



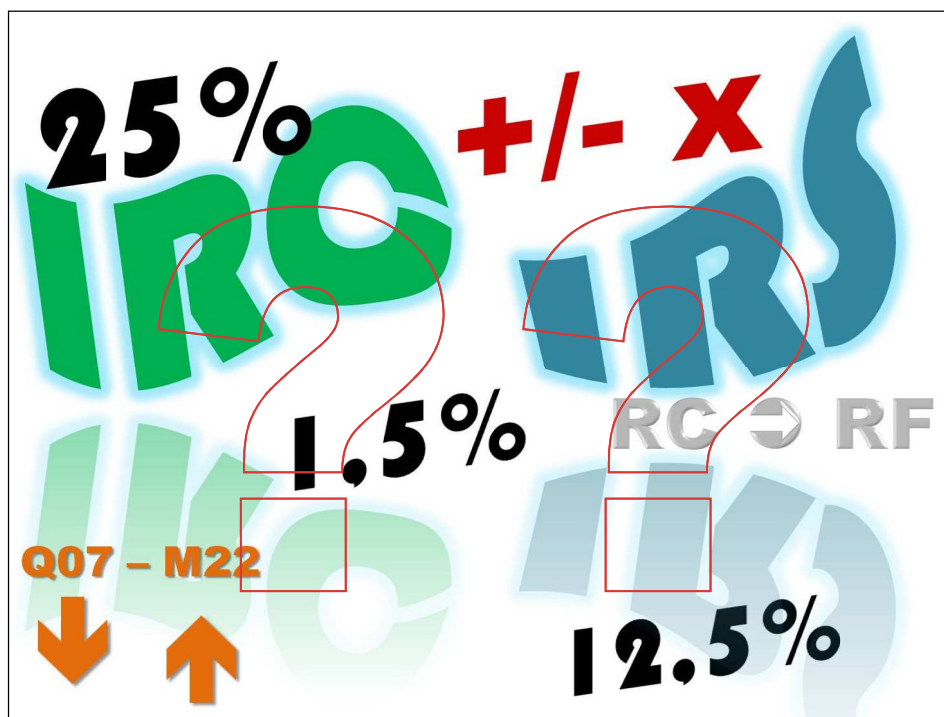
FISCALIDADE DO RENDIMENTO | 2013/14 | IRC

Docente: Paulo Marques

IMPOSTOS DIFERIDOS

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

TEIXEIRA DA SILVA, Jorge Manuel, *O Trabalho de Fecho de Contas do Exercício de 2006*,
(6.ª parte “Impostos Diferidos – Breves Notas para Melhor Compreender a Diretriz Contabilística
N.º 28 – Exemplos Práticos”), Edição APECA n.º 38, Maia, fevereiro de 2007, p. 250.



PROBLEMÁTICA

- A referência a Impostos Diferidos deve ser interpretada apenas em sede de **IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO**
- Neste contexto, o termo “impostos” abrange apenas o IRC e o IRS *(Categoria B – contabilidade organizada)*

5

PROBLEMÁTICA

- Políticas e normas contabilísticas  ■ Resultado Contabilístico
- Regras Fiscais  ■ Lucro Tributável

6

PROBLEMÁTICA

- **Divergências** entre as formas de reconhecimento e valorização de ativos, passivos, gastos e rendimentos na perspetiva das normas contabilísticas ➡ SNC e segundo a legislação fiscal ➡ CIRC

7

PROBLEMÁTICA

Diferenças entre o **Resultado Contabilístico** (apurado segundo normas contabilísticas) e o **Resultado Fiscal** (determinado de acordo com as regras estabelecidas na legislação fiscal)

Valor contabilístico ≠ Base tributável

Ex.: Contabilizadas Perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes (cobrança duvidosa) no montante de 10.000 €, sendo aceite fiscalmente apenas 25%

Valor contabilístico: 10.000 €

Base tributável: 2.500 €

8

PROBLEMÁTICA

Métodos de cálculo do IRC

- Método do imposto a pagar
(Gasto com IRC no exercício ► CIRC)
- Método dos efeitos tributários
 - Releva as divergências entre as normas fiscais e as normas contabilísticas
 - International Accounting Standard - IAS 12 ⇔ NCRF 25
(de 2002 a 2009 ⇐ DC 28)

9

PROBLEMÁTICA

- O objetivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados não é facilmente compatibilizável com a adoção do "método do imposto a pagar"...
- *In DC 28*, justificando-se a necessidade de adoção contabilística da especialização relativamente ao imposto sobre o rendimento

10

PROBLEMÁTICA

As diferenças podem ser de dois tipos:

