

Impostos diferidos (POC/SNC e CIRC)

Por J. F. Cunha Guimarães

Este trabalho deixa-lhe alertas sobre os principais aspectos contabilísticos e fiscais (em sede de IRC e IRS) inerentes à problemática dos impostos diferidos, por força das normas contabilísticas actuais aplicáveis (POC e DC 28), bem como das futuras NCRF e NCRF-PE, e os correspondentes registos no Q07/DR22 e no quadro 4 do anexo C da declaração modelo 3 do IRS.



É que esta matéria dos “impostos diferidos”, não é uma matéria simples, e para a compreender é preciso aprender a “pensar em termos de impostos diferidos.”⁽¹⁾

A frase em epígrafe constitui um bom referencial para a elaboração deste artigo.

Em primeiro lugar, esclarecemos não é nossa pretensão efectuar uma exposição exaustiva sobre a problemática dos designados Impostos Diferidos (ID), pois julgamos que a mesma encontra-se suficientemente desenvolvida em artigos e estudos publicados em revistas nacionais de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria ⁽²⁾, em manuais de acções de formação ⁽³⁾ promovidas por associações de profissionais e em dois livros ⁽⁴⁾.

A referência aos ID deve ser interpretada em sede de impostos sobre o rendimento, sendo que, neste contexto, a palavra impostos abrange apenas o IRC e o IRS (categoria B).

A actual norma contabilística nacional que versa sobre o tema é a Directriz Contabilística n.º 28 - Impostos sobre o rendimento (DC 28), em vigor desde 1 de Janeiro de 2002, cuja elaboração teve por base a Norma Internacional de Contabilidade n.º 12 (NIC 12) ⁽⁵⁾.

Entretanto, com a publicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, que transpõe para a ordem jurídica interna a denominada «Directiva da Modernização Contabilística» (Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho), as entidades incluídas no designado «1.º nível de normalização contabilística», isto é, aquelas entidades com maiores exigências de relato financeiro em contexto na-

cional e internacional, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado membro da União Europeia (cerca de 90 em Portugal e oito mil na UE), já aplicam as NIC (IAS) e as NIRF (IFRS) do IASB, relativamente às contas consolidadas, desde 1 de Janeiro de 2005, pelo que a DC 28 deixou de ser aplicável, passando a adotar a NIC 12.

Relativamente às restantes entidades dos sectores não financeiros («2.º nível de normalização contabilística»), e no âmbito do «Novo Modelo de Normalização Contabilística», designado de Sistema de Normalização Contabilística (SNC), deverão aplicar, logo que o mesmo entre em vigor ⁽⁶⁾, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 25 - Impostos sobre o rendimento (NCRF 25).

No entanto, o SNC prevê como alternativa (ou seja, é uma opção) que as «Pequenas Entidades», definidas no art. 8.º do projecto de decreto-lei que cria o SNC, tendo em consideração as suas óbvias menores necessidades de relato financeiro ⁽⁷⁾, possam aplicar apenas o normativo do Capítulo 17 - Impostos sobre o rendimento (parágrafos 17.1 a 17.24) da designada Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE).

Nesta conformidade, a temática dos ID deve ser considerada como uma questão contabilística e não como uma questão fiscal naquelas cédulas. Ou seja, o que está aqui em causa, essencialmente, são os assentos/lançamentos contabilísticos subjacentes ao tratamento dos ID, embora para o cálculo da sua extensão (valor), seja necessário interpretar as respectivas operações do ponto de vista fiscal, naqueles tributos, no sentido de se apurarem as diferenças (correções ou

ajustamentos) extracontabilísticas ⁽⁸⁾ no quadro 07 da declaração de rendimentos modelo 22 do IRC (Q07/DR22).

Deste modo, antes de se proceder aos assentos inerentes às situações/operações susceptíveis de ID, dever-se-á efectuar o correspondente enquadramento fiscal em IRC/IRS, de forma a apurar a sua extensão (valor).

É neste contexto que caracterizamos os factos patrimoniais que conduzem ao reconhecimento de ID, com base nos referidos ajustamentos no Q07/DR22.

Normativo contabilístico nacional actual

Plano Oficial de Contabilidade – No POC, o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento está traduzido nas notas explicativas (capítulo 12) das contas 86 e 241, que transcrevemos: «86 - Imposto sobre o rendimento do exercício: Considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 'Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento'.»

«241 - Imposto sobre o rendimento:

Esta conta é debitada pelos pagamentos efectuados e pelas retenções na fonte a que alguns dos rendimentos da empresa estiverem sujeitos.

No fim do exercício será calculada, com base na matéria colectável estimada, a quantia do respectivo imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 86 'Imposto sobre o rendimento do exercício'.

No caso de empresários em nome individual, o valor do imposto a considerar será apenas o respeitante à actividade desenvolvida.

Quando se entender conveniente, esta conta poderá ser subdividida, tendo em vista as situações remanescentes do regime fiscal anterior e a separação das operações por exercícios.»

Assim, como referimos em artigo anterior ⁽⁹⁾, essas notas explicativas das contas 86 e 241, nomeadamente a utilização das expressões «quantia estimada» e «matéria colectável estimada», sugerem a utilização do designado «método do imposto a pagar», correspondente ao assento contabilístico naquelas contas (débito da conta 86 por crédito da conta 241) ⁽¹⁰⁾, cuja extensão (valor) deve basear-se numa estimativa («estimativa do IRC» ou «estimativa do IRS»), a qual deve ser calculada com o maior rigor possível.

