

CONTABILIDADE FINANCEIRA AVANÇADA

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

RESUMO

- **OBJECTIVO**
- **ÂMBITO**
- **DEFINIÇÕES**
- **BASE FISCAL**
- **RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES**
- **RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS**
- **MENSURAÇÃO**
- **RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE DIFERIDO**
- **APRESENTAÇÃO**
- **DIVULGAÇÕES**

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

OBJECTIVO (1)

Prescrever o tratamento contabilístico dos IR e em especial no que respeita a:

- a) recuperação futura (liquidação do valor contabilístico de activos (passivos);e
- b) transacções e outros acontecimentos do período corrente.

O tratamento contabilístico e o tratamento fiscal de determinadas despesas e receitas podem ser diferentes

Resultados antes Impostos $\neq$ Resultado tributável

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

ÂMBITO (2 a 4)

Deve ser aplicada na contabilização de IR.

Consideram-se IR todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis, bem como outros impostos tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

DEFINIÇÕES (5 e 6)

Impostos diferidos activos: são as quantias de IR recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

- a) diferenças temporárias dedutíveis;
- b) reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
- c) reporte de créditos tributáveis não utilizados

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

DEFINIÇÕES

Base fiscal de um activo ou de um passivo: é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

Diferenças temporárias: diferenças entre o valor contabilístico de um activo ou de um passivo e a sua base fiscal:

- a) diferença temporária dedutível – resultará numa redução no resultado tributável no futuro quando o valor contabilístico de um activo ou passivo for recuperado ou liquidado; ou
- b) diferença temporária tributável – resultará num aumento do resultado tributável no futuro quando o valor contabilístico de um activo ou passivo for recuperado ou liquidado

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

DEFINIÇÕES

Gasto (rendimento) de impostos: quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitantes a impostos correntes e a impostos diferidos.

Imposto corrente: quantia a pagar (recuperar) de IR respeitante ao lucro (perda) tributável de um período.

Lucro contabilístico: é o resultado líquido de um período antes da dedução do gasto de imposto.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

DEFINIÇÕES

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) IR.

Passivos por impostos diferidos: são as quantias de IR pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

BASE FISCAL (7 a 11)

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES (12 a 14)

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS (15 a 42)

Diferenças temporárias tributáveis

Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto aqueles que resultem de:

- a) o reconhecimento inicial de *goodwill*;
- b) o reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo de uma transacção que:
 - não seja uma concentração de empresas;
 - não afecte no período de transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Porém, para as diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos de acordo com o § 36.

Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um período se bem que sejam incluídos no lucro tributável num período diferente. Tais diferenças temporárias são muitas vezes descritas como diferenças tempestivas.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Diferenças temporárias também resultam quando:

- a) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver § 19);
- b) os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver § 20);
- c) o *goodwill* resulta numa concentração de actividades empresariais (ver § 21);
- d) a base fiscal de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade beneficia de subsídios do Governo não tributáveis relacionados com activos (ver § 24); ou
- e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver § 35 a 42).

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Concentrações de actividades empresariais

Nas concentrações empresarias, os activos e passivos adquiridos são reconhecidos ao justo valor mas a base fiscal mantém-se.

Diferenças Temporárias surgem entre o justo valor e a base fiscal.

Os impostos diferidos resultantes aumentam o *goodwill* na aquisição.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Goodwill

O *goodwill* tem uma base fiscal de zero. Porém, não se pode reconhecer impostos diferidos passivos porque o *goodwill* é mensurado como residual e o reconhecimento de IDP iria aumentar o valor do *goodwill*.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Reconhecimento inicial de um activo ou passivo

Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um activo ou passivo. O método de contabilizar tal diferença temporária depende da natureza da transacção que conduziu ao reconhecimento inicial do activo

Numa CAE → reconhece-se IDA ou IDP;

Se afectar o lucro contabilístico ou o lucro tributável reconhece IDA ou IDP e o consequente rendimento ou gasto na DR;

Nas demais situações, não se reconhecem impostos diferidos.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Diferenças temporárias dedutíveis

Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto que seja provável a existência de lucro tributável nos períodos de reversão da diferença, excluindo:

No reconhecimento inicial de um activo ou de um passivo de uma transacção que não seja uma concentração de empresas e não afecte no período da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

É provável a existência de lucro tributável se existirem diferenças tributáveis suficientes que revertam nos mesmos períodos das diferenças tributáveis dedutíveis ou do uso dos prejuízos fiscais. Mesmo que as diferenças tributáveis sejam insuficientes, os activos devem ser reconhecidos:

