



5. IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

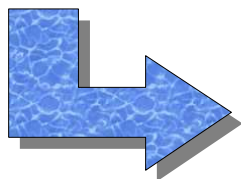


As normas do IASB de base

- Esta Norma contabilística e de relato financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 12 – Impostos sobre o rendimento, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008, da Comissão, de 3 de Novembro.

Introdução

- A contabilização dos impostos diferidos insere-se no âmbito da problemática contabilístico-fiscal e constitui um dos casos a que se convencionou apelar de “tratamento das operações complexas”.
- Origem da problemática



Divergências entre o resultado
contabilístico e o resultado fiscal

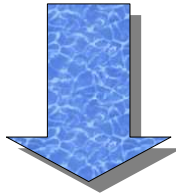
- O resultado líquido do período (contabilístico) é o ponto de partida para a obtenção do resultado fiscal (n.º 1 do art.º 17.º do CIRC).

Introdução

- O objectivo da **contabilidade** é o de elaborar e apresentar demonstrações financeiras que proporcionem informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.
- Os objectivos da **fiscalidade** orientam-se para a obtenção de receitas para que o Estado possa fazer face à despesa pública e combater as desigualdades sociais com a redistribuição da riqueza.

Introdução

- Os impostos sobre lucros são calculados de acordo com as regras fiscais (em Portugal, de acordo com as disposições do Código do IRC), as quais diferem das regras contabilísticas.



- ✓ Daí se colocar a questão da contabilização dos impostos sobre o rendimento.

Impostos diferidos

- Os IMPOSTOS DIFERIDOS, são as diferenças que surgem entre as normas contabilísticas e as regras fiscais, que dão origem a activos por impostos diferidos ou passivos por impostos diferidos e têm como objectivo o adequado cumprimento do pressuposto do acréscimo em matéria de imposto sobre o rendimento do período, ou seja, o reconhecimento, no mesmo período contabilístico, das transacções e dos impactos em termos de imposto sobre o rendimento.

Objectivo

*“Prescrever o **tratamento contabilístico** dos **impostos sobre o rendimento** e em especial no que respeita a:*

- a) **Recuperação** futura (**liquidação**) da quantia escriturada de **activos** (**passivos**) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade;*
- b) Transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.”*

Âmbito

- Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos **impostos sobre o rendimento**.
- Esta Norma **não trata** dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (NCRF 22) ou de créditos fiscais ao investimento.
- Porém, trata da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.

Definições

- **Passivos por impostos diferidos** – são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.
- **Activos por impostos diferidos** – são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:
 - Diferenças temporárias dedutíveis;
 - Reporte de perdas fiscais não utilizadas;
 - Reporte de créditos fiscais não utilizados.

Definições

- **Lucro contabilístico** – é o resultado de um período antes da dedução do gasto de impostos.
- **Lucro tributável (perda fiscal)** – é o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.
- **Gasto de impostos (rendimento de impostos)** – é a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.
- **Base fiscal** de um activo ou de um passivo – é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

Definições

- **Diferenças temporárias** – são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:
 - **Diferenças temporárias tributáveis** – diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada;
ou

Definições

- **Diferenças temporárias** – são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:
 - **Diferenças temporárias dedutíveis** – diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

Métodos de contabilização

- Existem dois **métodos** para contabilização dos impostos sobre lucros:
 - O **método do imposto a pagar**; e
 - O **método do efeito fiscal** (impostos diferidos).

Métodos de contabilização

Método do Imposto a Pagar

- De acordo com este método, o encargo de imposto corresponde ao valor do imposto a pagar. Não existindo imposto a pagar, não há qualquer contabilização a efectuar.
- A taxa efectiva de impostos sobre lucros corresponde ao quociente do encargo com imposto pelo lucro antes de imposto.

$$\frac{\text{Encargo com o Imposto}}{\text{RAI}}$$

- Analisemos uma situação que exemplifica este método e que demonstra como o mesmo pode ser redutor.