- **Definitivas** – permanentes
- **Temporárias** – tempestivas

Tributáveis ⇐ *Comporta a expectativa de que o encargo fiscal futuro seja maior*

Dedutíveis ⇐ *Comporta a expectativa de que o encargo fiscal futuro seja menor*

11

DIFERENÇAS DEFINITIVAS

Diferenças Definitivas:

Não são suscetíveis de compensação noutros períodos, ou não constituem compensação, com diferenças de períodos anteriores

(Sem relação, em termos de compensação, com períodos anteriores ou posteriores)

12

DIFERENÇAS DEFINITIVAS

Podem ser provenientes de:

Gastos e rendimentos incluídos no resultado contabilístico mas não no lucro tributável (Ex.: multas)

Gastos e rendimentos incluídos no lucro tributável mas não no resultado contabilístico (Ex.: majoração de donativo)

Outras variações patrimoniais (não refletidas no RLP) **que, por força da legislação fiscal, devem ser reconhecidas no resultado fiscal** (Ex.: gratificação sobre lucros atribuída aos empregados, não contabilizada nos termos da NCRF 28)

13

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS

Há compensação – em períodos futuros – entre valores contabilísticos dos ativos e passivos e a sua base tributável

As diferenças entre os resultados fiscais e os contabilísticos, que têm origem num período, são **revertidas** num ou mais períodos subsequentes

14

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS

Com o decurso do tempo a base fiscal e a quantia escriturada tendem a igualar-se, revertendo-se a diferença temporária

Termo a reter: REVERSÃO

15

DEFINIÇÕES

NCRF 25

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS

São diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação

① Base de tributação = Base fiscal

17

Base fiscal

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

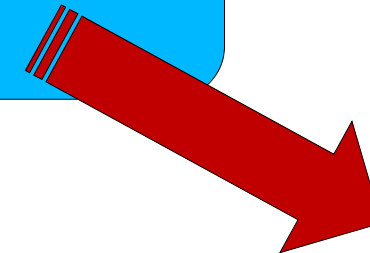
18

Diferenças temporárias tributáveis

São diferenças temporárias de que resultam **quantias tributáveis** na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo seja recuperada ou a do passivo seja liquidada

19

Diferenças temporárias
tributáveis



Passivos
por
impostos
diferidos

20

Passivos por impostos diferidos

São as quantias de impostos sobre o rendimento **pagáveis em períodos futuros** com respeito a diferenças temporárias tributáveis

21

Passivos por impostos diferidos

Exemplo:

Um ativo fixo tangível foi depreciado por valor inferior à quota mínima (fiscal), o que origina uma quota perdida para efeitos fiscais.

- ➡ Reconhecer um passivo por impostos diferidos
- ➡ Quando a diferença for contabilizada, não gera gasto fiscal e paga-se mais IRC

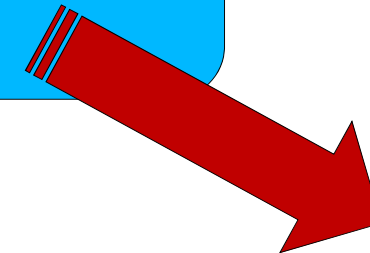
22

Diferenças temporárias dedutíveis

São diferenças temporárias de que resultam quantias que são **dedutíveis** na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo seja recuperada ou a do passivo seja liquidada

23

Diferenças
temporárias
dedutíveis



Ativos
por
impostos
diferidos

24

Ativos por impostos diferidos

São as quantias de impostos sobre o rendimento **recuperáveis em períodos futuros** respeitantes a:

- (a) Diferenças temporárias dedutíveis
- (b) Reporte de perdas fiscais não utilizadas
- (c) Reporte de créditos tributáveis não utilizados

25

Ativos por impostos diferidos

Exemplo:

Um ativo fixo tangível foi depreciado por valor superior à quota máxima (fiscal), o que origina depreciação não aceite fiscalmente.

- ➡ Reconhecer um ativo por impostos diferidos
- ➡ Quando a diferença for aceite para efeitos fiscais teremos < resultado fiscal e poupança de IRC

26

Gasto de impostos (rendimento de impostos)

Compreende o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos)

① Imposto corrente: *é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitantes ao lucro tributável (perda tributável) de um período*

27

Mensuração

Os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o ativo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas e leis fiscais que estejam aprovadas à data do balanço.

28

Mensuração

- Ajustar ativos e passivos em caso de alteração nas taxas ou legislação fiscal.
- A quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. PRUDÊNCIA!

29

Mensuração

- Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse ativo por impostos diferidos seja utilizado.

30

Mensuração

- Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis.

