

Norma Internacional de Contabilidade [NIC 12]

Imposto sobre o rendimento

Eduardo Manuel Lopes de Sá e Silva *

OBJECTIVO

Contabilizar as consequências fiscais correntes e futuras de:

- recuperação (liquidação) futura de activos (passivos) reconhecidos; e
- transacções do período corrente reconhecidas nas demonstrações financeiras.

DEFINIÇÕES

- **Lucro contabilístico** é o resultado líquido de um período antes da dedução do gasto de impostos.
- **Lucro tributável** (prejuízo fiscal) é o lucro (ou prejuízo) de um período, determinado de acordo com as regras fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre os lucros.
- **Gasto de impostos** (proveito de impostos) é a quantia agregada incluída na determinação do lucro ou prejuízo líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.
- **Imposto corrente** é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre os lucros respeitantes ao lucro tributável (prejuízo) tributável de um período.
- **Passivos por impostos diferidos** são as quantias a pagar de impostos sobre os lucros em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.
- **Activos por impostos diferidos** são as quantias a recuperar de impostos sobre os lucros de períodos futuros respeitantes a:
 - diferenças temporárias dedutíveis;
 - reporte de prejuízos não utilizados; e²
 - reporte de créditos tributáveis não utilizados.

• **Diferenças temporárias** são diferenças entre a quantia registada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:

- diferenças temporárias tributáveis – são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os respectivos activos ou passivos se extinguirem;
- diferenças temporárias dedutíveis – são diferenças temporárias de que resultam quantias dedutíveis na determinação do resultado fiscal de períodos futuros, quando os respectivos activos ou passivos se extinguirem.

Activos – são recursos controlados por um empresa como resultado de acontecimentos passados e dos quais se espera que fluam para a empresa benefícios económicos futuros:

- Os efeitos fiscais de diferenças temporárias dedutíveis (impostos diferidos) são activos porque:
 - reduzem o lucro tributável (ou aumentam os prejuízos fiscais) em períodos futuros (benefícios económicos futuros);
 - são controlados pela entidade;
 - resultam de acontecimentos passados (as diferenças que lhes deram origem).

Passivos - são obrigações presentes da empresa provenientes de acontecimentos passados, da liquidação dos quais se espera que resulte um exfluxo de recursos, incorporando benefícios económicos.

- Os efeitos fiscais de diferenças temporárias tributáveis (impostos diferidos) são passivos porque:
 - representam uma obrigação legal (obrigação presente);
 - resultam em quantias tributáveis (exfluxo de recursos);
 - provêm de acontecimentos passados.

Sendo os impostos correntes e diferidos passivos (activos), dão sempre origem a gastos (réditos):

- réditos são entradas ou melhorias de activos ou liquidações de passivos...;

* Doutoramento em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidade da Corunha, licenciado e mestre em Economia pela FEUP. Artigo extraído do livro *Normas Internacionais de Contabilidade, da Teoria à Prática*, 2004, Edições Vida Económica.

- gastos são saídas ou deprecimentos de activos ou incorrência de passivos...;
- depreende-se que os gastos (réditos) dependem dos activos e passivos.

NORMAS APLICÁVEIS DO IASB

- Norma Internacional de Relato Financeiro nº 12 (revisão de 2000) – Impostos sobre o rendimento;
- Interpretação do Standing Interpretations Committee (SIC) nº 21 – Impostos sobre o Rendimento - Recuperação de Activos não Depreciáveis (caso dos terrenos) Revalorizados;
- Interpretação SIC nº 25 – Impostos sobre o Rendimento – Alterações na situação fiscal de um empresa ou dos seus accionistas.

NORMAS NACIONAIS

- Capítulo 11 - Notas Explicativas do POC (não faz referência a impostos diferidos);
- Directriz Contabilística (DC) nº 28 - Impostos sobre o Rendimento da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), de uso obrigatório para os períodos que se iniciem em 1 de Janeiro de 2003.

BASE TRIBUTÁVEL DE UM ACTIVO OU DE UM PASSIVO É A QUANTIA ATRIBUÍDA A ESSE ACTIVO OU PASSIVO PARA FINALIDADES TRIBUTÁVEIS

Exemplos

- Uma máquina custa 100. Para finalidade de tributação, já foram deduzidas depreciações de 30. A base tributável da máquina é de 70.
- Os dividendos a receber de uma subsidiária têm uma quantia registada de 100. Os dividendos não são tributáveis. Em substância, a plena quantia registada do activo é dedutível dos benefícios económicos. Consequentemente, a base tributável dos dividendos a receber é de 100.
- Os passivos correntes incluem gastos acrescidos (a pagar) com uma quantia registada de 100. Os gastos relacionados serão deduzidos para finalidades tributáveis, numa base de caixa. A base tributável dos gastos acrescidos é nula.