Métodos de contabilização

Constituição de uma provisão para impostos

Lucro antes de imposto (RAI)	100
Despesas não aceites:	
-» provisão não aceite para fins fiscais	120
Lucro fiscal	220
Imposto sobre lucros (TX = 40%)	88
Lançamento contabilístico	
Débito (8121) – Imposto estimado para o período	88
Crédito (241) – Imposto sobre o rendimento	88
Na Demonstração dos resultados teremos	
Lucro antes de imposto (RAI)	100
Imposto sobre o rendimento	- 88
Resultado líquido do período	12

Métodos de contabilização

- Neste caso a **taxa efectiva de imposto** sobre o rendimento será de:

$$\frac{88}{100} = 88 \%$$

- Esta situação distorce de forma significativa as contas da empresa, uma vez que um potencial investidor menos avisado efectuará os seus cálculos com base num resultado líquido do período de 12, o qual não corresponde à realidade.

Métodos de contabilização

- Suponhamos que, no 2.º ano, a empresa manteve o seu RAI (ou seja RAI = 100) e suportou gastos com impostos no valor de 120, os quais contabilisticamente não afectaram os gastos do período, tendo sido revertida a provisão constituída no ano anterior.
- No entanto, para fins fiscais, materializou-se a perda de 120, a qual é aceite no ano em que os gastos são incorridos.
- Consideremos que a empresa voltou a constituir uma provisão de 120 para atender aos impostos cuja obrigação esteja pendente de eventos ou decisões futuras.

Métodos de contabilização

O resultado líquido do período seria assim determinado:

Lucro antes de imposto (RAI)	100
Despesas não aceites:	
-» provisão não aceite para fins fiscais	120
Menos: redução de provisões tributadas	- 120
Lucro fiscal	100
Imposto sobre lucros (TX = 40%)	40

Lançamento contabilístico

Débito (8121) – Imposto estimado para o período	40
Crédito (241) – Imposto sobre o rendimento	40

Na Demonstração dos resultados teremos

Lucro antes de imposto (RAI)	100
Imposto sobre o rendimento	- 40
Resultado líquido do período	60

Métodos de contabilização

- Neste caso, há coincidência entre a taxa efectiva ($40/100 = 40\%$) e a taxa legal (40%).
- Analisemos agora o que se passaria no 3.º ano, caso a empresa não suportasse gastos com impostos (respeitantes à provisão efectuada) e decidisse reverter totalmente a provisão constituída (contabilmente, o lançamento a efectuar seria: Débito da conta 291 – Provisões para impostos / Crédito da conta 7631 – Reversões de provisões para impostos).
- Suponhamos que o RAI é de 220 e que inclui 120 relativos à reversão de provisões para impostos.

Métodos de contabilização

Lucro antes de imposto (RAI)	220
Menos: redução de provisões tributadas	- 120
Lucro fiscal	100
Imposto sobre lucros (TX = 40%)	40
Lançamento contabilístico	
Débito (8121) – Imposto estimado para o período	40
Crédito (241) – Imposto sobre o rendimento	40
Na Demonstração dos resultados teremos	
Lucro antes de imposto (RAI)	220
Imposto sobre o rendimento	- 40
Resultado líquido do período	180

- ✓ Neste caso, a taxa efectiva é de 18% ($40/220 = 18\%$) enquanto que a taxa legal (40%).

Métodos de contabilização

Método do Efeito Fiscal

- Neste método, levamos em consideração os efeitos fiscais futuros das diferenças entre os activos e passivos contabilísticos e os activos e passivos fiscais, através do reconhecimento de Impostos Diferidos Activos e Impostos Diferidos Passivos.

Métodos de contabilização

Método do Efeito Fiscal

- Esquematicamente:

Impostos Diferidos		
Classe	Valor contabilístico > Valor fiscal	Valor contabilístico < Valor fiscal
Activo	Imposto Diferido Passivo	Imposto Diferido Activo
Passivo	Imposto Diferido Activo	Imposto Diferido Passivo

Reconhecimento de PID

Diferenças temporárias tributáveis

- Um **passivo por impostos diferidos** deve ser reconhecido para todas as **diferenças temporárias tributáveis**, a menos que o passivo por impostos diferidos provenha:
 - Do reconhecimento inicial do *goodwill*; ou
 - Do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
 - Não seja uma concentração de actividades empresariais; e
 - Não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Reconhecimento de PID

Diferenças temporárias tributáveis

- No reconhecimento de um **activo** está inerente que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de **benefícios económicos futuros** que fluam para a entidade nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do activo exceder a sua base fiscal, a quantia dos benefícios económicos tributáveis excederá a quantia que será permitida como dedução para finalidades de tributação.
- Aquela diferença é uma **diferença temporária tributável** e a **obrigação** de pagar os resultantes impostos sobre o rendimento em períodos futuros é um **passivo por impostos diferidos**.