De notar que no caso do «método do imposto a pagar» a conta 86 é sempre debitada, correspon-

dendo a um custo («estimativa do IRC») reconhecido directamente nessa conta de resultados. Ou seja, ao contrário dos restantes custos que são evidenciados na Classe «6 – Custos e perdas», sendo posteriormente transferidos, pelas operações de apuramento dos resultados, para as respectivas subcontas da classe «8 – Resultados», a «estimativa do IRC» não passa/transita pela «classe 6», sendo directamente relevada numa conta de resultados (conta 86). É, aliás, o único custo no actual POC em que se verifica esta situação.

Neste contexto, sugerimos a simulação do preenchimento dos quadros 07, 09 e 10 da DR22, sendo que a extensão (valor) do lançamento contabilístico deverá corresponder, na maioria das empresas, à soma algébrica das seguintes rubricas da actual DR22:

Campo	Quadro 10 da DR22 do IRC
351	Colecta = Matéria colectável x taxa
363	(+) IRC de exercícios anteriores
364	(+) Derrama ⁽¹¹⁾
365	(+) Tributações autónomas
366	(+) Juros compensatórios

Este era o enquadramento contabilístico-fiscal da problemática da «estimativa do IRC» até à publicação da referida DC 28, o que, aliás, se mantém para grande parte das PME, como a seguir desenvolvemos.

Directriz Contabilística 28 – A DC 28 (parágrafo 2) esclarece a situação referida no *item* anterior, nos seguintes termos: «O Plano Oficial de Contabilidade (POC) trata a problemática dos impostos sobre o rendimento de harmonia com o chamado 'método do imposto a pagar'. Contudo, o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados não é facilmente compatibilizável com a adopção daquela metodologia, já que o adequado procedimento contabilístico implica que seja efectuada a necessária periodização do resultado e a apropriada expressão da quantia do capital próprio, em conexão com as quantias adoptadas no registo contabilístico dos elementos do activo e do passivo e tendo em atenção as diferenças entre aquelas quantias e as respectivas bases tributáveis.

Daí que o imposto sobre o rendimento seja expresso na presente directriz, quer na perspectiva do imposto liquidado efectivamente com referência a cada período quer no quadro dos desig-

nados ‘impostos diferidos’, de resto em consonância com o tratamento preconizado na Norma Internacional de Contabilidade n.º 12, do *International Accounting Standards Board*, que lhe serve, naturalmente, de matriz.»

Por outro lado, pelo o facto da Directriz Contabilística n.º 18 – Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (DC 18), prever a adopção das NIC/IAS, como normas contabilísticas subsidiárias ou complementares às normas contabilísticas nacionais (POC, directrizes contabilísticas e interpretações técnicas), levou a que algumas empresas de grande dimensão e, normalmente, com títulos negociados em bolsas, já contabilizassem ID com base na NIC 12.

Sublinhe-se ainda que, mesmo hoje, a DC 28 tem, em termos práticos, uma aplicação muito reduzida nas PME, especialmente pelas duas razões seguintes:

– A reduzida dimensão das nossas empresas. Com efeito, de acordo com um documento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) intitulado «Projecto de linhas de orientação para um novo modelo de normalização contabilística» ⁽¹²⁾, 83 por cento das empresas nacionais têm um volume de negócios inferior a 500 mil euros. Ora, a DC 28 («Capítulo II – Âmbito») é aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas à apresentação dos modelos mais desenvolvidos de balanço, demonstração dos resultados e anexo, indicados no POC, aplicando-se para esse efeito as regras estabelecidas no art. 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, com as necessárias adaptações.

Esta última disposição remete, nomeadamente, para as empresas que à data do encerramento das contas não tenham ultrapassado dois dos três limites definidos no art. 262.º do Código das Sociedades Comerciais (total de balanço de um milhão e 500 mil euros, total das vendas líquidas e outros proveitos e ganhos de três milhões de euros e 50 trabalhadores empregados em média durante o exercício) poderão apresentar os modelos menos desenvolvidos de balanço, demonstração dos resultados e anexo. Desta forma, extrapolando para os ID, as entidades que não ultrapassem dois desses três limites não são obrigadas (podem fazê-lo, uma vez que se trata de uma opção) a aplicar a DC 28. De notar que o referido documento da CNC sublinha, ainda,

que 96 por cento das empresas têm um volume de negócios inferior a dois milhões e 500 mil euros, sendo este valor inferior ao dos proveitos e ganhos (três milhões de euros) referidos naquele artigo 262.º do CSC. Ou seja, tomando em conta apenas este indicador dir-se-á que 96 por cento das empresas não utilizarão a DC 28 ⁽¹³⁾;

- O número reduzido de situações/operações que suscitam o reconhecimento de ID, pois a maior parte das diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, especialmente apuradas no Q07/DR22 do IRC ou no quadro 4 do anexo C da declaração modelo 3 do IRS são «diferenças permanentes/definitivas», isto é, extinguem-se ou «morrem» no exercício da sua aplicação, não tendo efeitos tributários nos exercícios futuros (ver quadro n.º 1).

Breves aspectos conceptuais contabilísticos

Sem pretendermos ser exaustivos e visando facilitar a compreensão da problemática dos ID, importa reter alguns aspectos conceptuais contabilísticos da DC 28, os quais estão também previstos nas já referidas NCRF 25 e NCRF-PE (Capítulo 17), a seguir comentadas.