NOTA SOBRE A BASE TRIBUTÁVEL

Alguns elementos têm uma base tributável, mas não são reconhecidos como activos e como passivos no balanço. Por exemplo: os custos de pesquisa podem ser reconhecidos como custo na determinação do lucro contabilístico no período em que forem incorridos, mas podem não ser permitidos como dedução na determina-

ção do lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base tributável dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia registada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES

Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.

O benefício relacionado com uma perda fiscal que possa ser reportada para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um activo.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Diferenças temporárias tributáveis

Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, a menos que os passivos por impostos diferidos provenham de:

- *trespasse (goodwill)* para o qual não seja dedutível amortização para finalidades tributáveis;
- o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
 - não seja uma concentração de empresas; e
 - não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico, nem o lucro tributável (perda fiscal).

EXEMPLO DE DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS TRIBUTÁVEIS

Custo do activo: 150

Quantia registada: 100

Amortização acumulada: 90

Taxa de tributação: 25%.

Base tributável: 60 (= 150 - 90).

Impostos a pagar sobre o rendimento: 10 (= 40 * 25%).

Diferença tributável temporária: 40 (= 100 - 60).

Passivo por impostos diferidos: 10 (= 40 * 25%), que representa os impostos sobre os lucros que pagará quando recuperar a quantia registada do activo.

CASO 12.1. DIFERENÇA TEMPORÁRIA TRIBUTÁVEL (CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO)

No tocante ao contrato de construção, o critério válido do ponto de vista fiscal não coincide com o que é aplicado na contabilidade, desde que se verifique 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 (Circular nº 5/90, da DGCI).

Custos incorridos	150 000
Facturação	175 000
Custos estimados para completar a obra	225 000
Total dos custos	375 000
Percentagem acabamento	40% (150 000/375 000)
Percentagem facturação	35% (175 000/500 000)
Lucro pela percentagem de acabamento	
Proveitos	200 000 (4%* 500 000)
Custos	150 000
Lucro	50 000
Tributação	0,352 32% + 10% de derrama
Imposto	17 600
Lucro pela facturação	
Proveitos	175 000 (35%*500 000)
Custos	131 250 (35%*375 000)
Lucro	43 750
Tributação	0,352 32% + 10% de derrama
Imposto	15 400 - é esta que revela para efeitos fiscais (Circular 5/90)
Diferença de impostos	2200
Contabilização em impostos diferidos	
862 - Imposto s/ rendimento	2200
2762 - Passivos por impostos	

Realce-se que, neste exemplo, o lucro pela contabilidade foi de 50 000 e pela Circular nº 5/90 de 43 750, assim na situação de passivo por impostos diferidos

CASO 12.2. - DIFERENÇA TEMPORÁRIA (REAVALIAÇÃO)

Constituição da reserva em t0: 100 000 u.m.

Em t0 – pela constituição do passivo por imposto

Parcela realizada em t1 (através do processo das amortizações): 10%.

diferido

Débito	5611	Reserva reavaliação – impostos diferidos relativos à reavaliação	14 080 u.m.
Crédito	2762	Acréscimo e diferimentos – passivos por impostos diferidos	

Sendo:

taxa tributação = 35,2% (32% + 3,2%)

componente não aceite = 40%

Vem:

35,2% * 40% * 100 000 u.m. = 14 080 u.m.

Em t1 – pela realização da reserva

Débito	5611	Reserva reavaliação – impostos diferidos relativos à reavaliação	14 080 u.m.
Crédito	2762	Acréscimo e diferimentos – passivos por impostos diferidos	

Débito	59	Resultados Transitados	14 080 u.m.
Crédito	5612	Imposto s/ rendimento – imposto diferido	

Débito	5611	Reserva reavaliação – valor de reserva	10 000 u.m.
Crédito	59	Resultados transitados	

UM CASO PARTICULAR – AS REAVALIAÇÕES

No tocante a reintegrações de bens elementos reavaliados, apenas são aceites 60% das praticadas sobre os acréscimos do valor decorrentes da reavaliação, logo, 40% terão de ser acrescidas.

Assim, há que proceder ao registo do imposto diferido correspondente à fracção da reavaliação não relevante para efeitos fiscais.