Reconhecimento de PID

Diferenças temporárias tributáveis

- Como a entidade recupera a quantia escriturada do activo, a **diferença temporária tributável reverterá** e a entidade terá lucro tributável. Sendo assim, é **provável** que **benefícios económicos fluirão** da entidade na forma de pagamento de impostos.
- Por isso, esta NCRF exige, salvo algumas excepções meramente pontuais, o **reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos**.

Reconhecimento de PID

Concentrações de actividades empresariais

- O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição.
- Quando, por exemplo, a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal desse activo se mantém pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um **passivo por impostos diferidos**. O **passivo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill**.

Reconhecimento de PID

Revalorização livre ou extraordinária

- Quando se contabiliza uma revalorização livre ou extraordinária, o valor do activo contabilístico é aumentado.
- No entanto, o valor fiscal do activo não é aumentado, uma vez que as depreciações da revalorização não são aceites – na íntegra – para fins fiscais.
- Temos, assim, um activo contabilístico maior que o activo fiscal, o que origina um **imposto diferido passivo**.

Reconhecimento de PID

Goodwill

- O *goodwill* resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida.
- O Fisco não permite reduções na quantia escriturada do *goodwill* como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Consequentemente, o *goodwill* tem uma base fiscal de zero.

Reconhecimento de PID

Goodwill

- Qualquer diferença entre a quantia escriturada de *goodwill* e a sua base fiscal de zero é uma **diferença temporária tributável**.
- Contudo, como já vimos, esta Norma **não** permite o reconhecimento do passivo por impostos diferidos resultante porque o *goodwill* é mensurado como residual e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos iria aumentar a quantia escriturada de *goodwill*.

Reconhecimento de AID

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 exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a menos que o activo por impostos diferidos surja do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
 - Não seja uma concentração actividades empresariais; e
 - No momento da transacção, não afecte nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Reconhecimento de AID

Diferenças temporárias dedutíveis

- No reconhecimento de um **passivo** está inerente que a sua quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.
- Um **activo por impostos diferidos** surge com respeito a impostos sobre o rendimento que serão recuperáveis em períodos futuros, quando seja permitido que essa parte do passivo seja uma dedução na determinação do lucro tributável.

Reconhecimento de AID

Diferenças temporárias dedutíveis

- Igualmente, se a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

Reconhecimento de AID

Diferenças temporárias dedutíveis

- A reversão de diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros.
- Contudo, os benefícios económicos na forma de reduções nos pagamentos de impostos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas.

Reconhecimento de AID

Diferenças temporárias dedutíveis

- Por isso, uma entidade **reconhece activos por impostos diferidos** somente quando for **provável** que **lucros tributáveis estarão disponíveis** contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.

Diferenças temporárias

■ Em resumo:

- Podemos afirmar que as diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base fiscal. A base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais (5 da NCRF 25)

Reconhecimento de AID

Prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados

- Em Portugal, os prejuízos fiscais podem ser utilizados para compensar lucros tributáveis futuros nos seis exercícios seguintes.
- Temos, assim, um activo fiscal, embora não tenhamos qualquer activo contabilístico.
- Ou seja, o activo contabilístico é menor que o activo fiscal, o que origina um **imposto diferido activo**.

Reconhecimento de AID

Prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados

- 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.
- O reconhecimento 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.

Reconhecimento de AID

Prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados

- A simples existência de perdas fiscais não usadas pode suscitar dúvidas quanto à capacidade de obtenção de resultados fiscais positivos que venham a possibilitar a utilização desses prejuízos. Assim, quando uma entidade tenha uma história de perdas recentes, apenas deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos respeitantes a perdas 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 os casos a utilização desses prejuízos ou créditos.