- a) se se espera a existência de lucro tributável suficiente nos períodos de reversão das diferenças temporárias dedutíveis; ou
- b) se possam usar oportunidades de planeamento fiscal.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Oportunidades de planeamento fiscal são acções que permitem aumentar o lucro tributável tais como:

- a) se possível optar pela tributação dos juros quando recebidos e não quando reconhecidos como rédito (não é possível em Portugal);
- b) diferir pela dedução de gastos em períodos futuros (não é possível em Portugal);
- c) vender com ganho e seguido de locação financeira (em Portugal não há tributação do ganho);
- d) vender um activo que não é tributável e comprar outro que gere rendimentos tributáveis.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Perdas fiscais e créditos por imposto não usados

Como estes são forte prova da probabilidade de inexistência de lucros tributáveis futuros, se a empresa tiver uma história de prejuízos recentes, os activos por imposto diferidos só devem ser reconhecidos:

- a) até ao valor das diferenças temporárias tributáveis que revertam nos mesmos períodos; ou
- b) que haja outras provas convincentes da existência de lucros tributáveis futuros (neste caso, deve-se divulgar as provas).

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

No caso de prejuízos fiscais e créditos fiscais não usados os critérios que permitirão avaliar a probabilidade da existência de lucros tributáveis nos períodos em que estes possam ser usados são os seguintes:

- a) a existência de diferenças temporárias que revertam nesses períodos;
- b) a probabilidade de existência de lucro tributável;
- c) a identificação da causa do prejuízo fiscal e de que esta não se repetirá;
- d) oportunidades de planeamento fiscal.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Reavaliação de activos por impostos diferidos
não reconhecidos

Nas reavaliações, o valor contabilístico do activo aumenta mas a base fiscal mantém-se (reavaliações livres) ou não aumenta na mesma proporção (reavaliações legais).

Reavaliações livres ou legais originam impostos diferidos passivos, mesmo que não se pretenda alienar o activo.

O aumento/diminuição do imposto diferido passivo tem contrapartida na rubrica Reserva de Reavaliação.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Investimentos em subsidiárias, associadas e
interesses em empreendimentos conjuntos

Valor contabilístico do investimento em sub/associadas/EC

X

Base fiscal do investimento em sub/associadas/EC

(X)

Diferenças Temporárias ao nível do Grupo

~~X~~
23

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Deve-se reconhecer um **passivo por impostos diferidos** para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto se ambas as condições forem satisfeitas:

- a) o investidor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e
- b) é provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Deve-se reconhecer um **activo por impostos diferidos** para todas as diferenças temporárias dedutíveis, até ao ponto que:

- a) a diferença temporária reverterá no futuro previsível;
e
- b) Estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

MENSURAÇÃO (43 a 50)

Os impostos diferidos poderão ser mensurados usando:

- a) as taxas fiscais correntes (dos períodos em que as diferenças temporárias se originam não sendo posteriormente ajustados por futuras alterações nas taxas fiscais);
- b) as taxas fiscais esperadas (que se esperam estejam em vigor quando as diferenças temporárias reverterem, e posteriormente ajustados por alterações nas taxas em períodos futuros);
- c) pelo valor presente, actual ou descontado.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

MENSURAÇÃO

O uso das taxas fiscais correntes, é compatível com o método do diferimento, porque para este os impostos diferidos no balanço não são dívidas a receber e dívidas a pagar (são acréscimos e diferimentos de gastos e de réditos).

O uso das taxas fiscais esperadas é compatível com o método do passivo, porque os impostos diferidos no balanço são dívidas a receber e dívidas a pagar, devendo ser apresentados pelas quantias que se espera receber e que se espera liquidar (devendo então ser ajustados sempre que se verifiquem alterações nas taxas fiscais).

MENSURAÇÃO

O valor presente, actual ou descontado só pode ser usado para o método do passivo. Os problemas decorrentes desta forma de mensurar os impostos diferidos são:

- a) qual a taxa a usar para descontar os impostos no balanço;
- b) qual o período de desconto (para algumas diferenças temporárias não se conhece o período da reversão)

RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE DIFERIDO (§§ 51 a 64)

A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimentos.

RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE DIFERIDO

Demonstração dos resultados

Dos impostos correntes:

- a) No balanço como dívidas a receber ou a pagar correntes (numa base líquida) (elemento Estado e outros entes públicos);
- b) Na demonstração dos resultados como gasto (rédito) se relativo a réditos (ganhos) e gastos (perdas) aí reconhecidos;
- c) Nos capitais próprios se de ganhos (perdas) reconhecidos no capital próprio (a deduzir ao elemento).

RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE DIFERIDO

Dos impostos diferidos:

- a) na demonstração dos resultados:
 - para diferenças tempestivas;
 - para alterações de estimativas (nomeadamente taxas fiscais) se de diferenças tempestivas (SIC 25).
- b) no capital próprio:
 - para diferenças reconhecidas directamente no capital próprio (SIC 25);
 - para alterações de políticas (quando se altera o método de reconhecimento dos impostos sobre o rendimento).

RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE DIFERIDO

Dos impostos diferidos:

c) no balanço:

- deveriam ser apresentados como activos e passivos não correntes, contudo são apresentados em última linha do elemento Acréscimos e diferimentos;
- compensados (base líquida) se:
 - se tiver o direito legal de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes;
 - se forem de impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

RECONHECIMENTO DE IMPOSTO CORRENTE DIFERIDO

Quando da adopção pela primeira vez do método de contabilização dos efeitos tributários, por uma empresa que tenha anteriormente usado o método dos impostos a pagar, deve-se ajustar:

- a) o saldo de abertura das contas de reservas de reavaliação (se a diferença temporária for de reavaliação de activos);
- b) nos demais casos, o saldo de abertura das contas de resultados retidos (reservas livres ou resultados transitados);
- c) pela quantia dos impostos diferidos de abertura.

APRESENTAÇÃO (65 a 71)

Compensação

A compensação de impostos diferidos activos e impostos diferidos passivos é permitida se, e somente se:

- a) a entidade tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e
- b) os impostos diferidos activos e os impostos diferidos passivos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

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.

A NCRF 23 – Os efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio, exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especificam onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidos na demonstração de resultados, tais diferenças podem ser classificadas como gastos (rendimentos) por impostos diferidos se essa apresentação for considerada como a mais útil para os utentes das demonstrações financeiras.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

DIVULGAÇÕES (72 a 84)

Os principais componentes de gasto (rendimento) de impostos devem ser divulgados separadamente.

O imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados ao Capital Próprio,

Uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e o produto do lucro contabilístico multiplicado pela taxa de imposto aplicável, divulgando também a base pela qual a taxa de imposto aplicável é calculada ou uma reconciliação numérica entra a taxa média efectiva de imposto e a taxa de imposto aplicável;

Explicação de alterações na taxa de imposto aplicável comparada como período contabilístico aplicável;

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

DIVULGAÇÕES

A quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados relativamente aos quais não se tenham reconhecido IDA;

A quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e EC relativamente aos quais não se tenham reconhecido IDP;

Análise das Diferenças Temporárias;

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

DIVULGAÇÕES

Gasto de imposto relacionado com operações descontinuadas;

Quantia a natureza das provas que suportam o reconhecimento de IDA se existir dependência de lucros tributáveis futuros e há prejuízo no ano ou no ano anterior.

Potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos accionistas.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

DIVULGAÇÕES

Gasto de imposto relacionado com operações descontinuadas;

Quantia a natureza das provas que suportam o reconhecimento de IDA se existir dependência de lucros tributáveis futuros e há prejuízo no ano ou no ano anterior.

Potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos accionistas.

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

- SNC – quadro de contas
 - 2741 – Activos por Impostos Diferidos
 - 27411 – Ajustamentos de cobrança duvidosa
 - 27412 – Prejuízos Fiscais
 - 2742 – Passivos por Impostos Diferidos
 - 27421 – Excedentes de Revalorização
 - 56 – RESULTADOS TRANSITADOS
 - 566 – Excedentes de Revalorização
 - 5661 – Regularização de Excedentes
 - 5662 – Regularização de Impostos Diferidos

NCRF 25 – IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO

- 58 – EXCEDENTES DE REVALORIZAÇÃO DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS E INTANGÍVEIS
- 581 – Reavaliação decorrente de Diplomas Legais
- 5811 – Antes de Imposto sobre o Rendimento
- 5812 – Impostos Diferidos
- 589 – Outros Excedentes
- 5891 – Antes de Imposto sobre o Rendimento
- 5892 – Impostos Diferidos
- 812 – Imposto sobre o Rendimento do Período
- 8121 – Imposto estimado para o período
- 8122 – Imposto Diferido