Na verdade, para «se saber pensar em ID», como, repetimos, sublinhou Teixeira da Silva, ⁽¹⁴⁾ temos de nos situar (pensar) no exercício que estamos a encerrar e verificar as situações/operações contabilísticas, susceptíveis de reconhecimento de ID, efectuando o respectivo enquadramento fiscal em IRC/IRS. Com efeito, devemos interrogar-nos se essas operações transitam de exercícios passados e têm reflexos (revertem) no próprio exercício e ou nos exercícios futuros em termos de IRC/IRS. E, ainda, se situações de divergência entre as normas contabilísticas e fiscais ocorridas no presente exercício têm ou não impacto fiscal futuro. O mesmo será interrogar se, em qualquer dos casos, há ou não acréscimo ou decréscimo de tributação nos exercícios subsequentes ao da ocorrência das diferenças (temporárias tributáveis ou temporárias dedutíveis)? Ou será que não há lugar a qualquer reversão e a operação apenas tem efeito no exercício de encerramento em análise, isto é, extingue-se (“morre”) nesse exercício?

No primeiro caso (reversão), estamos na presença de «Diferenças temporárias tributáveis» (a crescer aos lucros tributáveis futuros) ou «Di-

ferenças temporárias dedutíveis» (a deduzir ao lucros tributáveis futuros), susceptíveis de contabilização de ID (conta 862 do POC).

No segundo caso, são «diferenças permanentes» ou «diferenças definitivas», não originando ID, afectando apenas o «imposto corrente» do exercício (conta 861 do POC).

A DC 28 apresenta os seguintes conceitos (parágrafo 4): «As diferenças podem ser de duas categorias:

a) as que respeitam a valores susceptíveis de compensação em períodos ulteriores ou que são a compensação de diferenças de períodos anteriores; e

b) as que não têm qualquer relação, em termos de compensação, com períodos anteriores ou posteriores.

As diferenças da primeira categoria existem apenas temporariamente ou correspondem à extinção de diferenças que existiram temporariamente, enquanto as segundas são definitivas.

O imposto a liquidar relativamente ao período em causa contempla, naturalmente, todas aquelas diferenças.»

No capítulo «IV – Definições» a DC 28, apresenta, entre outras, as seguintes (parágrafo 11): «Diferenças temporárias: diferenças 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. As diferenças temporárias podem ser:

a) Diferenças temporárias tributáveis: diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os correspondentes activos ou passivos se extinguirem;

b) Diferenças temporárias dedutíveis: diferenças temporárias de que resultam importâncias que sejam dedutíveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os correspondentes activos ou passivos se extinguirem.»

As futuras «Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro» (NCRF)

Breve enquadramento – Na introdução deste artigo já nos referimos às futuras NCRF e NCRF-PE. Assim, preconiza-se uma estrutura conceptual de relato financeiro ⁽¹⁵⁾ comum para a generalidade das empresas abrangidas pelo actual POC, e dois subníveis de NCRF adaptáveis das NIC e

NIRF, tendo em conta quer a reduzida dimensão das empresas portuguesas e as respectivas necessidades de relato financeiro, numa análise de custos/benefícios ⁽¹⁶⁾:

– o primeiro subnível, composto por 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), adaptadas das 30 NIC (IAS) e oito NIRF (IFRS) vigentes nesta data, aplicável à generalidade das entidades do sector não financeiro;

– um segundo subnível, composto por uma única norma designada «Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades» (NCRF – PE), com 21 capítulos, incluindo a adaptação de 18 das 28 NCRF (10 NCRF não foram adaptadas para a NCRF – PE), aplicável às PE. ⁽¹⁷⁾

Efectuado este breve enquadramento, passamos a descrever os aspectos relacionados com ID contidos naquelas normas e que, repetimos, revogam a DC28.

NCRF 25 – As entidades enquadradas no primeiro subnível atrás referido deverão aplicar a Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 25 «Impostos sobre o rendimento» (NCRF 25). Não sendo objectivo deste trabalho efectuar uma análise exhaustiva da NCRF 25, verificamos que a sua estrutura e conteúdo são muito semelhantes aos da DC 28, o que é compreensível, pois esta norma, tal como aquela, basearam-se na NIC 12. ⁽¹⁸⁾

Porém, constatamos que a principal diferença entre as duas normas é que a NCRF 25, ao contrário da DC 28, não apresenta casos práticos (exemplos), nomeadamente o apêndice constante da DC 28, o que se compreende pelo facto de haver uma maior aproximação conceptual e estrutural da NCRF 25 à NIC 12. No entanto, mesmo após a entrada em vigor da NCRF 25, somos da opinião que aqueles exemplos da DC 28 continuarão a constituir “doutrina” contabilística para uma melhor compreensão desta problemática dos ID.

NCRF-PE – Como já referimos, as Pequenas Entidades (PE) poderão aplicar o Capítulo 17 «Impostos sobre o rendimento» (parágrafos 17.1 a 17.24) da NCRF-PE, o qual contempla os aspectos considerados relevantes para a contabilização de ID, em função, repetimos, da sua reduzida dimensão e respectivas menores exigências de relato financeiro.