Mensuração

- Os **activos** (**passivos**) por **impostos correntes** dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja **recuperada** (**paga**) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço.
- Os **activos** e **passivos** por **impostos diferidos** devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera 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 estejam aprovadas à data do balanço.
- Os activos e passivos por impostos diferidos **não devem ser descontados**.

Reconhecimento de IC e ID

- Os **impostos correntes** e **diferidos** devem ser reconhecidos como um **rendimento** ou como um **gasto** e incluídos no resultado líquido do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:
 - Uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, directamente no capital próprio; ou
 - Uma concentração de actividades empresariais.

Reconhecimento de IC e ID

- A quantia escriturada dos activos e passivos por impostos diferidos pode alterar-se mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar, por exemplo, de:
 - Uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais;
 - Uma reavaliação da recuperabilidade de activos por impostos diferidos; ou
 - Uma alteração da maneira esperada de recuperação de um activo.

Reconhecimento de IC e ID

Itens creditados ou debitados directamente ao capital próprio

- O imposto diferido deve ser **debitado** ou **creditado** directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com itens que sejam **creditados** ou **debitados**, no mesmo ou num diferente período, directamente ao capital próprio.
- As NCRF exigem ou permitem que certos itens sejam creditados ou debitados directamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:
 - Uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis);

Reconhecimento de IC e ID

Itens creditados ou debitados directamente ao capital próprio

- As NCRF exigem ou permitem que certos itens sejam creditados ou debitados directamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:
 - Um ajustamento no saldo de abertura de resultados transitados resultantes quer de uma alteração na política contabilística que seja aplicada retrospectivamente quer da correção de um erro fundamental (NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros);

Reconhecimento de IC e ID

Itens creditados ou debitados directamente ao capital próprio

- As NCRF exigem ou permitem que certos itens sejam creditados ou debitados directamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:
 - As diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (NCRF 23 — Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio).

Apresentação

- Os activos por impostos e passivos por impostos devem ser apresentados **separadamente** de outros activos e passivos no balanço. Os activos e os passivos por impostos diferidos devem ser distinguidos de activos e passivos por impostos correntes.
- 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.

Apresentação

Compensação

- Uma entidade deve compensar **activos por impostos correntes** e **passivos por impostos correntes** nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:
 - Tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e
 - Pretender liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo.

Apresentação

Compensação

- Uma entidade deve compensar os **activos por impostos diferidos** e **passivos por impostos diferidos** se, e somente se:
 - A empresa tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e
 - Os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.

Apresentação

Gasto de impostos

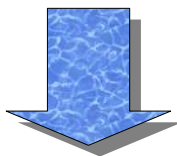
- O gasto (rendimento) de impostos relacionado com o resultado de actividades ordinárias deve ser apresentado na face da demonstração dos resultados.

Divulgações

- Os principais componentes de gasto (rendimento) de impostos devem ser divulgados separadamente.
- Os componentes de gasto (rendimento) de impostos devem incluir, nomeadamente:
 - Gasto (rendimento) por impostos correntes;
 - A quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;
 - A quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferença temporária de um período anterior que seja usada para reduzir gasto de impostos correntes.

Tratamento na NCRF-PE

- Esta temática está tratada nos §§ 16.1 a 16.8 da NCRF-PE.
- Prescreve apenas o tratamento contabilístico dos impostos correntes sobre o rendimento. Este capítulo **não trata dos impostos diferidos**.



- ✓ Excepto se a entidade adoptar o modelo de revalorização para os activos fixos tangíveis.

Exemplos de aplicação

Empréstimo concedido

- Um empréstimo concedido está registado por 130.000 u.m.. Dado que o reembolso não tem quaisquer consequências fiscais, a base tributável é de 130.000 u.m., não havendo qualquer diferença entre a quantia escriturada e a base tributável.

Fonte: “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística”, Vários Autores (2009)

Exemplos de aplicação

Empréstimo a pagar

- Existe um empréstimo a pagar registado por 750.000 u.m.. O reembolso do empréstimo não tem consequências tributáveis. A base tributável do empréstimo é de 750.000 u.m..

