

DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA Nº 28

IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Índice

- I. [OBJECTIVO](#)
- II. [ÂMBITO](#)
- III. [CONTEXTO](#)
- IV. [DEFINIÇÕES](#)
- V. [RECONHECIMENTO](#)
- VI. [MENSURAÇÃO](#)
- VII. [TRATAMENTO CONTABILÍSTICO](#)
- VIII. [APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO](#)
- IX. [DISPOSIÇÕES TRANSITORIAS](#)
- X. [ENTRADA EM VIGOR](#)
- XI. [APÊNDICE](#)

I - OBJECTIVO

1. A presente directriz contabilística visa estabelecer a contabilização dos impostos sobre o rendimento, liquidáveis no País ou fora dele, em termos de reconhecimento e de mensuração.
2. 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 designados “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.

II - ÂMBITO

3. A presente directriz é aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas à adopção do Plano Oficial de Contabilidade. Todavia, as disposições referidas no subtítulo Divulgações (parágrafos __ a __) apenas são exigidas às entidades que sejam obrigadas à apresentação dos modelos mais desenvolvidos de balanço,

demonstração dos resultados e anexo, indicados no POC, aplicando-se para este efeito as regras estabelecidas no artigo 3º. do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, com as necessárias adaptações.

III - CONTEXTO

4. São diversas as situações e os fenómenos que determinam o registo de impostos sobre o rendimento.

O caso mais frequente, por universal, é o do imposto correspondente ao resultado do período.

A grandeza do resultado do exercício (antes da consideração do imposto) e a grandeza da correspondente matéria colectável não são, em geral, coincidentes.

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.

A correcta periodização do imposto sobre o rendimento implica, todavia, que, no cálculo do resultado líquido do exercício, se considere o montante do imposto que, com referência ao resultado antes do imposto, se preveja que venha a ser efectivamente liquidado, tanto por efeito da liquidação que especificamente respeitar ao período, como em decorrência de liquidações referentes a outros períodos.

Assim, no cálculo do imposto do exercício e partindo dos valores contabilísticos, o montante de incidência deverá acolher as diferenças que se comportem como definitivas e excluir as diferenças respeitantes a compensações de períodos anteriores ou susceptíveis de compensação em períodos posteriores.

5. Quando o resultado fiscal for um prejuízo, não há, em princípio, imposto a pagar, nem desse facto decorre, no nosso actual ordenamento jurídico-fiscal, um direito ao recebimento de qualquer importância.

Como é evidente, o simples crédito decorrente do direito à restituição de quantias pagas por conta e de retenções na fonte envolve uma pura questão financeira, nada tendo a ver com a natureza do resultado apurado.

A inclusão de certas tributações autónomas (despesas confidenciais, despesas de representação, despesas com viaturas, etc.) nos códigos dos impostos sobre o rendimento conduz a que possa haver imposto a pagar mesmo que o resultado fiscal seja um prejuízo.

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.

6. Acontece ainda que, fora do âmbito da expressão do resultado líquido do exercício, há “variações patrimoniais” que determinam a liquidação de imposto sobre o rendimento.

A título de exemplo, podem citar-se os casos das variações patrimoniais correspondentes à alienação de acções próprias e de registos na conta de resultados transitados respeitantes a regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar directamente os capitais próprios e não os resultados.

O que se observa nestas situações é idêntico ao que ficou referido quanto aos resultados do exercício – a base de incidência do imposto pode divergir do valor contabilisticamente registado, sendo as diferenças de qualquer das naturezas assinaladas.

7. Para além disto, pode observar-se a emergência de outras “variações patrimoniais” que não determinam a imediata liquidação de imposto sobre o rendimento, mas cuja realização implica aquela liquidação ou nela interfere.

O exemplo mais simples é o da reavaliação das imobilizações quando o valor decorrente da reavaliação não passe a ser a base tributável referente ao bem reavaliado.

Nesta hipótese, o aumento de valor do bem reavaliado tem de ser distribuído em parte pela reserva de reavaliação, e, na outra parte, pelo imposto sobre o rendimento inerente à parcela do aumento de valor que, em termos de realização, será objecto de tributação.

8. Em síntese, podem descrever-se do seguinte modo os casos em que, pela presente directriz, há impostos diferidos:

- casos em que as quantias dos componentes dos resultados líquidos do exercício não coincidam com as correspondentes quantias relevantes para efeitos de determinação do imposto liquidado com referência ao período e as diferenças entre aquelas quantias sejam temporárias e reversíveis em períodos ulteriores, ou decorram da extinção ou reversão daquelas diferenças – determinantes tanto de passivos por impostos diferidos como de activos por impostos diferidos;
- casos de “prejuízos fiscais” – a que, em certas condições, possam ficar associados activos por impostos diferidos;
- casos de reavaliações, designadamente dos bens do imobilizado, geradoras de aumentos do capital próprio e em que o valor contabilístico reavaliado dos elementos patrimoniais seja superior ao inerente valor relevante para o cálculo do imposto – geradores de um passivo por impostos diferidos.

Nas situações em que o activo por imposto diferido, ou o passivo por imposto diferido, esteja ligado às diferenças entre as quantias dos componentes dos resultados e as correspondentes quantias relevantes para efeitos fiscais, podem derivar valores contabilísticos de elementos do activo ou do passivo diferentes dos correlativos valores fiscais.

Acontece isto, por exemplo, nas circunstâncias em que o imposto seja liquidado num regime de caixa (apenas aquando dos recebimentos ou dos pagamentos).

Em face do exposto, os impostos diferidos podem ser descritos, quanto à sua relação com outros elementos do activo e do passivo, da forma seguinte:

i) casos em que haja uma relação com outros elementos do activo ou do passivo cujos valores contabilístico e fiscal sejam diferentes:

a) situações provenientes de resultados em que, no período em causa, haja um custo ou um proveito contabilístico que apenas seja relevante fiscalmente noutro período e que esteja ligado a algum elemento do activo ou do passivo cujos valores contabilístico e fiscal difiram entre si (exemplo: tributação dos resultados das participadas no quadro da aplicação do método da equivalência patrimonial);

b) situações das reavaliações que impliquem aumentos do capital próprio.

ii) casos em que não haja relação com outros elementos do activo ou do passivo:

a) situações advenientes de resultados em que, no período em causa, haja um custo ou um proveito contabilístico que apenas seja relevante fiscalmente noutro período e sem que exista qualquer elemento do activo ou do passivo relacionado (exemplo: tributação diferida das mais-valias em conformidade com o artigo 46º do CIRC);

b) situações de “prejuízos fiscais”;

9. A Norma Internacional de Contabilidade faz a exposição do tratamento dos “impostos diferidos” a partir da diferença entre os valores dos elementos do activo e do passivo expressos contabilisticamente e os valores das correspondentes bases tributáveis, que são os valores relevantes para efeitos de tributação do rendimento.

Com efeito, e em tese geral, haverá, por exemplo, um passivo por “imposto diferido”, ou seja, uma dívida por um imposto que haverá de ser efectivamente liquidado mais tarde, quando o valor contabilístico de um elemento do activo for maior que a respectiva base tributável ou quando o valor contabilístico de um elemento do passivo for inferior à sua base tributável.

Por sua vez, ter-se-á um activo por “imposto diferido” nas situações inversas.

Como se referiu no número anterior, o nosso ordenamento tributário e contabilístico cria diversas situações em que há activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos não relacionados com outros elementos do activo ou do passivo e, em consequência, sem que se possa dizer que os mesmos estão associados a diferenças

entre valores de elementos do activo ou do passivo que tenham valores contabilísticos e bases tributáveis diferentes.

No seguimento do texto poderão ser encontrados, para além dos já apontados, outros exemplos esclarecedores.