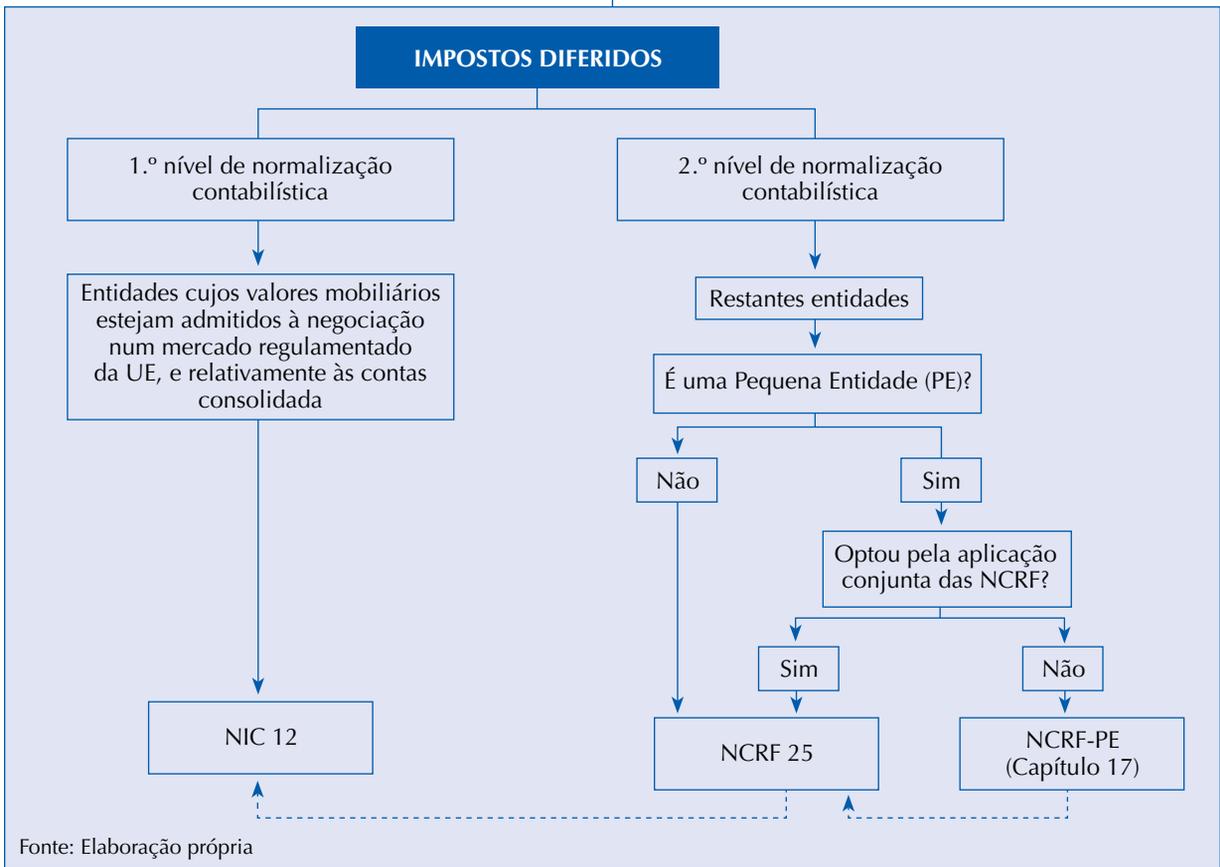
No entanto, a NCRF 25 pode também ser utilizada pelas PE, pois aquele normativo da NCRF-PE constitui uma opção. Ou seja, se a PE optar pela aplicação conjunta das NCRF, em detrimento da NCRF-PE, terá forçosamente de adoptar a NCRF 25 e não o referido capítulo 17 da NCRF-PE.

NIC 12 – Considerando que a NIC 12 é a “norma-mãe” (apelando ao nosso sentido de humor, e sugerindo o grau de parentesco, a NCRF 25 é a “norma-filha” e a NCRF-PE a “norma-neta”), a mesma deve ser sempre utilizada quando essas normas não respondam a aspectos particulares de transacções ou situações específicas que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização de ID.

Esta hierarquia e comunicabilidade das NIC, NCRF e NCRF-PE são válidas para qualquer norma, como consta do projecto de anexo ao decreto-lei que cria o SNC (*itens* 1.4 e 6.3).

No esquema seguinte resumimos estes factos:

No fim do período será calculada, com base na matéria colectável estimada, a quantia do respectivo imposto, a qual se registará a crédito desta conta por débito de 8121 – Imposto estimado para o período.»
«812 – Imposto sobre o rendimento do período
8121 – Imposto estimado para o período
Considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento.»
Assim, verifica-se que há uma sintonia entre o conteúdo destas novas contas e as contas 241 e 86 do POC, conforme referimos na parte inicial deste artigo.



Relevação contabilística – No que concerne à relevação (assento) contabilística, o Código de Contas do SNC prevê as seguintes contas e respectivas notas de enquadramento ⁽¹⁹⁾:

«241 – Imposto sobre o rendimento
Esta conta é debitada pelos pagamentos efectuados e pelas retenções na fonte a que alguns dos rendimentos da entidade estiverem sujeitos.

Sublinhe-se que o movimento destas contas, tal como no POC, destina-se a evidenciar a «estimativa do IRC», de acordo com o «método do imposto a pagar», isto é, para as empresas que não contabilizam ID.

Relativamente às entidades que contabilizam ID, além daquelas com contas para relevar o imposto do período, para o reconhecimento desses ID

as contas a movimentar são a 281 - Gastos a reconhecer e a 282 - Rendimentos a reconhecer, conforme estejamos, respectivamente, perante «passivos por impostos diferidos» ou «activos por impostos diferidos», e ainda a conta 8122 - Impostos diferidos que poderá ser dividida para evidenciar os activos e os passivos por impostos diferidos.

De notar que as subcontas supra da Classe 8 – Resultados são subcontas da conta 81 – Resultado líquido do período, isto é, contrariamente ao POC, a «estimativa do IRC» é levada directamente (no POC era indirectamente pela conta 86) a resultados, o que se justifica pelo facto de o Código de Contas do SNC não prever as contas intermédias de apuramento dos resultados como constam do POC (contas 81 a 85).