Fonte: “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística”, Vários Autores (2009)

Exemplos de aplicação

Crédito sobre clientes

- Existem créditos sobre clientes no valor de 120.000 u.m., correspondentes a vendas já integradas no resultado fiscal. Uma vez que a realização do crédito se presume como certa, a sua base tributável é igualmente de 120.000 u.m..

Fonte: “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística”, Vários Autores (2009)

Exemplos de aplicação

Crédito sobre clientes ajustados

- Suponha-se que está constituído um ajustamento para clientes, no valor de 100.000 u.m., da qual foi apenas aceite fiscalmente, por força da aplicação do critério da mora, a importância de 25.000 u.m.. A base tributável deste activo é de 25.000 u.m., enquanto a quantia escriturada é de 100.000 u.m..
- Logo, a diferença temporária é de 75.000 u.m., e será dedutível no futuro, pois na medida em que o ajustamento for fiscalmente aceite, o mesmo implicará uma redução do encargo de imposto.

Fonte: “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística”, Vários Autores (2009)

Exemplos de aplicação

Terreno revalorizado

- Um terreno adquirido por 100.000 u.m. foi revalorizado (revalorização livre) para 150.000 u.m..
- Apesar da quantia escriturada ser de 150.000 u.m. a base tributável é de 100.000 u.m. (negligenciando o coeficiente de desvalorização monetária).
- Logo, existe uma diferença temporária de 50.000 u.m., que será tributada no futuro quando o terreno for alienado, pelo que estamos perante uma diferença temporária tributável.

Fonte: “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística”, Vários Autores (2009)

Exemplo prático 1

Revalorização livre ou extraordinária

- Uma máquina já totalmente depreciada foi objecto de uma revalorização livre, daí resultando um valor revalorizado de 1.200 euros.
- A vida útil adicional atribuída foi de 3 anos e a taxa de tributação é de 40%.
- A revalorização foi feita no ano N e só no ano seguinte o bem foi depreciado.

Exemplo prático 1 – Resolução

Revalorização livre ou extraordinária

- Assim, no ano N:

Assentos	Débito	Crédito
Pela reavaliação		
433 - Eq. Básico	1.200	
5811 - ER antes de imposto		1.200
Efeito tributário da reavaliação		
5812 - Impostos diferidos	480	
2742 - Passivos por ID		480

Exemplo prático 1 – Resolução

Revalorização livre ou extraordinária

- Em cada um dos 3 anos seguintes:

Assentos	Débito	Crédito
Pela depreciação do exercício		
642 - GDA (AFT)	400	
438 - DA		400
Pela realização do ER		
5811 - ER antes de imposto	400	
56 - RT (Regularização excedentes)		400

Exemplo prático 1 – Resolução

Revalorização livre ou extraordinária

- Em cada um dos 3 anos seguintes (pela reversão da DTT):

Assentos	Débito	Crédito
2742 - Passivos por ID	160	
8122 - Imposto diferido		160
56 - RT (Regularização excedentes)	160	
5812 - ID relativos à realização		160

Exemplo prático 2

Revalorização legal dos activos fixos tangíveis

- A empresa “PG, SA” revalorizou os seus activos fixos tangíveis no ano N, na situação de totalmente depreciados, daí resultando uma reserva de revalorização de 10.000 euros.
- A vida útil adicional aos bens foi de 4 anos e a taxa de tributação é de 30%.

Exemplo prático 2 – Resolução

Revalorização legal dos activos fixos tangíveis

- Assim, no ano N:

Assentos	Débito	Crédito
Pela reavaliação		
433 - Eq. Básico	10.000	
5811 - ER antes de imposto		10.000
Efeito tributário da reavaliação		
5812 - Impostos diferidos	1.200	
2742 - Passivos por ID		1.200

Exemplo prático 2 – Resolução

Revalorização legal dos activos fixos tangíveis

- Supondo que apenas se iniciaram as depreciações em N+1, em cada um dos 4 anos seguintes:

Assentos	Débito	Crédito
Pela depreciação do exercício		
642 - GDA (AFT)	2.500	
438 - DA		2.500
Pela realização do ER		
5811 - ER antes de imposto	2.500	
56 - RT (Regularização excedentes)		2.500