10. Nesta directriz e no que respeita à apresentação e divulgação de toda a informação acerca dos impostos sobre os lucros e especialmente sobre os impostos diferidos procurou-se preservar, tanto quanto possível, a forma do Plano Oficial de Contabilidade.

Na prática, a directriz limita-se a introduzir algumas subcontas em contas já existentes e a estruturar o conteúdo da Nota 6 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

Merece uma referência especial o uso da conta 27 – Acréscimos e diferimentos para albergar as contas de “Activos por impostos diferidos” e de “Passivos por impostos diferidos”.

Nos n.ºs. 69 e 70 da Norma Internacional de Contabilidade n.º 12 dispõe-se deste modo sobre a apresentação dos impostos:

“69. Os activos e passivos por impostos devem ser apresentados separadamente de outros activos e passivos na demonstração do balanço. Os activos e os passivos por impostos diferidos devem ser distinguidos de activos e passivos por impostos correntes.”

“70. Quando uma empresa faça uma distinção entre activos e passivos correntes e não correntes nas suas demonstrações financeiras, ela não deve classificar os activos (passivos) por impostos diferidos como activos (passivos) correntes.”

Na presente directriz, à míngua de uma solução que ferisse menos a actual forma do balanço, optou-se por integrar na conta 27, em subconta autónoma, os activos e passivos por impostos diferidos.

IV - DEFINIÇÕES

11. Nesta directriz serão utilizadas as expressões seguintes com os significados que vão enunciados:

- Resultado fiscal (lucro tributável, quando positivo, ou prejuízo fiscal, quando negativo): é o resultado de um período determinado de acordo com as regras estabelecidas pela legislação fiscal;
- Diferenças definitivas em resultados e outras variações patrimoniais: são as diferenças, não susceptíveis de compensação noutros períodos, ou que não decorram de reavaliações, ou ainda que não constituam compensação de períodos anteriores, provenientes de:

i) gastos e proveitos contabilísticos não considerados para efeitos de apuramento do resultado fiscal; e

ii) outras variações patrimoniais que por força da legislação fiscal devam ser reconhecidas como integrantes desse mesmo resultado fiscal.

- Base tributável de um activo ou de um passivo: valor atribuído a esse activo ou passivo para efeitos de tributação.

- 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.

- Imposto do exercício: montante do imposto correspondente ao período, calculado com base nos valores contabilísticos e tendo em conta as diferenças definitivas. Pode ser negativo – imposto a favor do Estado – ou positivo – quantia susceptível de recuperação pela entidade. O montante global do imposto do exercício deve ser desdobrado de acordo com os diversos componentes por forma a evidenciar, designadamente, as parcelas correspondentes a resultados líquidos do exercício, a reservas e a resultados transitados.

- Imposto corrente: imposto que se estima venha a ser liquidado, em sede de imposto sobre o rendimento, com referência à matéria colectável do período.

- Passivos e activos por impostos correntes: dívidas ao e do Estado, relativas ao imposto corrente do período e de períodos anteriores (incluindo, designadamente, o imposto estimado, retenções na fonte, pagamentos por conta e liquidações e anulações respeitantes a períodos anteriores).

- Passivos por impostos diferidos: quantias de impostos sobre o rendimento, a pagar em períodos futuros, relativas a diferenças temporárias tributáveis.

- Activos por impostos diferidos: quantias de impostos sobre o rendimento, a recuperar em períodos futuros, relativas a:

a) diferenças temporárias dedutíveis;

b) reporte de prejuízos fiscais não utilizados; e

c) reporte de benefícios fiscais não utilizados.

- Taxa efectiva de tributação: é a que resulta da divisão do imposto do exercício relativo ao resultado líquido pelo resultado contabilístico antes de impostos.

- Base tributável dos elementos do activo e do passivo – exemplos

12. A base tributável de um elemento do activo é o valor relevante para efeitos de tributação aquando da realização desse elemento.

Aquele valor coincide com o valor contabilístico do elemento do activo quando a realização deste valor contabilístico não determinar qualquer tributação.

13. Alguns exemplos de base tributável de um activo:

Exemplos:

i) Um empréstimo concedido está registado por 130.000 €. Dado que o reembolso não tem quaisquer consequências fiscais, a base tributável daquele activo é de 130.000 €.

ii) Existem créditos sobre clientes no valor de 120.000 € correspondentes a vendas já integradas no resultado fiscal. Uma vez que a realização do crédito não implica qualquer pagamento ou reembolso de imposto, a sua base tributável é de 120.000 €.

iii) Suponha-se, porém, que está constituída uma provisão, no valor de 80.000 €, da qual foi apenas aceite fiscalmente a importância de 25.000 €. A base tributável desta provisão é de 25.000 €.

iv) Um equipamento foi adquirido por 120.000 € e tem uma vida útil estimada de 4 anos. No primeiro exercício a empresa entendeu não efectuar qualquer amortização. Admitindo que a legislação fiscal considera que sendo efectuada uma amortização abaixo de uma quota mínima, a diferença entre esta e a quota efectiva de amortização não poderá ser objecto de relevância fiscal (para efeitos de amortização ou para efeitos de cálculo de mais-valias) nem no período contabilístico, nem em períodos ulteriores e que para este tipo de bem aquela quota mínima está fixada em 12,5%, o valor contabilístico do bem é de 120.000 € e o valor relevante para efeitos tributários é de 105.000 € ($120.000 - 12,5\% \times 120.000$). A base tributável do equipamento é de 105.000 €.

v) Uma empresa amortiza os seus automóveis em três anos. Considerando que a legislação fiscal permite a amortização daqueles bens, no mínimo, em quatro anos e que a empresa adquiriu uma viatura por 24.000 €, no final do primeiro ano aquela viatura tinha um valor contabilístico de 16.000 € ($24.000 - 33,33\% \times 24.000$) e um valor fiscal do mesmo montante. A base tributável da viatura é de 16.000 €.

Se, todavia, a empresa tiver a intenção de, no final da vida útil, recuperar fiscalmente as amortizações excessivas, então, no final do primeiro ano o valor contabilístico seria de 16.000 € e o valor relevante para efeitos tributários teria sido de 18.000 € ($24.000 - 25\% \times 24.000$). Com estes pressupostos a base tributável é de 18.000 €.

vi) Uma máquina foi adquirida por 100.000 €. As amortizações acumuladas, quer para efeitos contabilísticos,

quer para efeitos fiscais, ascendem a 30.000 €, sendo o valor líquido, de 70.000 €, relevante para a tributação de períodos futuros, quer no que respeita a amortizações, quer no que respeita ao cálculo de mais e menos-valias. Entre nós, o valor líquido contabilístico é integralmente relevante para a tributação no que respeita à utilização do bem, traduzida pelas correspondentes amortizações. Por este facto, e nesta óptica, a sua base tributável é de 70.000 €. Todavia, no que respeita à eventual alienação do bem, a base tributável em regra diverge deste valor em decorrência da aplicação de coeficientes de desvalorização monetária. Dado que à finalidade do bem está associado o processo de amortização, considera-se que em qualquer caso a base tributável é 70.000 €.

vii) Suponha-se que – como é o caso dos trabalhadores independentes com obrigatoriedade de escrituração – existem acréscimos de proveitos registados por 100.000 € e que tais proveitos irão ser tributados em regime de caixa, aquando do seu recebimento. Nesta hipótese, a base tributável de tais proveitos antecipados é nula. No caso, que é o geral, de tributação com base no princípio da especialização (o qual foi utilizado contabilisticamente) a base tributável seria de 100.000 €

viii) Existem no activo dividendos a receber atribuídos por uma participada no montante de 100.000 €. Este activo tem uma base tributável de 100.000 €, uma vez que aquando do seu recebimento não haverá qualquer tributação, quando este dividendo tenha sido excluído de tributação por eliminação da dupla tributação económica.

ix) Existe um investimento financeiro cujo saldo é actualmente de 250.000 €. O custo de tal investimento fôra de 200.000 €, sendo a diferença de 50.000 € resultante da imputação, segundo o método da equivalência patrimonial, dos resultados do período. As características do investimento permitem considerar que o mesmo não é detido para venda. Se os dividendos correspondentes a estes resultados estiverem excluídos de tributação nos termos da legislação aplicável (como ocorre actualmente com o regime de eliminação da dupla tributação económica), a base tributável daquele activo é de 250.000 €. Contudo, se os dividendos correspondentes àqueles resultados forem tributados de acordo com o regime geral de atenuação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, a base tributável daquele activo é de 200.000 €. Com efeito, aquando da distribuição do dividendo não haverá, no primeiro caso, qualquer tributação, enquanto que, no segundo caso, a distribuição de dividendos irá implicar a tributação a uma taxa de imposto inferior à taxa normal.