Refira-se, ainda, que tal como no POC, estão previstas contas de correcção da estimativa do IRC (contas 7882 – Excesso da estimativa para impostos e 6885 – Insuficiência da estimativa para impostos).

Situações/operações geradoras de ID

O quadro 07 da DR22 – Como já mencionamos, apenas a existência de diferenças temporárias tributáveis (DTT) ou diferenças temporárias dedutíveis (DTD) relevam para o reconhecimento e divulgação de ID. Ou seja, a DC 28 não é obrigatoriamente aplicável a uma empresa que apenas evidencie diferenças permanentes (DP), a qual apenas deve proceder ao assento contabilístico da «estimativa do IRC» (86 a 241), com base no já referido «método do imposto a pagar».

As DTT e as DTD resultam das divergentes interpretações dos factos patrimoniais (situações/operações) pela contabilidade e pela fiscalidade (em sede de IRC e IRS), as quais são traduzidas, essencialmente ⁽²⁰⁾, no Q07/DR22 do IRC ou no quadro 4 do anexo C da declaração modelo 3 do IRS.

Desta forma, analisando mais concretamente os 46 campos do Q07/DR22 constatamos que apenas 10 campos (ver quadro n.º 1 seguinte ⁽²¹⁾) suscitam ID. Ou seja, a grande maioria (36 campos ⁽²²⁾) são diferenças permanentes pelo que não originam ID.

Quadro n.º 1 – Apuramento do lucro tributável (diferenças temporárias)

Apuramento do lucro tributável (rubrica do quadro 07/DR22)	Campo	Observações
A acrescentar		
Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art. 6.º)	205	
Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art. 33, n.º 1)	207	Se regularizável, caso contrário é diferença permanente
Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 34.º, 37.º e 38.º)	208	
40 por cento do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218	Por reversão
Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art. 42.º, n.º 1, alínea h)]	220	Pode ser diferença permanente*
Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18.º, n.º 7)	222	
A deduzir		
Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art. 6.º)	227	
Redução de provisões tributadas	228	Por reversão
Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados	272	Por reversão
Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art. 18.º, n.º 7)	235	
* Caso se pretenda contabilizar, se for caso disso, o valor da amortização financeira incluído nas rendas não aceites fiscalmente, como fazendo parte do valor contabilístico da viatura ligeira de passageiros ou mista, nos termos da Circ. 24/91 da DGCI. Assim, o valor contabilístico seria: Valor de transmissão + [Valor da viatura aceite fiscalmente para efeitos de cálculo de amortizações – (Valor de transmissão + amortizações financeiras aceites como custos através das rendas)].		

Fonte: Elaboração própria

Refira-se, ainda, que as tributações autónomas previstas no art. 81.º do CIRC e no art. 73.º do CIRS não originam ID, pois apenas têm efeitos no imposto corrente do exercício.

Numa primeira análise, podemos verificar que as situações/operações descritas, com excepção da dedução de prejuízos fiscais (ainda há muitas empresas que apresentam prejuízos fiscais), não são muito frequentes na maioria das empresas portuguesas, considerando, repetimos, a sua reduzida dimensão e as conseqüentes menores exigências de relato financeiro.

Assim, bastará a análise dessas operações/situações para se constatar a necessidade do reconhecimento e divulgação ou não de ID.

No entanto, pese embora os comentários já efectuados, abstemo-nos de analisar caso a caso essas situações/operações, pelas razões atrás referidas.

As reavaliações/revalorizações do activo fixo tangível e do activo intangível – Ainda ao nível do Q07/DR22 existe outra situação susceptível de ID, não evidenciada no quadro, e que deverá originar o acréscimo ao lucro tributável (campo em branco – campo 225). Referimo-nos, concretamente, às reservas de reavaliação/revalorização do activo fixo corpóreo (tangível), designadas de «extraordinárias» ou «livres», baseadas no conceito de justo valor (custo de reposição depreciado ou valor corrente de mercado), de acordo com as regras constantes na Directriz Contabilística n.º 16 «Reavaliação de activos imobilizados tangíveis» (DC 16).

Com efeito, o aumento das amortizações resultantes dessas reavaliações não é aceite como custo fiscal na sua totalidade (100 por cento) ⁽²³⁾ nos exercícios da sua relevação contabilística, de acordo com a vida útil do activo, originando um acréscimo ao lucro tributável nesses exercícios, isto é, uma obrigação («passivo») de pagar mais IRC/IRS nesses exercícios futuros (passivo por impostos diferidos).

A DC 28 refere-se à aplicação dos ID nas reavaliações nos seguintes termos:

«Reavaliação de elementos das imobilizações

27. Quando por efeito de reavaliação emergir um valor líquido dos elementos das imobilizações superior à respectiva base tributável, ao aumento do valor líquido daqueles elementos corresponderá um montante de imposto diferido respeitante à diferença entre o valor decorrente

da reavaliação e a inerente base tributável.

Assim, o aumento do valor das imobilizações terá como contrapartida o respectivo passivo por impostos diferidos e a reserva de reavaliação.

28. A reversão daquele valor do passivo por impostos diferidos processar-se-á por efeito da realização da reserva de reavaliação, quer pelo registo das quotas de amortização periódica quer por alienação do bem ou de outras operações sobre o mesmo incidentes.

29. Nos casos em que, por efeito de reavaliações, os elementos das imobilizações corpóreas e incorpóreas passem a ter uma base tributável superior ao correspondente valor contabilístico não poderá ser registado qualquer correspondente activo por impostos diferidos.»