A razão pela qual não é reconhecido o passivo por impostos diferidos do *goodwill*

O *goodwill* é o excesso do custo de uma aquisição sobre o interesse do adquirente no justo valor dos activos e passivos identificáveis adquiridos. Muitas autoridades fiscais não permitem a amortização do *goodwill* como um gasto dedutível. Além disso, em tais jurisdições, o custo do *goodwill* não é muitas vezes dedutível quando uma subsidiária aliena as suas actividades subjacentes. Em tais jurisdições, o *goodwill* tem uma base tributária nula. Qualquer diferença entre a quantia registada do *goodwill* e a sua base tributável nula é uma diferença tem-

porária tributável. Porém, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o *goodwill* é um resíduo e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos aumentaria a quantia escriturada do *goodwill*.

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS DEDUTÍVEIS

Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que o lucro tributável estará disponível contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a menos que o activo por impostos diferidos surja de:

- *goodwill* negativo que é tratado como proveito diferido
- o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
 - não seja uma concentração empresarial; e
 - no momento da transacção, não afecte nem o lucro contabilístico nem o lucro (prejuízo) tributável

CASO 12.3. – DIFERENÇA TEMPORÁRIA DEDUTÍVEL (GARANTIA DE PRODUTO)

Uma empresa reconhece um passivo de 100 relativa a custos acrescida de garantia de produtos. Para finalidades de impostos, os custos de garantia de produtos não serão dedutíveis até que a empresa pague as reclamações. A taxa de imposto é de 25%.

A base tributável do passivo é nula (a quantia registada de 100, menos a quantia que será dedutível para finalidades de impostos com respeito a esse passivo em períodos futuros) Ao liquidar o passivo pela sua quantia registada, a empresa reduzirá o seu lucro tributável futu-

ro por uma quantia de 100 e, conseqüentemente, reduz os seus pagamentos futuros de impostos de 25 (100 * 25%). A diferença entre a quantia registada de 100 e a base tributável nula é uma diferença temporária dedutível de 100. Por isso, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos de 25 (100 * 25%), desde que seja provável que a empresa obterá lucro tributável suficiente em períodos futuros para beneficiar de uma redução em pagamentos de impostos

CASO 12.4. – DIFERENÇA TEMPORÁRIA DEDUTÍVEL (PROVISÃO PARA COBRANÇA DUVIDOSA)

Em 31/12 constitui uma provisão para cobranças duvidosas (na totalidade) com referência a um crédito que se achava em mora desde Março desse ano no montante de 11 700.

Para efeitos fiscais, só são aceites custos 25% dessa provisão.

Assim, foi excedido o limite legal, pelo que há que acrescer ao lucro contabilístico a seguinte quantia:

$$75\% * 11\ 700 = 8775$$

activo diferido seria de: $3088,8 = 8775 * 35,2\%$ (ver quadro seguinte)

Tributação	35,2% + 10% de derrama
Valor considerado contabilisticamente	11 700
Valor considerado fiscalmente	2925
Diferença a acrescer no quadro do lucro tributável	8775
Activo por imposto diferido	3088,8
2761 - activo por imposto diferido	
862 - imposto sobre o rendimento	30088,8

MENSURAÇÃO

- os activos e passivos por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, utilizando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas à data do balanço;
- os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se esperam que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo, ou seja, liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas à data do balanço.

MATÉRIA POLÉMICA

- Posição da Directriz Contabil. 28 - Acréscimos e diferimentos;
- Posição da NIC 12 - Activos e Passivos e proibição da sua inclusão no curto prazo.

CONCLUSÕES

Impostos correntes

- reconhecer como passivo o imposto corrente e de exercícios anteriores; se a quantia paga exceder, reconhecer o activo;
- os benefícios relativos a prejuízos fiscais que possam ser recuperados em períodos posteriores devem ser reconhecidos como um activo.

Impostos diferidos

- introdução da prudência no reconhecimento de activos por impostos diferidos;
- revisão anual da recuperabilidade;
- não aceitação das técnicas de desconto;
- uso da taxa esperada do imposto.

DIVULGAÇÕES

- Principais componentes dos gastos (proveitos) dos impostos;
- Longa lista de explicações e reconciliações.

Comparação com Portugal (NIC 12 e DC 28)

POC/DC 28	NIC 22
Os impostos diferidos são acréscimos e diferimentos	Os impostos diferidos são dívidas a receber e a pagar
A aplicação da norma depende da dimensão da empresa	Aplicável a todas as empresas
Impostos correntes apresentados separadamente dos impostos diferidos e estes em acréscimos e diferimentos	Impostos correntes apresentados separadamente dos impostos diferidos, e estes como não correntes
A divulgação é feita essencialmente em quadros	A divulgação em narrativa, como também em quadros

OUTROS CASOS PRÁTICOS

CASO 12.5.

