antes de impostos.

Se as normas contabilísticas e fiscais fossem iguais, não existiriam diferenças, pelo que não haveriam impostos diferidos.

O raciocínio a efectuar é fazer com que o balanço e as demonstrações de resultados reflectam não só o imposto que se vai pagar, mas também aquele imposto que não se pagou no período, mas se vai pagar no futuro, assim como aquele que se pagou no período, mas que se vai deduzir no futuro.

Para esse efeito, deve a empresa identificar todas as situações passíveis de gerar diferenças entre a base contabilística e a base fiscal. No entanto, nem todas as diferenças identificadas irão originar a contabilização de impostos diferidos.

Diferenças definitivas (ou permanentes)

As diferenças definitivas entre a base contabilística e a base fiscal são aquelas que nunca serão revertíveis em período ou períodos futuros. Como exemplo dessas diferenças definitivas identificamos as coimas por infracções fiscais ou as despesas não documentadas que nunca serão fiscalmente dedutíveis, nem no período presente, nem em períodos futuros. Estas diferenças definitivas nunca dão origem à contabilização dos impostos diferidos.

Diferenças temporárias

Diferenças temporárias entre a base contabilística e a base fiscal são aquelas que de alguma forma serão revertíveis no futuro (ou em perío-

dos futuros).

O conceito de reversão significa que a situação que hoje originou imposto a pagar pode ser deduzida no futuro ou a situação que hoje não originou imposto a pagar será tributável no futuro.

Aqui surge a distinção entre diferenças temporárias dedutíveis e diferenças temporárias tributáveis.

Diferenças temporárias dedutíveis

As diferenças temporárias dedutíveis são aquelas que originaram imposto a pagar no período presente, mas que serão fiscalmente dedutíveis em período ou períodos futuros.

Estas dão origem à contabilização de um activo por imposto diferido que irá influenciar (para mais) o RLE a apresentar aos sócios ou accionistas e aos utilizadores da informação financeira em geral.

A constituição de activos por impostos diferidos apenas deve efectuado quando houver expectativas fundamentadas de que no futuro sejam gerados lucros, aos quais se possam deduzir os activos entretanto constituídos.

Como exemplos de situações que originam o reconhecimento contabilístico de um activo por imposto diferido está o reporte de prejuízos fiscais previsto no artigo 47.º do Código do IRC que será desenvolvido neste artigo.

Diferenças temporárias tributáveis

As diferenças temporárias tributáveis são aquelas que irão originar imposto a pagar no futuro de situações ocorridas no presente.

Estas diferenças dão origem à contabilização de um passivo por imposto diferido que irá influenciar

(para menos) o RLE a apresentar.

A reavaliação livre de um imóvel manifestamente subavaliado é um exemplo de uma diferença temporária tributável. As amortizações resultantes do acréscimo de valor do imóvel não serão em períodos futuros aceites fiscalmente.

A apreensão dos conceitos referidos é fundamental para o domínio desta problemática, os conceitos teóricos são importantes mas é sempre mais simpático e fácil a utilização de um exemplo prático. Pelo que iremos abordar o caso dos prejuízos fiscais dedutíveis em períodos futuros, o seu tratamento contabilístico e fiscal.

Prejuízos fiscais

Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício são passíveis de utilização futura, isto é, são dedutíveis ao lucro tributável apurado nos seis exercícios seguintes.

Do ponto de vista contabilístico, o apuramento do resultado do exercício é determinado saldando-se as contas de custos e proveitos do período. Este resultado é transferido para contas de Balanço não influenciando resultados futuros.

Determina a DC 28 que deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos relativamente a prejuízos fiscais apurados (ou existentes) que venham a ser deduzidos a lucros futuros, quando existem fortes expectativas nesse sentido.

O valor pelo qual este activo por imposto diferido deve ser constituído é o que resulta da aplicação da taxa de imposto em vigor no momento em que se prevê a sua dedução.

Exemplo

A sociedade WZ apurou no exercício de 2008 um resultado antes de impostos negativo de € 30.000,00. Foi-lhe retido imposto de € 200,00 e apurou um valor de tributação autónoma de € 3.500,00.

Num cenário de não aplicação dos impostos diferidos teremos:

Imposto estimado: € 3.500,00
Imposto a pagar: € 3.300,00, resul-

tante da diferença entre imposto estimado e imposto já retido, € 3.500,00 - € 200,00
RLE: € - 33.500,00, resultante do somatório do resultado antes de impostos e do imposto estimado, € 30.000,00 + 3.500,00

Num cenário de aplicação dos impostos diferidos, teremos:

Imposto estimado: € 3.500,00
Imposto a pagar: € 3.300,00, resultante da diferença entre imposto estimado e imposto já retido, € 3.500,00 - € 200,00
Activo por impostos diferidos: € 5.937,50, resultante do somatório de € 12.500,00 x 12,5% com (€ 30.000,00 - € 12.500,00) x 25%
RLE (Conta 88): € - 27.562,50, resultante de € 30.000,00 + € 3.500,00 - € 5.937,50

No preenchimento do Modelo 22, o valor do activo por imposto diferido deverá ser deduzido (campo 273) aquando do apuramento do resultado tributável (ver quadro comparativo).

Naturalmente que o imposto a pagar num e noutro cenário são idênticos, pois, a constituição de activos ou passivos por impostos diferidos não tem qualquer reflexo fiscal, estamos a tratar de uma matéria meramente contabilística.

A grande diferença surge nas DF's apresentadas pela entidade, pois, sendo o RLE diferente, este determinará valores de Balanço e de Demonstração de Resultados também diferentes. Neste caso em concreto, porque assistimos à constituição de um activo por impostos diferidos o resultado líquido apresentado é superior.

A constituição de activos e passivos por impostos diferidos vai ter influência nos resultados apresentados aos sócios/accionistas (nomeadamente lucros a distribuir) e demais utilizadores da informação financeira, nomeadamente as instituições de crédito.

comunicao@ctoc.pt

CUIDADOS A TER NO PREENCHIMENTO DO MODELO 22

Imposto	Sem utilizar a DC 28	Com utilização da DC 28
RAI	-30.000,00	-30.000,00
Imposto estimado	3.500,00	3.500,00
Imposto a pagar	3.300,00	3.300,00
Impostos diferidos	--	5.937,50
RLE	-33.500,00	-27.562,50

Fonte: CTOC