31

Reconhecimento

Os impostos correntes e **diferidos** devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, exceto se o imposto provem de:

- (a) Uma transação ou acontecimento que seja reconhecido diretamente no capital próprio
- (b) Uma concentração de atividades empresariais

32

Método de contabilização adotado na NCRF 25

Método da dívida - Baseado no Balanço

(Do Passivo, ou da responsabilidade, ou das taxas atualizadas)

- Efeitos tributários das diferenças temporárias são calculados e relatados quer como ativos quer como passivos por impostos diferidos
- Representam o pagamento adiantado de impostos futuros ou impostos a pagar no futuro
- Assumem a natureza de dívidas a receber, ou a pagar, no futuro

33

Tratamento contabilístico

27 Outras contas a receber e a pagar

...

274 Impostos diferidos

2741 Ativos por impostos diferidos

2742 Passivos por impostos diferidos

34

Tratamento contabilístico

81 Resultado líquido do período

811 Resultado antes de impostos

812 Imposto sobre o rendimento do período

8121 Imposto estimado para o período

8122 Imposto diferido

...

818 Resultado líquido

35

Tratamento contabilístico

58 Excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis

581 Reavaliações decorrentes 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

36

Outros métodos de contabilização

Método do diferimento

- Os saldos de ativos e passivos por impostos diferidos no balanço não representam direitos a receber ou obrigações a pagar, razão pela qual são contabilizados como acréscimos de gastos ou acréscimos de rendimentos
- A taxa de imposto utilizada é sempre a taxa histórica, não havendo correção do saldo de impostos diferidos em virtude de alterações da taxa de tributação, e as reversões das diferenças temporárias são mensuradas à taxa histórica

37

Outros métodos de contabilização

Método do valor líquido do imposto

- Os valores dos impostos diferidos são componentes dos valores dos ativos ou passivos com que se relacionam e representam-se no balanço junto aos respetivos ativos ou passivos em contas compensatórias
- Mas os impostos diferidos são calculados com recurso ao método da dívida ou do diferimento
- Método que já não é aplicado

38

Exemplo

Adaptado do livro “Elementos de Contabilidade Geral”,
de António Borges, Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues,
Áreas Editora, 25.ª Edição, setembro de 2010, pp. 603-4

❶ No ano 2011 a sociedade BETA apurou um prejuízo para efeitos fiscais de 440 000 €, havendo expectativa da sua total recuperação em lucros tributáveis nos exercícios seguintes

- ➔ Poupança fiscal no futuro
- ➔ Reconhecer um imposto diferido ativo
 - Taxa de IRC = 25% + Taxa de derrama = 1,5%
- ➔ $440\,000 \times \underline{25,0\%} = 110\,000$

2741
110 000

8122
110 000

40

❷ No ano 2012 foram contabilizados gastos com depreciações que excederam os limites fiscais no valor de 160 000 €

- ➔ Poupança fiscal no futuro
- ➔ Reconhecer um imposto diferido ativo
- ➔ $160\,000 \times 26,5\% = 42\,400$

2741	8122
42 400	42 400

41

❸ Procedeu-se a uma revalorização livre de AFT, que não é reconhecida para efeitos fiscais, e que originou um excedente de revalorização (reserva de reavaliação) de 960 000 €

- ➔ Gasto com IRC no futuro
- ➔ Reconhecer um imposto diferido passivo
- ➔ $960\,000 \times 26,5\% = 254\,400$

5892	2742
254 400	254 400

42

❹ Em resultado desta revalorização, as depreciações do período sofreram um acréscimo de 150 000 €, montante que não é fiscalmente dedutível

- ➔ O imposto corrente incluirá o respetivo gasto com IRC
- ➔ Reverter o imposto diferido passivo
- ➔ $150\,000 \times 26,5\% = 39\,750$

2742	8122
39 750	39 750

43

❺ No exercício de 2012, a empresa apresenta um lucro tributável de 320 000 €, deduz PF de 2011 ($75\% = 240\,000\,€$) e fica com uma MC de 80 000 € que origina gasto com imposto no exercício

- ➔ Imposto corrente do período
 - $80\,000 \times 25,0\% = 20\,000$
 - $320\,000 \times 1,5\% = 4\,800$

8121	241
24 800	24 800

44

⑥ Porque a empresa deduz parte do prejuízo fiscal de 2011 ao lucro tributável de 2012 (75% = 240 000 €)

➔ Reverte parte do imposto diferido ativo

➔ $240\,000 \times 25,0\% = 60\,000$

8122	2741
60 000	60 000

45

⑦ Supondo aprovação de uma redução de 5% na taxa de IRC

➔ Ajustar valor do imposto diferido ativo existente

➔ $(\textcircled{1} \textcircled{6} 200\,000 + \textcircled{2} 160\,000) \times 5\% = 18\,000$

8122	2741
18 000	18 000

➔ E ajustar valor do imposto diferido passivo existente

➔ $(\textcircled{3} 960\,000 - \textcircled{4} 150\,000) \times 5\% = 40\,500$

2742	5892
40 500	40 500

46

Efeito fiscal

Variações patrimoniais positivas

Artigo 21.º CIRC:

1 - Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

...

d) As relativas a impostos sobre o rendimento.