Ano N
 Lucro tributável: 5960
 Lucro contabilístico: 5800
 Multas fiscais (diferença definitiva): 60
 Provisões em excesso (diferença temporária dedutível): 100
 Taxa de imposto: 30%

Resolução
 Cálculo do imposto diferido
 $(5800 + 60) \times 30\% = 1758$
 $5960 \times 30\% = 1788$
 $1788 - 1758 = 30$ euros ou $100 \times 30\% = 30$ euros
 Parte do imposto pago em N é recuperada em exercícios seguintes, originando um activo por impostos diferidos.

Descrição	Contas a		Valor
	Debitar	Creditar	
1 - Imposto corrente	861	2411	1788
1 - Activos por impostos diferidos	27 961	862	30

CASO 12.6

Ano N
 Máquina:
 Valor de aquisição: 10 000
 A Acumuladas: 10 000
 Valor da venda: 3000
 Reinvestimento numa nova máquina que foi adquirida por 12 000 euros. Vida útil de 5 anos.
 Taxa de IRC: 30% em N e 28% em N+1.
 Lucros contabilísticos
 em N: 6000
 em N+1: 2200
 Valor actual = 0
 Mais-valia contabilística = $3000 - 0 = 3000$ euros
 A mais-valia fiscal é igual à mais-valia contabilística.
 Em N reduz-se ao resultado contabilístico a quantia de 3000 euros para apurar o lucro tributável.
 Nos próximos 5 anos, a reintegração anual da nova máquina é de 2400 euros. É aceite para efeitos fiscais:
 $2400 - 3000/5 = 1800$

Em N:
 • Imposto corrente : $(6000 - 3000) \times 30\% = 900$ euros
 • Gasto de imposto: $6000 \times 30\% = 1800$ euros
 • Passivo por imposto diferido: $1800 - 900 = 900$ euros
 Embora não havendo tributação em N sobre a mais-valia, ela vai ser exercida nos exercícios seguintes.
 A diferença entre o gasto do imposto e o imposto corrente ou a pagar é um passivo por imposto diferido.
 Em N+1
 • Imposto corrente: $(2200 + 3000/5) \times 28\% = 784$ euros
 • Gasto de imposto: $2200 \times 28\% = 616$ euros
 • Passivo por impostos diferidos: $3000/5 \times 28\% + 3000 \times 2\% = 108$ euros

MOVIMENTAÇÃO CONTABILÍSTICA

Descrição	Contas		Valor
	Debitar	Creditar	
N			
1 - Imposto corrente	861	2411	900
2 - Passivos por impostos diferidos	862	2762	900
N+1			
1 - Imposto corrente	861	2411	784
2 - Passivos por impostos diferidos	2762	862	108

CASO PRÁTICO 12.7. - REAVALIAÇÕES

Máquina:

Valor de aquisição: 80 000

Amortizações acumuladas: 50 000

Amortização do exercício: 8 000

Taxa de amortização: 10%

Procedeu-se à reavaliação da máquina com base no coeficiente de desvalorização monetária de 1,5.

Outros dados:

- Apuraram-se lucros contabilísticos e fiscais em N e N+1.
- Não são dedutíveis fiscalmente 40% das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo (campo 218 do quadro 7 do modelo 22).
- Taxa do IRC: 30%.

Valor líquido contabilístico: $80\,000 - 50\,000 = 30\,000$.

Valor reavaliação do activo bruto:

$80\,000 \times 1,5 = 120\,000$.

Valor da reavaliação das amortizações acumuladas:
 $50\,000 \times 1,5 = 75\,000$.

Novo valor líquido contabilístico: 45 000.

Aumento de reserva de reavaliação: 15 000.

A amortização para o ano N+1 será de 12 000, o que corresponde a um aumento de 4000. Contudo, apenas 60% são dedutíveis para efeitos fiscais (2400 euros).

Base tributável do activo:

$30\,000 + 60\% \times 15\,000 = 39\,000$.

Passivo por imposto diferido diferido, ou seja, parte da reserva não relevante para efeitos fiscais:

$(45\,000 - 39\,000) \times 30\% = 1800$.

ou $(40\,000 - 25\,000) \times 40\% \times 30\% = 1\,800$

Reserva de reavaliação = 15 000.

Imposto diferido correspondente à reserva realizada pelo uso: $4000 \times 40\% \times 30\% = 480$ euros.

$4000 \times 40\% \times 30\% = 480$

$15\,000 \times 30\% \times 40\%$

(parte não considerada) = 1800

Descrição	Contas		Valor
	Debitar	Creditar	
Reavaliação - Activo bruto	423		40 000
- Amortizações acumuladas	5611	5611	250
Passivos por Impostos diferidos (relativos à reavaliação)	5612	4823	1800
Amortizações do exercício	6623	4823	12 000
Realização parcial da reserva reaval.	5611	59	400
Passivo por impostos diferidos	59 2762	5612 862	480 480