14. O valor tributável de um elemento do passivo é o valor relevante para efeitos de tributação aquando do respectivo pagamento.

Aquele valor coincide com o valor contabilístico do elemento do passivo quando a satisfação deste valor contabilístico não determinar qualquer tributação.

Assim, por exemplo, um débito normal a um fornecedor tem o seu valor tributável idêntico ao valor contabilístico, uma vez que o pagamento da dívida não implica qualquer pagamento ou reembolso de imposto.

15. Alguns exemplos de base tributável de um passivo:

Exemplos:

i) Existem proveitos diferidos no montante de 100.000 €. Se a tributação desses proveitos for efectuada no

regime de caixa, a base tributável daquele passivo é nula. Se a tributação for efectuada em regime de acréscimo a base tributável é de 100.000 €.

ii) Existem acréscimos de custos no montante de 125.000 €. Se os correspondentes gastos forem tributados num regime de caixa, a base tributável daquele passivo é nula.

No caso de os gastos correspondentes aos referidos acréscimos de custos serem tributados de harmonia o regime de acréscimo, a base tributável coincide com o valor contabilístico. O mesmo sucede no caso de se tratar de gastos fiscalmente não aceites, já que, em tal caso, nunca virão a ser reconhecidos para efeitos de tributação.

iii) Existe um empréstimo a pagar registado por 750.000 €. O reembolso do empréstimo não tem consequências tributáveis. A base tributável do empréstimo é de 750.000 €.

V - RECONHECIMENTO

Reconhecimento de passivos e activos por impostos correntes

16. A quantia em dívida do imposto corrente do período ou de períodos anteriores deve ser reconhecida como passivo. No caso de a quantia entregue (através de pagamentos por conta ou de retenções na fonte) exceder o imposto corrente, o excesso deve ser reconhecido como activo.

Reconhecimento de passivos e activos por impostos diferidos

17. Sendo certo que as diferenças temporárias são diferenças entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base tributável, algumas dessas diferenças provêm da não consideração de proveitos ou de custos para efeitos contabilísticos e para efeitos fiscais no mesmo período. Estas últimas podem ser denominadas diferenças temporárias de resultados, e constituem uma parte das diferenças temporárias propriamente ditas, também designáveis por diferenças temporárias de balanço.

Passivos por impostos diferidos

18. Deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto quando provenham de:

a) Trespasse (goodwill) (1) cujas amortizações não sejam fiscalmente dedutíveis; ou de

b) Reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo numa transacção que:

(i) Não seja uma concentração de empresas; e

(ii) Não afecte, no momento da transacção, nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal.

Exemplos:

i) Uma empresa possui uma participação, de 100000 €, sem influência significativa num Agrupamento Complementar de Empresas (ACE). Por força da aplicação do regime da transparência fiscal, foi imputado no período um prejuízo fiscal à participação de 60000 €.

A base tributável do activo é de 40000 € (valor de aquisição abatido dos prejuízos já deduzidos).

Se no ano seguinte o ACE se dissolver e o valor de liquidação for de 40000 € [implicando o reconhecimento de um prejuízo de 60000 € na empresa (correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o valor de liquidação)] e admitindo uma taxa de tributação de 40%, o imposto corrente será de 24000 € a favor da empresa. Esta importância corresponde ao passivo por imposto diferido que deveria ter sido reconhecido no 1.º ano.

ii) Outro caso paradigmático, mas sem aplicação no ordenamento jurídico-fiscal nacional, é o que decorre do tratamento das amortizações aceleradas em que não exista obrigatoriedade de registo contabilístico dos acréscimos de amortizações.

Por exemplo, um activo que custou 150000 € e cuja depreciação económica seja de 50000 € e a depreciação aceite para efeitos fiscais de 90000 €, tem implícito um passivo por imposto diferido de 16000 € (considerando uma taxa de tributação de 40%). Este imposto é resultante da aplicação da taxa de tributação à diferença entre o valor contabilístico (150000 – 50000) e o valor considerado para efeitos fiscais (150000 – 90000).

19. As diferenças temporárias podem também resultar de reavaliações do imobilizado, sempre que não haja coincidência entre o valor contabilístico e a base tributável dos bens reavaliados.

Pela sua importância, essas diferenças serão tratadas em capítulo autónomo.

20. No reconhecimento inicial de activos e passivos, não há normalmente lugar ao registo correspondente a diferenças temporárias, uma vez que tal implicaria o registo de um passivo por imposto diferido que teria como contrapartida um registo de igual montante no activo, o que, no fundo, equivaleria a empolar injustificadamente o activo e o passivo.

Nos casos em que os bens transmitidos foram objecto de reavaliações nas empresas transmitentes e a que é aplicável o regime de continuidade previsto na lei fiscal para aquele tipo de operações (como ocorre com as cisões, fusões, entradas de activos e permutas de acções, nos termos dos artigos. 67º e ss. do CIRC, e “entradas do património empresarial para a realização do capital de sociedade”, nos termos do artigo 38 do CIRS), devem as empresas transmissórias reconhecer os passivos por impostos diferidos que constavam da contabilidade das anteriores titulares.

21. As diferenças temporárias podem ainda resultar da aplicação do método da equivalência patrimonial na valorimetria de participações em filiais e associadas, ou de interesses em empreendimentos conjuntos.

A importância desta matéria levou a que a mesma fosse tratada em capítulo autónomo desta directriz.

22. Apesar de o *trespasse* (“goodwill”) ter uma base tributável nula, já que a respectiva amortização não é fiscalmente dedutível, não se admite o registo de qualquer passivo por impostos diferidos, uma vez que tal reconhecimento implicaria um aumento simultâneo do valor do *trespasse*, o que apenas contribuiria para um desnecessário empolamento do activo e do passivo.

Activos por impostos diferidos

23. Deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis, desde que se espere que venham a existir lucros fiscais no futuro que possibilitem a recuperação dessas diferenças, excepto quando provenham de:

a) *Trespasse* (goodwill) (2) negativo que tenha sido tratado como proveito diferido, de acordo com a parte final do ponto 3.2.6 da Directriz Contabilística n.º 1; ou nos termos do disposto em 13.4.1., alínea e) das normas de consolidação de contas do Plano Oficial de Contabilidade, ou de

b) Reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo numa transacção que

(i) Não seja uma concentração de empresas; e

(ii) Não afecte, no momento da transacção, nem o resultado contabilístico, nem o resultado fiscal.

Exemplos:

i) Uma empresa constituiu uma provisão para garantias pós-venda no montante de 1 500 €.

Como esta provisão não é fiscalmente aceite, a respectiva base tributável é nula, sendo o montante de 1 500 € dedutível para efeitos fiscais quando a provisão deixar de existir, seja pela ocorrência de encargos com as garantias pós-vendas prestadas, seja porque em definitivo se conclua que tais encargos não irão ser suportados .