Exemplo prático 2 – Resolução

Revalorização legal dos activos fixos tangíveis

- Supondo que apenas se iniciaram as depreciações em N+1, em cada um dos 4 anos seguintes (pela reversão da DTT):

Assentos	Débito	Crédito
2742 - Passivos por ID	300	
8122 - Imposto diferido		300
56 - RT (Regularização excedentes)	300	
5812 - ID relativos à realização		300

Exemplo prático 3

Obras de carácter plurianual

- Considere os seguintes dados da obra X:

Rubrica	Exercício N	Exercício N+1	Acumulado
Custos incorridos	150.000	225.000	375.000
Facturação	175.000	325.000	500.000
Custos estimados para completar a obra	225.000	-	-

- A empresa utiliza o método da percentagem de acabamento.
- A obra foi concluída em N+1.
- O valor do contrato era de 500.000 euros.

Exemplo prático 3 – Resolução

Obras de carácter plurianual

% Acabamento	150.000/375.000	40%
% Facturação	175.000/500.000	35%

Exemplo prático 3 – Resolução

Obras de carácter plurianual

Exercício N	Resultado Contabilístico	Resultado Fiscal
Rendimentos	200.000 (40% x 500.000)	175.000
Gastos	150.000	131.250 (35% x 375.000)
Lucro	50.000	43.750

Exemplo prático 3 – Resolução

Obras de carácter plurianual

Exercício N+1	Resultado Contabilístico	Resultado Fiscal
Rendimentos	300.000 (500.000 - 200.000)	325.000 (500.000 - 175.000)
Gastos	225.000	243.750 (375.000 - 131.250)
Lucro	75.000	81.250

Exemplo prático 3 – Resolução

Obras de carácter plurianual

- No Ano N, como o resultado fiscal é inferior ao resultado contabilístico, ter-se-ia de deduzir no Q07 da DR/M22 o valor de 6.250 euros (50.000 – 43.750).
- No Ano N+1, como o resultado fiscal é superior ao resultado contabilístico, ter-se-ia de efectuar uma correcção fiscal positiva no Q07 da DR/M22 no montante de 6.250 euros (81.250 – 75.000).
- Consideremos uma taxa de tributação de 35%.

Exemplo prático 3 – Resolução

Obras de carácter plurianual

Assentos Ano N	Débito	Crédito
8122 - Imposto diferido	1.875	
2742 - Passivos por ID		1.875

Assentos Ano N+1	Débito	Crédito
2742 - Passivos por ID	1.875	
8122 - Imposto diferido		1.875

Exemplo prático 3 – Resolução

Obras de carácter plurianual

- Com a entrada em vigor das novas disposições do Código do IRC (DL 159/2009, de 13 de Julho), a partir de 1 de Janeiro de 2010, deixará de haver lugar a ID nas obras de carácter plurianual (contratos de construção).
- Nova redacção do n.º 1 do art.º 19.º: *“A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.”*

Exemplo prático 4

Prejuízos fiscais

- Em 20X0 a entidade teve um prejuízo fiscal de 100.000 euros.
- Não existem diferenças temporárias em 20X0 e espera-se que existam lucros tributáveis durante o período em que se possa usar o prejuízo como uma redução destes.
- Em 20X1 a entidade teve lucro contabilístico de 50.000 euros, igual ao lucro tributável, usando uma parte do prejuízo fiscal de 20X0.
- A taxa de imposto para os períodos 20X0 e 20X1 é de 25%.

Exemplo prático 4 – Resolução

Prejuízos fiscais

- Em 20X0, pelo reconhecimento do AID:

Assentos 20X0	Débito	Crédito
2741 - Activos por ID	25.000	
8122 - Imposto diferido		25.000

Exemplo prático 4 – Resolução

Prejuízos fiscais

- Em 20X1, o prejuízo fiscal utilizado é de 50.000 euros:

Assentos 20X1	Débito	Crédito
8122 - Imposto diferido	12.500	
2741 - Activos por ID		12.500

Exemplo prático 5

Prejuízos fiscais

- A empresa ABC teve um prejuízo contabilístico (e fiscal) no ano N de 500.000 euros e espera-se que continue a apresentar perdas nos próximos anos. A empresa pode utilizar as perdas fiscais de um determinado exercício nos seis exercícios subsequentes.
- Contabilize os impostos diferidos.