Sublinhe-se, ainda, que a DC 28 prevê a divisão da conta 56 - Reservas de reavaliação da seguinte forma:

- «56 – Reservas de reavaliação
 - 56.1 – Decreto-Lei n.º ...
 - 56.11 – Reserva de reavaliação antes de impostos
 - 56.12 – Impostos diferidos relativos à reavaliação
 - 56.2 – Decreto-Lei n.º ...
 - 56.21 – Reserva de reavaliação antes de impostos
 - 56.22 – Impostos diferidos relativos à reavaliação
 - -
 - 56.9 – Outras
 - 56.91 – Reserva de reavaliação antes de impostos
 - 56.92 – Impostos diferidos relativos à reavaliação.»

Finalmente, a DC 28 apresenta (capítulo VII - Tratamento contabilístico) as regras de movimentação dessas contas.

No que concerne ao normativo contabilístico internacional do IASB as revalorizações ⁽²⁴⁾ estão previstas na NIC 16 - Activos fixos tangíveis e na NIC 38 - Activos intangíveis.

No que se refere ao SNC, a revalorização ao justo valor está prevista na NCRF 6 - Activos intangíveis e na NCRF 7 - Activos fixos tangíveis, bem como na NCRF-PE (capítulos 6 e 7, respectivamente), definindo-se a quantia revalorizada como o justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade subsequentes.

Prejuízos fiscais dedutíveis (reportáveis) - Relevamos, ainda, os prejuízos fiscais dedutíveis (reportáveis) nos termos do art. 47.º do CIRC, re-

Assim, aqueles assentos contabilísticos e respectivos movimentos no Q07/DR22 podem resumir-se ao quadro n.º 2 seguinte:

Quadro n.º 2 – Assentos contabilísticos do IRC e Q07/ DR22		
Assento contabilístico	Q07/DR22	Nomenclatura ⁽²⁵⁾
1 – Método do imposto a pagar «Estimativa do IRC» 86 a 241	a acrescentar no Campo 211	cc≠cf
2 – Método dos impostos diferidos		
2.1 – Activos por impostos diferidos 2761 a 862	a deduzir no Campo 273	pc≠pf
2.2 – Passivos por impostos diferidos 862 a 2762	a acrescentar no Campo 271	cc≠cf
2.3 – Reversão de activos por impostos diferidos 862 a 2761	a acrescentar no Campo 271	cc≠cf
2.4 – Reversão de passivos por impostos diferidos 2762 a 862	a deduzir no Campo 273	pc≠pf

Fonte: Elaboração própria

gistados no Quadro 10 da DR22, como clarifica a DC 28 (parágrafo 5): «5 - Dada a possibilidade de deduzir aos lucros fiscais de cada período os prejuízos fiscais eventualmente apurados em alguns períodos anteriores, deve reconhecer-se que a existência de prejuízos fiscais determina a criação de um 'crédito' sobre o Estado, embora apenas provável, por ter como pressuposto a ocorrência de ulteriores lucros tributáveis.

Aquele 'crédito' carece, igualmente, de contabilização, nos termos desta directriz.»

Na verdade, os prejuízos fiscais de um exercício, dedutíveis nos seis exercícios seguintes, originam, caso exista matéria colectável, um menor pagamento de IRC ou IRS nesses exercícios futuros, representando um crédito actual sobre o Estado, relevado em ID. Ou seja, a empresa tem o direito (logo «activo») de economizar IRC ou IRS no futuro, daí a classificação de «activo por imposto diferido.»

A referência “impostos diferidos” nos campos 271 e 273 do Q07/DR22 – Os campos 271 (a acrescentar) e 273 (a deduzir) do Q07/DR22 contêm a expressão «impostos diferidos», destinando-se ao registo dos valores correspondentes aos passivos por impostos diferidos (débito da conta 862 por contrapartida da conta 2762) e dos activos por impostos diferidos (débito de conta 2761 por contrapartida da conta 862), respectivamente.

De notar que esse custo na «conta 86» não é custo fiscal, face ao disposto no art. 42, n.º 1, al. a) do CIRC, o que suscita a sua inscrição no Campo 211 do Q07/DR22 ou no Campo 410 do Anexo C da Declaração Modelo 3 do IRS.

Acrescente-se, ainda, o seguinte:

– Relativamente ao assento 86 a 241 algumas pessoas defendem que, tratando-se de um «acrécimo de custos», repetimos, evidenciado directamente na conta 86 e não passando pela classe 6, a contrapartida da conta 86 deveria ser também uma sub-conta da conta 273 – Acréscimos de custos e não a conta 241.

De facto, os assentos contabilísticos correspondentes aos activos e passivos por impostos diferidos acabam por estar, de certa forma, em sintonia com esse entendimento, pois embora não sejam relevados como subconta da conta 273 – Acréscimos de custos são registadas numa subconta da conta principal 27 – Acréscimos e deferimentos, na circunstância a conta 276 – Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento, com as respectivas subcontas 2761 – Activos por impostos diferidos e 2762 – Passivos por impostos diferidos;

– O assento contabilístico (2761 a 862) relativo aos «activos por impostos diferidos» (item 2.1 do quadro) e mais concretamente, o crédito da conta 862, corresponde a um proveito contabilístico não reflectido na classe 7 – Proveitos e ganhos, que, tal como o custo, é levado directamente a crédito da conta de resultados (conta 862). Assim, a dedução no campo 273 do Q07/DR22 corresponde a um «proveito contabilístico» que não é aceite fiscalmente (proveito contabilístico que não é proveito fiscal, correspondendo, na nossa nomenclatura, à expressão «pc ≠ pf»);

– Os assentos contabilísticos a débito da conta 86 (itens 1 e 2.2 do Quadro), correspondem a