Quando a provisão for reduzida, o correspondente ganho não relevará para efeitos fiscais, o que significa que o resultado fiscal será inferior ao resultado contabilístico em 1500 €.

Por conseguinte, supondo que a taxa de tributação é de 40%, e no pressuposto de que a empresa tenha nessa altura ou em períodos subsequentes resultados tributáveis suficientes, verificar-se-á uma redução de impostos de 600 € (1500 € x 40%), valor do correspondente activo por impostos diferidos.

ii) Uma empresa constituiu uma provisão para perdas em investimentos financeiros, relativamente a uma participação de capital que se perspectiva vir a vender no ano imediato.

A provisão é, por hipótese, de 1 000 €.

Como não é aceite para efeitos fiscais, implica o aparecimento de um activo por impostos diferidos no montante de 400 € (no pressuposto de que a taxa de tributação é de 40%).

Se for estimado que o resultado fiscal do ano da previsível alienação da participação de capital será igual ou superior a 1 000 €, o activo por impostos diferidos deve ser registado.

iii) Admita-se a situação da alínea anterior, mas suponha-se que o lucro fiscal previsto para o ano da alienação da participação é inferior a 1 000 €.

Mesmo assim, se nos anos seguintes se prever o apuramento de resultados fiscais superiores à diferença entre os 1 000 € e o lucro fiscal do ano da venda, deve igualmente registar-se o activo associado à diferença temporária dedutível decorrente da não aceitação da provisão para efeitos fiscais no ano da respectiva constituição.

iv) Um outro exemplo poderia ser o que corresponderia à situação de lucro obtido num Agrupamento Complementar de Empresas, participado pela empresa.

O tratamento seria, com as devidas adaptações, idêntico ao que se encontra descrito no exemplo i) do ponto 17.

24. Independentemente das expectativas que possam existir quanto à evolução dos resultados fiscais futuros, devem ser contabilizados activos por impostos diferidos quando simultaneamente existirem passivos por impostos diferidos decorrentes de diferenças temporárias tributáveis cuja reversão se preveja tenha lugar:

- a) No mesmo período fiscal em que se preveja que revertam as diferenças temporárias dedutíveis; ou
- b) Em períodos em que uma perda fiscal, decorrente de um activo por impostos diferidos, possa ser compensada com ganhos posteriores.

O registo de activos por impostos diferidos deve, em tal caso, ser feito até ao limite dos passivos por impostos diferidos nas condições referidas.

Exemplos:

i) Retome-se o exemplo apresentado na alínea ii) do número antecedente.

Admita-se que a empresa em causa havia procedido ao diferimento da tributação de uma mais-valia fiscal apurada dois anos antes, no montante de 1 200 €, pela via do reinvestimento na aquisição de um terreno.

Existe, por via deste diferimento, um passivo por impostos diferidos de 480 €.

Se se prever vender o terreno no mesmo ano em que se admite que vá ser alienada a participação de capital objecto de provisão não aceite fiscalmente, deve ser registado o activo por impostos diferidos associado à não aceitação da provisão.

ii) Continuemos a tomar os mesmos dados do exemplo antecedente, mas considere-se agora que a reversão da diferença temporária tributável associada ao diferimento de tributação da mais-valia se prevê venha a concretizar-se em período posterior ao da reversão da diferença temporária dedutível associada à não aceitação da provisão.

Neste caso, pode ainda reconhecer-se o activo por impostos diferidos, no pressuposto de que existam lucros tributáveis, no ano da reversão da diferença temporária tributável ou nos seguintes, que impliquem a efectiva liquidação de imposto.

25. Quando a base tributável de um elemento das imobilizações for, por força da aplicação de coeficientes de desvalorização monetária, superior ao correspondente valor contabilístico, não pode, por aplicação do princípio da prudência, ser registado qualquer activo por imposto diferido com relação a tal bem

26. Na data do encerramento das contas, deverão ser objecto de reapreciação todas as situações em que tenham existido activos por impostos diferidos que não tenham sido reconhecidos por não estarem reunidas as condições para o efeito exigidas. O registo deverá ser efectuado sempre que se mostre provável a obtenção de ganhos futuros que permitam a recuperação do activo por impostos diferidos ou tenham surgido passivos por diferenças temporárias tributáveis que compensem aqueles activos, até ao limite da compensação.

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.

Prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados

30. Deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos relativamente aos prejuízos fiscais que possam ser deduzidos a lucros futuros, bem como em relação a créditos fiscais que, por eventual insuficiência da colecta do período a que deviam ser deduzidos, sejam diferidos para períodos seguintes.

31. O registo de activos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais e a créditos fiscais não utilizados apenas é possível quando e na medida em que for previsível que venham a ser apurados lucros tributáveis que

permitam a utilização desses prejuízos ou a dedução dos créditos fiscais, respectivamente.

32. No reconhecimento destes activos devem ser aplicadas as regras estabelecidas em relação aos activos por impostos diferidos resultantes de diferenças temporárias dedutíveis.

33. A simples existência de prejuízos fiscais pode suscitar dúvidas quanto à capacidade de obtenção de resultados fiscais positivos que venham a possibilitar a utilização desses prejuízos. Assim, apenas deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos respeitantes a prejuízos fiscais ou a créditos fiscais se existir uma quantia superior ou igual de diferenças temporárias tributáveis, ou existirem expectativas fundamentadas de que irão ser apurados lucros tributáveis, que permitam em ambos casos a utilização desses prejuízos ou créditos.

Participações de capital em filiais e associadas

Método do custo

34. Nos casos em que a participação estiver escriturada pelo método do custo não haverá, em regra, o reconhecimento de qualquer diferença temporária, uma vez que a base tributável não é inferior ao respectivo valor contabilístico. Na hipótese de ser constituída uma provisão para aquelas participações, emergirá uma diferença temporária dedutível, da qual poderá resultar um activo por impostos diferidos desde que se encontrem satisfeitas as regras de reconhecimento deste tipo de activos.

Método da equivalência patrimonial

35. Quando a participação estiver escriturada pelo método da equivalência patrimonial e se tratar de diferenças temporárias tributáveis relacionadas com investimentos em filiais e associadas e em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido o correspondente passivo por impostos diferidos, excepto se se verificarem simultaneamente as seguintes condições:

a) A empresa-mãe (ou o investidor ou o empreendedor) controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e

b) Ser provável que esta diferença não reverta num futuro previsível.

36. Se a participação estiver escriturada pelo método da equivalência patrimonial e se existirem diferenças temporárias dedutíveis relacionadas com investimentos em filiais e associadas e em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido o correspondente activo por impostos diferidos, mas apenas até ao limite em que se verificarem simultaneamente as seguintes condições:

a) Ser provável que as diferenças revertam num futuro previsível; e

b) Serem esperados resultados fiscais futuros que compensem as mesmas diferenças.

37. Nos casos em que seja constituída provisão para investimentos financeiros, esta representa uma diferença temporária dedutível. A contrapartida da sua constituição é um débito na conta 554 “Ajustamentos de partes de

capital em filiais e associadas – Depreciações”, nos termos do n.º 5.4.3.5 do POC. Quando aquela diferença temporária dedutível determinar um activo por impostos diferidos, o reconhecimento deste activo deve ser efectuado por contrapartida da indicada conta 554.

38. No âmbito dos ajustamentos de resultados da participante e das participadas para efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial, dever-se-ão ter em atenção as eventuais compensações de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos provenientes de transacções entre essas empresas, bem como os efeitos dos resultados não realizados contidos nos activos de qualquer delas.