Exemplo prático 5 – Resolução

Prejuízos fiscais

- ✓ Não há qualquer contabilização a efectuar, uma vez que não existem impostos a pagar e não se pode proceder ao reconhecimento de impostos diferidos activos relativamente à perda fiscal do exercício de N, por não existir segurança razoável da sua utilização para compensar lucros tributáveis futuros.

Exemplo prático 6

Prejuízos fiscais

- A empresa ABC quer adoptar a NCRF 25 e tem perdas fiscais de anos anteriores de 400.000 e do ano de 200.000. Espera ter lucros tributáveis futuros em excesso a estes valores.
- Considere uma taxa de tributação de 40%.
- Contabilize os impostos diferidos.

Exemplo prático 6 – Resolução

Prejuízos fiscais

Assentos	Débito	Crédito
2741 - Activos por ID	240.000	
56 - Resultados transitados		160.000
8122 - Imposto diferido		80.000

Exemplo prático 7

Provisões não dedutíveis

- Em 31 de Dezembro do ano de 2007, a empresa ABC, Lda., apresenta no seu balanço uma provisão para garantias dos seus produtos no montante de 200 euros.
- Esta provisão não foi considerada para efeitos fiscais. A sua anulação verificou-se apenas no ano 2009.
- A taxa de tributação no ano de 2007 é de 25%. Contudo, no ano de 2008 reduziu-se para 20%, mantendo-se no ano seguinte. A autarquia não lançou derrama no ano de 2007 e seguintes.
- O Resultado Antes de Imposto (RAI) nos três anos foi de 1.000 euros.

Exemplo prático 8

Provisões parcialmente dedutíveis

- Uma empresa que comercializa electrodomésticos apurou nos anos 2010, 2011 e 2012 os seguintes montantes em termos de vendas e de custos de garantia:

Ano	Vendas	Custos de garantia
N-1	110.000 €	5.500 €
N-2	70.000 €	3.500 €
N-3	120.000 €	6.000 €

- Sabendo que no ano 2013 as vendas ascenderam a 180.000 euros e que efectuou uma provisão para garantias de clientes de 10.000 euros, refira se a empresa terá de proceder a alguma correcção para efeitos de determinação do lucro tributável.

Fonte: "Fiscalidade em Função dos Documentos" – Lurdes Matias (Manual da Formação Eventual CTOC)

Exemplo prático 9

Provisões para reestruturação

- A empresa ABC teve um prejuízo contabilístico em N de 1.000.000 euros, assim determinado:
 - Lucro "normal": 500.000 euros;
 - Provisão para reestruturação: (1.500.000 euros).
- Sabendo que se espera ter lucros tributáveis nos próximos 3 anos de 2.000.000 euros, efectue os lançamentos apropriados, de acordo com o método do efeito fiscal (considere uma taxa de imposto de 25%).

Fonte: "Sistema de Normalização Contabilística Explicado" – João Rodrigues, Porto Editora (2009)

Questão Avaliação Diagnóstica

Considerando os seguintes dados da empresa ABC, SA:

- Lucro tributável: 6.000 euros;
- Lucro contabilístico: 5.700 euros;
- Juros indemnizatórios (diferença definitiva): 200 euros;
- Perdas por imparidade em investimentos financeiros (diferença temporária): 100 euros;
- Taxa de imposto: 26,5%.

Questão Avaliação Diagnóstica

À luz da Norma contabilística e de relato financeiro 25 – “*Impostos sobre o rendimento*”, qual das seguintes informações está correcta?

- a)** A empresa deverá registar um passivo por impostos diferidos no montante de 79,50 euros;
- b)** A empresa deverá registar um activo por impostos diferidos no montante de 26,50 euros;
- c)** A empresa deverá registar um passivo por impostos diferidos no montante de 53 euros;
- d)** Não existe nenhuma situação geradora de impostos diferidos.