«custos contabilísticos» directamente evidenciados numa conta de resultados (conta 86), não sendo aceites fiscalmente (custo contabilístico que não é custo fiscal, correspondendo, na nossa nomenclatura, à expressão $cc \neq cf$);

– De notar que, ao contrário do «método do imposto a pagar» no qual a conta 86 evidencia sempre saldo devedor (é custo contabilístico), no caso da contabilização de ID poderá acontecer que o saldo da conta 86 apresente saldo credor, quando o somatório dos activos por impostos diferidos (2761 a 862) com as reversões de passivos por impostos diferidos (2762 a 862) for superior ao somatório dos passivos por impostos diferidos (862 a 2762) com as reversões de activos por impostos diferidos (862 a 2761). Daí a justificação para a existência dos dois campos 271 (a crescer) e 273 (a deduzir) no Q07/DR22 com a citada expressão «impostos diferidos»;

– Aquelas três inscrições no Q07/DR22 (segunda coluna do quadro) fundamentam-se no art. 42.º n.º 1, al. a) do CIRC, o qual refere, expressamente, que não é aceite como custo fiscal «o IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.»

Conclusões

Neste artigo pretendemos, essencialmente, alertar para os principais aspectos contabilísticos e fiscais (em sede de IRC e IRS) inerentes à problemática dos ID, por força das normas contabilísticas actuais aplicáveis (POC e DC 28), bem como das futuras NCRF e NCRF-PE, e os correspondentes registos no Q07/DR22 e no quadro 4 do anexo C da declaração modelo 3 do IRS.

Identificados os factos patrimoniais (operações/situações) registáveis naqueles quadros extracontabilísticos, constata-se que os mesmos assumem um carácter residual e muito específico, pelo que, tendo em conta as características das empresas portuguesas (reduzida dimensão e menores exigências de relato financeiro), concluímos que, com certeza, raras serão as que relevam e continuarão a relevar ID.

Além disso, a própria DC 28 (Âmbito) dispensa a sua aplicação às empresas que não atinjam dois dos três limites do art. 262.º do CSC, o que, tendo em conta a referida dimensão das nossas empresas, constitui mais um factor justificativo da sua reduzida aplicação prática.

Por seu termo, a NCRF 25 e a NCRF-PE (capítulo 17), incluídas no SNC, revogarão a DC 28, mas não alargarão o âmbito de aplicação dos ID.

Como justificamos, não abordamos especificamente, caso a caso, as situações/operações susceptíveis de reconhecido de ID (conforme capítulo 3 e quadro n.º 1 deste artigo), pois, repetimos, consideramos suficientemente elucidativos os artigos/estudos, existentes, bem como os dois livros citados e os manuais de acções de formação de associações profissionais. No entanto, não deixamos de, pontualmente, abordar alguns aspectos contabilísticos (POC, DC 28 e NCRF) e fiscais (em sede de IRC e Q07/DR22) dos activos e passivos por impostos diferidos.

Por último, considerando que nesta data ainda se encontra em vigor a DC 28 e uma vez que as novas normas seguem, tal como a própria DC 28, muito de perto a NIC 12, optamos por elaborar este artigo essencialmente com base na DC 28. ■

(Texto recebido pela CTOC em Abril de 2008)

(1) Teixeira da Silva, Jorge Manuel, *O Trabalho de Fecho de Contas do Exercício de 2006*, (6.ª parte «Impostos Diferidos – Breves Notas para Melhor Compreender a Directriz Contabilística N.º 28 – Exemplos Práticos»), Edição APECA n.º 38, Maia, Fevereiro de 2007, p. 250.

(2) Sugerimos a pesquisa no menu «Bases de Dados/Pesquisas» do nosso portal Infocontab em www.infocontab.com.pt.

(3) Destaco o texto referido no rodapé n.º 1 deste artigo.

(4) Cravo de Sampaio, Maria de Fátima: *Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades*, Vislis Editores, Lisboa, Dezembro de 2000;

- Da Silva e Cunha, Carlos Alberto e Lima Rodrigues, Lúcia Maria Portela, *A Problemática do Reconhecimento e Contabilização dos Impostos Diferidos – Sua Pertinência e Aceitação*, Áreas Editora, Lisboa, Abril de 2004.

(5) Na sua versão original intitulava-se «Impostos sobre os lucros», mantendo, actualmente, a designação da DC 28 «Impostos sobre o rendimento».

(6) O projecto de decreto-lei que cria o SNC prevê a sua entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2008. No entanto, considerando que o nosso Governo tenciona colocar o assunto a discussão pública (cf. Relatório sobre o Programa de OE para 2008, constante do site do Ministério das Finanças e da Administração Pública) e tendo em conta o *timing* para adaptação dos programas informáticos de contabilidade e para a devida formação dos TOC é provável que entre em vigor apenas em 1 de Janeiro de 2009.

(7) Sugerem-se como indicadores de dimensão, cumulativamente, os seguintes: total de vendas líquidas e outros rendimentos inferiores a 500 mil euros e total do balanço (activo líquido) inferior a 250 mil euros.