Transposição de demonstrações financeiras originariamente expressas em moeda estrangeira

39. Quando, por efeito da transposição de demonstrações financeiras originariamente expressas em moeda estrangeira, emergirem valores que devam ser inscritos no capital próprio, mas não em resultados do exercício, às eventuais diferenças entre as correspondentes quantias dos elementos do activo e do passivo e as bases tributáveis destes elementos ficam associados activos e passivos por impostos diferidos, devendo o valor a inscrever no capital próprio ser líquido da quantia do imposto diferido.

No reconhecimento de activos por impostos diferidos deverá, também neste caso, ser adoptada a prudência descrita nos números 22 a 25.

Consolidação de contas

Reconhecimento inicial

40. Devem ser reconhecidos activos por impostos diferidos ou passivos por impostos diferidos relativamente ao reconhecimento de activos e passivos no momento da aquisição das participações integradas em concentrações empresariais quando os valores contabilísticos utilizados na consolidação forem diferentes das respectivas quantias relevantes para a tributação. A escrituração dos passivos por impostos diferidos e dos activos por impostos diferidos deve ser efectuada por contrapartida da rubrica “Diferenças de consolidação (goodwill)”.

Eliminação dos resultados não realizados em operações intra-grupo

41. Devem também ser reconhecidos nas contas consolidadas passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos no que respeita aos resultados não realizados escriturados em operações dentro do grupo e integrados na quantia dos activos.

Dividendos e resultados

42. Tendo em atenção a política de distribuição de resultados das filiais e o enquadramento jurídico das participações poderão ocorrer situações em que se torne necessário o registo de activos por impostos diferidos ou passivos por impostos diferidos relativamente à distribuição de resultados, devendo proceder-se ainda em conformidade com o constante no número 39.

Transposição de demonstrações financeiras

43. Na integração de contas de filiais e associadas originariamente expressas em moeda estrangeira deverão ser reconhecidos activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos atendendo aos regimes fiscais a que estão submetidas aquelas sociedades e aos métodos de transposição de demonstrações financeiras.

Compensação de diferenças temporárias por operações realizadas dentro do grupo

44. Para efeitos de consolidação dever-se-ão ter em atenção as eventuais compensações de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos provenientes de transacções entre essas empresas.

Regime especial de tributação dos grupos de sociedades

45. Cada uma das sociedades abrangidas pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades deve registar o imposto sobre o rendimento nas suas contas singulares de acordo com os critérios inerentes a essas contas.

46. Nos casos em que as sociedades estiverem integradas no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as filiais escriturarão o imposto corrente a débito ou a crédito da conta 25 – Accionistas.

Todavia, se uma filial tiver prejuízos num dado período apenas deve registar na conta 25 – Accionistas o montante correspondente aos que vierem a ser compensados pelos lucros das demais sociedades do grupo.

Os prejuízos não deduzidos devem ser reconhecidos como activos por impostos diferidos apenas se for previsível que a filial se mantenha no grupo em anos futuros e este venha, em tal período, a obter lucros que permitam a dedução daqueles prejuízos.

47. A sociedade dominante deve registar a débito e a crédito da conta 25 – Accionistas os impostos calculados nas filiais que tenham sido utilizados na determinação do imposto corrente do grupo, por contrapartida da correspondente subconta da conta 24 – Estado e outros entes públicos.

A sociedade dominante apenas deve reconhecer activos por impostos diferidos originados em prejuízos se for previsível a manutenção do regime de tributação dos grupos de sociedades e a obtenção de lucros no futuro por parte do grupo.

VI - MENSURAÇÃO

48. Os passivos e activos por impostos correntes devem reflectir as quantias que devem ser pagas (ou recebidas) ao (ou do) Estado, tendo em conta os pagamentos e recebimentos de impostos correntes e o registo da estimativa do imposto a liquidar, efectuada com base na legislação fiscal vigente.

49. Os passivos por impostos diferidos e os activos por impostos diferidos devem ser mensurados com base na utilização das taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê venham a reverter as subjacentes diferenças temporárias (dedutíveis ou tributáveis). Esses activos e passivos devem ser ajustados sempre que existam alterações nas taxas de tributação do rendimento ou em outros aspectos da legislação fiscal.

50. A mensuração dos passivos por impostos diferidos e dos activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais do modo como se espera, à data do balanço, que o valor do activo seja recuperado ou o valor do passivo seja liquidado.

Exemplo:

O tratamento do imposto diferido no caso da reavaliação de imobilizações corpóreas destinadas ao uso pela empresa deverá ter em atenção o valor da base tributável compatível com o destino indicado. Assim, para efeitos desta Directriz, são irrelevantes as variações de valor que não correspondam a reavaliações baseadas em diplomas legais que comportem efeitos fiscais.

51. No caso de bens reavaliados não susceptíveis de amortização, as quantias do Passivo por Impostos Diferidos e da Reserva de Reavaliação deverão ser ajustadas de acordo com as alterações da base tributável, em função da aplicação dos sucessivos coeficientes de actualização monetária.

52. Os activos e os passivos por impostos diferidos não podem ser objecto de actualização ou desconto. Esta limitação resulta, por um lado, do facto de a actualização ou desconto destes elementos implicar o conhecimento exacto do momento da reversão das diferenças associadas, o que não será normalmente fácil, e, por outro lado, do facto de se pretender assegurar a comparabilidade das contas das entidades, o que não se compadece com a mera admissão facultativa da possibilidade de actualização ou desconto.

53. À data do balanço, devem ser analisados todos os activos por impostos diferidos, devendo, se se justificar, o respectivo valor contabilístico ser reduzido de forma a não exceder a quantia dos impostos correspondentes a lucros tributáveis futuros ou a quantia dos passivos por impostos diferidos resultantes de diferenças temporárias tributáveis susceptíveis de compensação. Esta redução deve ser objecto de reposição (total ou parcial) no caso de as expectativas da entidade virem a ser revistas.

VII - TRATAMENTO CONTABILÍSTICO

54. O tratamento contabilístico dos impostos correntes e diferidos deve ser coerente com o registo das operações que lhes estão subjacentes, afectando, por consequência, consoante as situações, os resultados ou outras contas de capitais próprios (e, bem assim, as correspondentes contas de activo e passivo).

Contas a utilizar

55. Com o objectivo de registar as operações relacionadas com os impostos correntes e diferidos torna-se necessário desdobrar algumas contas do Plano Oficial de Contabilidade, como segue:

Classe 2 - Terceiros

24 – Estado e outros entes públicos

241 – Imposto sobre o rendimento

2411 – Imposto corrente

27 – Acréscimos e diferimentos

276 – Activos e passivos por impostos diferidos sobre o rendimento

2761 – Activos por impostos diferidos

2762 – Passivos por impostos diferidos

Classe 5 – Capital, reservas e resultados transitados

56 – Reservas de reavaliação

56.1 – Decreto-Lei nº ...

56.11 - Reserva de reavaliação antes de impostos

56.12 - Impostos diferidos relativos à reavaliação

56.2 – Decreto-Lei nº ...

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

Classe 8 – Resultados

86 – Imposto sobre o rendimento do exercício

861 – Imposto corrente

862 – Imposto diferido

Registos contabilísticos

Demonstrações dos resultados

56. Em resultados do exercício, compreendem-se:

- a) o imposto corrente;
- b) os impostos diferidos relacionados com proveitos ou custos reconhecidos contabilisticamente no exercício presente e com efeitos fiscais em exercício futuros;
- c) os impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais susceptíveis de reporte;
- d) as alterações da quantia dos passivos e activos por impostos diferidos, em decorrência de alterações de taxas de tributação do rendimento;
- e) as alterações da quantia dos passivos e activos por impostos diferidos, em decorrência de outras alterações da legislação fiscal;
- f) as alterações decorrentes da reapreciação da reversibilidade dos activos por impostos diferidos ou do modo de recuperar contabilisticamente o valor dos activos;
- g) a reversão de impostos diferidos previamente reconhecidos em resultados.

Reavaliação

57. O tratamento dos impostos diferidos envolve a consideração de alguns pressupostos quanto à inclusão do valor dos bens no cômputo do resultado. Assim, os elementos susceptíveis de amortização podem afectar o resultado quer pela via da amortização, quer pela via da alienação, enquanto que os elementos não susceptíveis de amortização apenas podem afectar o resultado pela via da alienação.

58. Relativamente aos bens amortizáveis, a adopção de uma ou outra dessas ópticas não é indiferente em termos de tratamento dos impostos diferidos. Por se afigurar mais razoável pressupor a continuidade dos activos ao serviço da entidade, considera-se para este tipo de bens a óptica do uso, através da amortização.

59. Quanto aos bens não amortizáveis, considera-se a óptica da alienação.

60. Após o registo na conta “Reserva de Reavaliação”, por qualquer processo, do valor do aumento do imobilizado líquido, aquela conta de reservas será debitada por contrapartida da conta “2762 – Passivos por impostos diferidos” pelo montante do imposto correspondente à fracção da reserva de reavaliação não relevante para a tributação.

Para o efeito, a conta relativa a cada reserva de reavaliação será desdobrada em duas subcontas: uma, denominada “56x1 – Reserva de reavaliação antes de impostos”, que terá saldo credor, e outra, designada por “56x2 - Impostos diferidos relativos à reavaliação” cujo saldo é devedor.

O indicado débito terá lugar nesta última subconta.

Aquando da realização da reserva de reavaliação, nos termos da Directriz Contabilística nº 16 – Realização de activos imobilizados tangíveis, a subconta “56x2 - Impostos diferidos relativos à reavaliação” será creditada pela correspondente fracção do imposto sobre o rendimento, por contrapartida da conta 59 - Resultados transitados.

Simultaneamente, a conta “2762 – Passivos por impostos diferidos” será debitada por contrapartida da conta “24.11 – Imposto sobre o rendimento – Imposto corrente”.

61. Independentemente da existência de nova reavaliação, o valor do imposto diferido resultante da diferença entre a base tributável e o valor contabilístico dos bens não amortizáveis deve ser ajustado tendo em atenção a variação da base tributável decorrente da aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária, uma vez que estes são utilizados para determinar tal base tributável no âmbito do apuramento das mais e menos valias fiscais.

Reservas livres, resultados transitados e outras rubricas de capitais próprios

62. Devem ser registados em reservas livres, em ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas e em resultados transitados:

- a) o imposto do exercício relativo a operações provenientes da alienação de acções (quotas) próprias;
- b) o imposto do exercício relativo à constituição de provisões para investimentos financeiros;
- c) o imposto do exercício relativo a regularizações frequentes e de grande significado que devam afectar, positiva ou negativamente, os capitais próprios e não o resultado do exercício (nos termos que estão consignados na Directriz Contabilística nº 8);
- d) a reversão de activos por impostos diferidos ou passivos por impostos diferidos previamente reconhecidos directamente por contrapartida de contas de reservas livres, de ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas ou de resultados transitados

63. Os valores das rubricas de capitais próprios que não sejam resultados do exercício e que correspondam a diferenças decorrentes da transposição de demonstrações financeiras originariamente expressas em moeda estrangeira devem ser líquidos dos inerentes impostos diferidos, sendo a expressão efectuada mediante duas subcontas, uma destinada ao valor antes da consideração do imposto diferido e a outra ao imposto diferido.

VIII - APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

Apresentação

Contas individuais

Activos e passivos por impostos diferidos

64. Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser apresentados, no Balanço, em linha autónoma, devendo os activos por impostos diferidos ser inscritos como última linha do “Código CEE – E – Acréscimos e diferimentos” e os passivos por impostos diferidos como última linha do “Código CEE – D – Acréscimos e diferimentos”

Compensação

65. O valor respeitante a cada exercício a inscrever na conta 241 – Imposto sobre o Rendimento será o que resultar da diferença entre o valor do imposto corrente do exercício, ainda que determinado por estimativa, e o montante das retenções na fonte, dos pagamentos por conta e dos pagamentos especiais por conta relativamente aos quais exista o direito de dedução e, se credor, deverá ser inscrito no Passivo ou, se devedor, deverá ser apresentado no Activo.

66. Uma entidade apenas deve compensar activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:

- a) tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e cumulativamente
- b) os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal:
 - i) sobre a mesma entidade tributável; ou
 - ii) sobre 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 esperem que sejam liquidadas ou recuperadas.

Gasto de imposto

67. Na Demonstração dos Resultados por naturezas, o imposto sobre o rendimento do exercício (positivo ou negativo) apresentado na respectiva linha deve restringir-se ao relacionado com os componentes do resultado líquido.

68. Na demonstração dos Resultados por funções, o imposto sobre o rendimento (positivo ou negativo) relacionado:

- i) Com os resultados correntes e com os resultados extraordinários deve ser apresentado nas linhas previstas para o efeito;
- ii) Com os resultados não usuais ou não frequentes, com resultados de operações em descontinuação e com alterações de políticas contabilísticas, deve ser deduzido a cada um destes tipos de resultados por forma a que os mesmos possam ser apresentados numa base líquida, nos termos da Directriz Contabilística nº 20 – Demonstração dos resultados por funções.

Contas consolidadas

69. As disposições contidas nos números 61 a 65 desta Directriz são aplicáveis, com as devidas adaptações, às contas consolidadas.

Divulgação

Contas individuais

70. Os principais componentes de gastos (proveitos) de impostos devem ser divulgados na nota 6 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados em conformidade com os quadros seguintes:

1. Reconciliação do imposto do exercício e do imposto corrente deve ser efectuada num mapa do seguinte tipo:

Total	Operações na D.R.	Movimentações noutras	Rubricas	Capital Próprio
-------	-------------------	-----------------------	----------	-----------------

Reavaliação	Outras
-------------	--------

n	n - 1	n	n - 1	n	n - 1	n	n - 1
---	-------	---	-------	---	-------	---	-------

I Imposto do exercício

II Gastos (proveitos) de impostos do exercício reconhecidos neste exercício e anteriormente reconhecidos como impostos diferidos provenientes de:

1. Impostos diferidos com origem em diferenças temporárias
2. Impostos diferidos pela reversão de diferenças temporárias
3. Impostos diferidos relativos à alteração das taxas de tributação, ou lançamento ou abolição de impostos
4. Diminuição de activos por impostos diferidos

5. Reversão da diminuição de activos por impostos diferidos
6. Reporte de prejuízos anteriormente reconhecidos como impostos diferidos
7. Imposto diferido relativo à realização da reserva de reavaliação de imobilizações
- 8.

III Gastos (proveitos) de impostos não reconhecidos anteriormente como impostos diferidos:

1. Ajustamentos de impostos correntes de exercícios anteriores
2. Alteração de políticas contabilísticas e erros fundamentais
3. Reporte de prejuízos
4. Impostos diferido relativo à constituição da reserva de reavaliação de imobilizações
5. Impostos diferidos com origem em diferenças temporárias
6. Outras diferenças não reconhecidas anteriormente como impostos diferidos
- 7.

IV Imposto diferido (II ± III)

V Imposto corrente (I ± IV)

2. Decomposição dos Activos e Passivos por impostos diferidos por tipo de diferença à data do Balanço:

Descrição	Total	Operações na D.R.	Movimentações noutras Rubricas	Capital Próprio
-----------	-------	-------------------	--------------------------------	-----------------

Reavaliação	Outras
-------------	--------

n	n - 1	n	n - 1	n	n - 1	n	n - 1
---	-------	---	-------	---	-------	---	-------

Diferenças temporárias que originaram Activos por impostos diferidos

Provisões não aceites fiscalmente

Resultados positivos em ACE

Resultados negativos pela aplicação do método da equivalência patrimonial

Amortizações não aceites fiscalmente

Benefícios de reforma, quando não há fundo externo

Diferenças entre o justo valor e a BT.