- (⁸) Dizem-se extracontabilísticas, pois tais diferenças (correções ou ajustamentos) não originam qualquer assento contabilístico, mas apenas meras operações aritméticas de soma (a crescer) e subtração (a deduzir) ao lucro tributável no Q07/DR22 ou no quadro 4 do anexo C da declaração modelo 3 do IRS.
- (⁹) Sob o título «A Estimativa do IRC», *Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria - Breves Reflexões*, Ed. do autor, 1.ª edição, Março de 1997, 2.ª edição, Janeiro de 1998 e 3.ª edição, Junho de 1998, pp. 249-258, *Boletim APECA*, n.º 60, de Março de 1996, pp. 10-13, *Boletim da CROC*, n.º 6, de Jan./Mar. de 1996, pp. 39-42, e disponível para *download* no Portal Infocontab, no menu «Actividades Pessoais/Artigos/Download/Por título/Artigo N.º13».
- (¹⁰) No artigo referido no rodapé anterior, sugerimos, para melhor evidência contabilística, a divisão da conta 241 da seguinte forma:
- 2411 - Pagamentos por conta
 - 2412 - Retenções na fonte (efectuadas por terceiros)
 - 24121 - Sobre rendimentos de capitais
 - 24122 - Sobre rendimentos prediais
 - 24123 - Remunerações dos órgãos estatutários pessoas colectivas
 - :
 - :
 - 2413 - Imposto estimado
 - 2414 - Imposto liquidado
 - 2415 - Apuramento
 - 2416 - Imposto a pagar
 - 2417 - Imposto a recuperar
- Entretanto, com o surgimento do Pagamento Especial por Conta (PEC), sugere-se também a criação de uma subconta para a sua evidência.
- (¹¹) De acordo com as instruções do Anexo A da DR22, relativas ao cálculo da derrama, esta incide sobre o valor do campo 351 e, também, caso exista, sobre o valor do campo 363 «IRC de exercícios anteriores». No entanto, face à nova Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, a partir do exercício de 2007 a derrama passou a incidir sobre o lucro tributável, com taxa a variar até ao limite máximo de 1,5 por cento (anteriormente era de 10 por cento), de acordo com as listas anexas ao Ofício-Circulado n.º 20 130, de 27 de Março de 2008, da Direcção dos Serviços do IRC.
- (¹²) De Janeiro de 2003 e, disponível no site da CNC, baseado num estudo publicado pela DGCI sob o título “10 anos de Impostos sobre o Rendimento”, com base nas declarações de rendimento de 1998.
- (¹³) É óbvio que se a empresa completar os outros dois indicadores, o que, com certeza, será uma situação rara, já a DC 28 será aplicável.
- (¹⁴) Conforme frase na introdução e rodapé n.º 1 deste artigo.
- (¹⁵) Sobre este tema elaborámos o artigo sob o título «A Estrutura Conceptual da Contabilidade – Do POC ao SNC», Revista «TOC», n.º 91, de Outubro de 2007, pp.42-56 e disponível para *download* no portal Infocontab nos menus «InfoContab/Revista Electrónica / Revista n.º 23, de Setembro de 2007» e «Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por título/Artigo n.º 216.»
- (¹⁶) De notar que, como já referimos no capítulo introdutório deste artigo, as empresas portuguesas com títulos negociados em qualquer bolsa da UE já aplicam as NIC e NIRF e respectivas Interpretações (SIC/IFRIC) desde 1 de Janeiro de 2005, por força da aplicação do Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro.
- (¹⁷) Conforme indicadores mencionados na nota de rodapé n.º 6 deste artigo.
- (¹⁸) Como atrás referimos, o parágrafo 2 da DC 28 refere expressamente este facto.
- (¹⁹) «Notas de enquadramento» é a nova designação das «Notas explicativas» do POC (capítulo 12).
- (²⁰) Dizemos «essencialmente» pois os prejuízos fiscais dedutíveis nos termos do art. 47.º do CIRC e art. 37.º do CIRS também originam ID (activos por impostos diferidos), como desenvolvemos na parte deste artigo que se inicia com a entrada «Prejuízos fiscais dedutíveis (reportáveis)». Este tema está mais desenvolvido no nosso artigo sob o título «A dedução (reporte) de prejuízos fiscais», disponível para *download* no Portal Infocontab no menu «Actividades Pessoais/Artigos (Download)/Por título».
- (²¹) Para a elaboração deste quadro baseámo-nos, com adaptações da nossa autoria, na identificação das diferenças permanentes e diferenças temporárias do Q07/DR22 elaborado por: Teixeira da Silva, Jorge Manuel, *ob. cit.*, p. 242.
- (²²) De notar que os campos 271 e 273 com a mesma designação de «impostos diferidos», destinam-se às correções resultantes dos «passivos por impostos diferidos» (862 a 2762) e dos «activos por impostos diferidos» (2761 a 862), respectivamente.
- (²³) De notar que este acréscimo resulta de doutrina fiscal. Pelo contrário, nas designadas «reavaliações legais», isto é, baseadas em decreto-lei de âmbito fiscal em sede de IRC e IRS (o último publicado foi o Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de Fevereiro), o acréscimo de 40 por cento do aumento das amortizações em resultado da reavaliação está expresso, simultaneamente, nos próprios decretos-lei (no caso do Decreto-Lei n.º 31/98 está previsto no art. 7.º), no art. 11.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovou o CIRC, e no art. 16.º do Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, que regulamenta as amortizações e reintegrações do imobilizado.
- (²⁴) Esta é a «palavra» utilizada nas NIC e na NCRF, substituindo a de «reavaliações» utilizada na DC 16.
- (²⁵) Temos utilizado esta nomenclatura nos nossos artigos, significando:
- cc≠cf – custo contabilístico que não é custo fiscal;
 - pc≠pf – proveito contabilístico que não é proveito fiscal;
- As restantes são:
- cc=cf – custo contabilístico que é custo fiscal;
 - cf≠cc – custo fiscal que não é custo contabilístico;
 - pc=pf – proveito contabilístico que é proveito fiscal;
 - pf≠pc – proveito fiscal que não é proveito contabilístico.