Prejuízos fiscais

Efeito da transposição de demonstrações financeira

Dupla tributação

Reconhecimento inicial de activos e passivos

Total I

Diferenças temporárias que originaram passivos por impostos diferidos

Reavaliação de activos imobilizados

Resultados negativos em ACE

Resultados positivos pela aplicação do método da equivalência patrimonial

Diferimento de tributação das mais valia

Beneficiou de reforma, quando não há fundo externo

Efeito da transposição de demonstrações financeiras

Total II

Valores reflectidos no balanço

Activos por impostos diferidos (Total I x taxa(s))

Passivos por impostos diferidos (Total II x taxa(s))

Diferenças temporárias relativamente às quais não foi reconhecido qualquer imposto diferido (a)

Perdas fiscais não utilizadas

Outras

(a) Com indicação de data de extinção

3. Decomposição dos Impostos relativos a Resultados Líquidos do Exercício, Reservas Livres e Resultados Transitados:

Rubricas Valores

Resultados	Resultados Transitados	Transições noutras rubricas dos capitais próprios	Totais
------------	------------------------	---	--------

Resultados, reservas livres e resultados transitados antes de impostos (contabilístico)	Diferenças definitivas)		
---	-------------------------	--	--

Resultados, reservas livres e resultados transitados antes de impostos (fiscais)			
--	--	--	--

Resultados, reservas livres e resultados transitados liquidos de impostos (contabilísticos)			
---	--	--	--

Imposto do exercício			
----------------------	--	--	--

Impostos diferidos			
--------------------	--	--	--

Imposto corrente			
------------------	--	--	--

Sinais algébricos:

Resultados: "+" positivos

Diferenças definitivas: "+" aumentos

Imposto do Exercício e Imposto Corrente: "+" Imposto a favor do Estado

Impostos Diferidos: "+" aumento de Passivo por impostos diferidos ou diminuição de Activo por impostos diferidos

4. Decomposição das Reavaliações e Reconhecimentos iniciais de activos e passivos e outras variações:

Rubricas	Reavaliações	Reconhec. iniciais	Outras variações
----------	--------------	--------------------	------------------

Valores das reservas de reavaliação ou equivalentes			
---	--	--	--

Aumento do passivo por impostos diferidos - reavaliação

Variação do trespasse - imposto diferido

5. Devem ainda ser divulgadas nesta nota:

a) o relacionamento entre gastos (proveitos) de impostos e o resultado contabilístico e outras variações patrimoniais (evidenciando a taxa efectiva média)

Total Operações na D.R. Movimentações noutras Rubricas Capital

Reavaliação Outras

n n - 1 n n - 1 n n - 1 n n - 1

1. Resultados e outras variações patrimoniais antes impostos

2. Taxa(s) de imposto

3. Imposto do exercício

4. Lucro tributável

5. Imposto sobre o rendimento

6. Tributações autónomas

7. Imposto total 7 = 5 + 6

8. Taxa média 8 = 7 / 4

9. Taxa efectiva 9 = 7 / 1

b) uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável em relação com a do período contabilístico anterior;

c) a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em filiais, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, em relação às quais não tenham sido reconhecidos passivos por impostos diferidos;

d) com respeito a unidades operacionais descontinuadas, o imposto sobre o rendimento relacionados com:

- (i) o ganho ou perda da descontinuação; e
 - (ii) o resultado do período respeitante às actividades correntes da unidade operacional descontinuada, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado.
- e) a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:
- (i) a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros que excedam os lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e
 - (ii) a empresa tenha sofrido um prejuízo, quer no período corrente quer no período precedente, na jurisdição fiscal, com a qual se relaciona o activo por impostos diferidos.
- f) quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos que resultem de alterações nas taxas de impostos ou da legislação fiscal que sejam decretadas ou anunciadas após a data do balanço.

Contas consolidadas

71. As disposições contidas no número anterior devem ser aplicadas, com as devidas adaptações, na nota 38 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados Consolidados referidos no ponto 14.4 do Plano Oficial de Contabilidade.

IX - DISPOSIÇÕES TRANSITORIAS

72. Na data da entrada em vigor da presente Directriz, ou na data em que ela tenha de ser aplicada pela primeira vez, as entidades a ela obrigadas podem optar por um dos seguintes procedimentos:

- a) Reconhecer todos os ajustamentos referentes a saldos de activos por impostos diferidos e de passivos por impostos diferidos relativos a situações passadas.

No que respeita ao capital próprio, os ajustamentos serão registados nas contas de Reservas de Reavaliação, Reservas Livres ou Resultados Transitados, consoante for adequado. Se for necessário debitar a conta de Reservas de Reavaliação e não houver saldo suficiente nesta conta, os ajustamentos devem ser relevados na conta de Resultados Transitados.

- b) Não reconhecer – durante um período que não pode exceder cinco anos - os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos relativos a situações anteriores à data da entrada em vigor, ou da primeira aplicação, da presente Directriz. Neste caso, deve ser incluída na nota 2 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados uma referência a tal facto, que será complementada na nota 6 do mesmo Anexo com uma informação sobre os valores contabilísticos que teriam de constar dos balanços e das demonstrações dos

resultados.

Enquanto existirem situações que determinariam o reconhecimento de passivos por impostos diferidos nos termos da alínea a) e as mesmas não forem relevadas não é permitido o registo de activos por impostos diferidos.

X - ENTRADA EM VIGOR

73. Esta Directriz aplica-se aos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2002.

XI – APÊNDICE

Exemplo sobre contabilização de impostos correntes e diferidos

Dados:

a) No tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento, a Sociedade A, S.A. utilizou, até ao fim do exercício t0, o método do imposto a pagar, pretendendo passar a efectuar o reconhecimento dos impostos diferidos a partir do exercício t1.

b) 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 criada que ainda não estavam realizados eram os seguintes:

31.12.t0 100 000 €

31.12.t1 90 000 €

31.12.t2 82 500 €

c) Resultados antes de impostos apurados nos exercícios t1 e t2:

t1 50 000 €

t2 25 000 €

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

IRC 32%

Derrama 10% de 32%

e) Alguns dados relevantes, respeitantes aos exercícios t1 e t2:

- Relativamente aos contratos de construção, é utilizado o método da percentagem de acabamento.

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

O valor do contrato era de 500 000 €, 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

- Em 31.12.t1, a Sociedade A, S.A. 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 €.

Para efeitos fiscais apenas são aceites como custos 25% dessa provisão no exercício t1, sendo aceites mais 50% da mesma no fim do exercício t2.

- Foi vendida em t2, por 10 000 €, uma máquina adquirida três anos antes por 20 000 € e que vinha sendo amortizada à taxa de 25%. 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.

- Alguns custos suportados em t1 e t2 que têm regimes particulares em termos de tributação (valores em €):

Descrição	Exercício t1	Exercício t2
Ajudas de custo	15 000	12 500
Despesas de representação	10 000	12 500

a) Cálculo do imposto corrente dos exercícios t1 e t2

O imposto corrente tem de ser determinado partindo do resultado antes de impostos e tendo em conta o regime fiscal aplicável em cada um dos exercícios.

Iremos, por isso, admitir alguns pressupostos em relação a esse regime, que explicitaremos.

No tocante ao contrato de construção, o critério válido de um ponto de vista fiscal não coincide com o que é aplicado na contabilidade, pois se verifica que a percentagem de facturação é inferior à percentagem de acabamento.

Ora, 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: $175\ 000 / 500\ 000 = 35\%$

Contabilisticamente, atendendo ao disposto na Directriz Contabilística n.º 3, o lucro apurado na obra será de 50 000 €, correspondendo a:

Proveitos: $40\% \times 500\ 000$ 200 000

Custos: $40\% \times (150\ 000 + 225\ 000)$ 150 000

Lucro contabilístico 50 000

Em termos fiscais (ver Circular n.º 5/90, da DGCI), como releva a percentagem de facturação, que é inferior à percentagem de acabamento, o lucro a considerar será apenas de 43 750 €, obtido como segue (em euros):

Proveitos: Facturação 175 000

Custos: $35\% \times 375\ 000$ 131 250

Lucro fiscal 43 750

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

Relativamente à provisão para cobranças duvidosas, foi excedido o limite fiscal em t1, pelo que há que acrescer ao lucro contabilístico a seguinte quantia:

$75\% \times 11\ 700\ € = 8\ 775\ €$

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

Assim, haverá que deduzir ao lucro contabilístico:

$$50\% \times 11\,700 \text{ €} = 5\,850 \text{ €}.$$

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:

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

Relativamente à mais-valia fiscal, teremos:

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

Partindo do princípio 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 acrescer ao lucro contabilístico do exercício t2 a quantia correspondente a 1/5 de 4 750, ou seja, 950 €.

No tocante a amortizações de bens reavaliados, apenas são aceites 60% das praticadas sobre os acréscimos de valor decorrentes da reavaliação (por se tratar de reavaliação legal com efeitos fiscais).

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):

$$t1 \quad 100\,000 \quad - \quad 90\,000 = \quad 10\,000$$

$$t2 \quad 90\,000 \quad - \quad 82\,500 = \quad 7\,500$$

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

$$t1 \quad 40\% \times \quad 10\,000 = \quad 4\,000$$

$$t2 \quad 40\% \times \quad 7\,500 = \quad 3\,000$$

Finalmente, haverá que acrescer aos lucros tributáveis 20% dos encargos com ajudas de custo, face ao regime fiscal que pressupostamente lhes é aplicável, ou seja (em euros):

$$t1 \quad 20\% \times \quad 15\,000 = \quad 3\,000$$

$$t2 \ 20\% \times \ 12\ 500 = \ 2\ 500$$

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

Descrição	t1	t2
-----------	----	----

Resultado antes de impostos (lucro)	(A)	50 000 25 000
-------------------------------------	-----	---------------

A acrescentar:

Provisões além dos limites legais		8 775
-----------------------------------	--	-------

Mais-valias fiscais		950
---------------------	--	-----

40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação		4 000 3 000
---	--	-------------

20% das despesas com ajudas de custo		3 000 2 500
--------------------------------------	--	-------------

Contratos de construção		6 250
-------------------------	--	-------

(B)	15 775	12 700
-----	--------	--------

A deduzir:

Redução de provisões tributadas		5 850
---------------------------------	--	-------

Mais-valias contabilísticas		5 000
-----------------------------	--	-------

Contratos de construção		6 250
-------------------------	--	-------

(C)	6 250	10 850
-----	-------	--------

LUCRO TRIBUTÁVEL = (A) + (B) – (C) 59 525 26 850

Podemos, agora, calcular o imposto corrente dos exercícios t1 e t2, nos termos seguintes (ainda em euros):

Descrição	t1	t2
-----------	----	----

Colecta do IRC

(32% do lucro tributável)		19 048 8 592
---------------------------	--	--------------

Derrama

(10% da colecta do IRC) 1 905 859

20 953 9 451

Tributação autónoma das despesas de representação

6,4% das despesas 640 800

Imposto corrente 21 593 10 251

b) Relevação contabilística dos impostos correntes e diferidos

O registo contabilístico do imposto corrente será o seguinte:

Contas t1 t2

D C D C

861 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto corrente 21 593 10 251

2411 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento – Imposto corrente 21 593
10 251

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 100 000 €, o imposto diferido será de:

$35,2\% \times 40\% \times 100\,000 \text{ €} = 14\,080 \text{ €}$

Os registos contabilísticos a efectuar serão os seguintes:

Contas Débito Crédito

5612 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º – Impostos diferidos relativos à reavaliação 14
080

2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Passivos
por imposto diferido 14 080

No fim do exercício t1, as questões que envolvem impostos diferidos dizem respeito a:

- a) Reavaliação do imobilizado – tratamento da parcela realizada no exercício;
- b) Contrato de construção – diferença temporária nascida no exercício por força da diferença entre o critério contabilístico e o critério fiscal;
- c) Provisão para cobranças duvidosas – parte não aceite fiscalmente no exercício.

Quanto à reavaliação, há que fazer os seguintes registos:

Contas Débito Crédito

2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Passivos por imposto diferido 1 408

862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido 1 408

59 – Resultados transitados 1 408

5612 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º – Impostos diferidos relativos à reavaliação 1 408

5611 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º – Valor bruto da reserva de reavaliação 10 000

59 – Resultados transitados 10 000

Relativamente ao contrato de construção, teremos:

Contas Débito Crédito

862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido 2 200

2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Passivos por imposto diferido 2 200

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

Contas Débito Crédito

2761 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Activos por imposto diferido 3 088,8

862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido 3 088,8

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

Conta 861 21 593

Conta 862

Reavaliação 1 408

Provisão 3 088,8

4 496,8

Contrato de construção (2 200) 2 296,8

Conta 86 19 296,2

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

Conta 2761 – Provisão 3 088,8

Conta 2762 – Reserva de reavaliação – Anterior 14 080

Revertida no exercício (1 408)

12 672

Contrato de construção 2 200

14 872

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

- a) Reversão da diferença temporária relativa à parcela da reserva de reavaliação realizada no exercício;
- b) Reversão da diferença relativa ao contrato de construção;
- c) Reversão de parte da diferença associada à provisão, pela aceitação no exercício de parte dessa provisão que não foi aceite fiscalmente em t1;
- d) Diferença temporária relativa à mais-valia do immobilizado corpóreo que apenas irá ser tributada nos exercícios

seguintes.

Os registos são os seguintes:

Contas	Débito	Crédito
a) 2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Passivos por imposto diferido	1 056	
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido		1 056
59 – Resultados transitados	1 056	
5612 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º – Impostos diferidos relativos à reavaliação	1 056	
5611 – Reservas de reavaliação – Decreto-Lei n.º – Valor bruto da reserva de reavaliação		7 500
59 – Resultados transitados	7 500	
b) 2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Passivos por imposto diferido	2 200	
862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido		2 200
c) 862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido		2 059,2
2761 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Activos por imposto diferido	2 059,2	
d) 862 – Imposto sobre o rendimento do exercício – Imposto diferido		1 337,6
2762 – Acréscimos e diferimentos – Activos e passivos por imposto sobre o rendimento diferido – Passivos por imposto diferido	1 337,6	

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

Conta 861 10 251

Conta 862 – Reserva de reavaliação 1 056

Contrato de construção 2 200

3 256

Provisão (2 059,2) 2 296,8

Mais-valia (1 337,6) (140,8)

10 391,8

Quanto às contas de activos e passivos por imposto diferido, terão em 31.12.t1 os seguintes saldos:

Conta 2761 – Provisão inicial 3 088,8

Reversão 2 059,2

Saldo final 1 029,6

Conta 2762 – Reserva de reavaliação – Anterior 12 672

Revertida no exercício (1 056)

11 616

Mais-valia 1 337,6

Saldo final 12 953,6

Aprovado pela Comissão Executiva na sua reunião de 06 de Junho de 2001.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO EXECUTIVA,
António Baia Engana

Anotações:

Anotações a: DIRECTRIZ N° 21/97(COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA) - (Doutrina)

C 1/99-GAB. DGI - (Doutrina)

OFCD 80 015-DGI - (Doutrina)

OFC 042/2000 - COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA - (Doutrina)