48

Variações patrimoniais negativas

Artigo 24.º CIRC:

Nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:

... e) As relativas a impostos sobre o rendimento.

49

Passivos e ativos por impostos diferidos refletidos no resultado líquido do período

Artigo 23.º-A CIRC:

1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

a) O IRC (...) e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros.

50

Passivos e ativos por impostos diferidos refletidos no resultado líquido do período

Os registos na conta «8122 – Imposto diferido» são corrigidos no Quadro 07 da Declaração de IRC Modelo 22, a acrescentar ou a deduzir:

↑ **Impostos diferidos ► Campo 725**

↓ **Impostos diferidos ► Campo 766**

51

Questões?



“Se não temo o erro, é porque
estou sempre pronto a corrigi-lo.”

Professor Bento de Jesus Caraça (1901 – 1948)

EXERCÍCIOS

Exercício n.º 1

Provisão para garantias a clientes

54

- Em 31 de Dezembro do ano N, a empresa ABC, SA constituiu provisão para garantias a clientes. Desta, o montante de 2.000 €, não é aceite como gasto para efeitos fiscais.

- A taxa de tributação no ano N foi de 25%.
- A autarquia lançou derrama de 1,5%.
- Em N+1 foi aprovada a redução da taxa de imposto para 20%, mantendo-se inalterada no ano seguinte.
- A empresa utilizou a provisão no ano N+2.

55

Ano N

Contabilização do Ativo por impostos diferidos

$$= 2.000 \times 26,5\%^{(1)} = 530$$

(1) Taxa de IRC + Taxa da Derrama

2741	8122
530	530

56

Ano N + 1

Ajustamento pela redução da taxa de IRC

$$= 2.000 \times 5\% = 100$$

2741	8122
100	100

57

Ano N + 2

Reversão da diferença temporária dedutível
e do Ativo por impostos diferidos

$$= 2.000 \times 21,5\%^{(1)} = 430$$

(1) Taxa de IRC + Taxa da Derrama

2741	8122
430	430

58

Evolução dos movimentos nas contas:

2741		8122
(N) 530		530 (N)
100	(N+1)	100
430	(N+2)	430
0		0

59

Exercício n.º 2

Reporte de prejuízo fiscal

[Pelas regras vigentes até 2011]

60

Em 2007, a empresa XIS, Lda.
registra prejuízo fiscal no montante de 10.000 €

Lucros tributáveis nos anos seguintes:

- 2008: 2.000 €
- 2009: 3.000 €
- 2010: 4.000 €
- 2011: 1.000 €

61

Método da dívida baseada na demonstração dos resultados

	2007	2008	2009	2010	2011
RAI	- 10.000	2.000	3.000	4.000	1.000
Diferenças permanentes	-	-	-	-	-
Resultado fiscal (*)	- 10.000	2.000	3.000	4.000	1.000
Reporte de prejuízos fiscais	10.000	- 2.000	- 3.000	- 4.000	- 1.000
Matéria coletável	0	0	0	0	0
Taxa IRC	32%	30%	30%	25%	25%
Imposto a pagar	0	0	0	0	0
Reversão do AID	3.200	- 600	- 900	- 1.000	- 250
Ajustamento por alter. taxa (1)	- 200	(2) - 250			
Rendim./Gasto por imposto	3.000	- 600	- 1.150	- 1.000	- 250
Ativo por imposto diferido	3.000	- 600	- 1.150	- 1.000	- 250

(*) Não há correções fiscais
(1) - 10.000 × 2% = - 200
(2) - 5.000 × 5% = - 250

62

Evolução dos movimentos nas contas:

	2741		8122	
(2007)	3.000		3.000	(2007)
	600	(2008)	600	
	1.150	(2009)	1.150	
	1.000	(2010)	1.000	
	250	(2011)	250	
	0		0	

63

Método da dívida baseada no balanço

Ativo por imposto diferido	2007	2008	2009	2010	2011
Valor contabilístico (Res. Transitados)	- 10.000	- 8.000	- 5.000	- 1.000	0
Base tributável	0	0	0	0	0
Reporte de prejuízos fiscais	10.000	8.000	5.000	1.000	0
Saldo ativo p/ imp. diferidos (× t%)	3.200	2.400	1.500	250	0
Variação saldo ativo p/ imp. diferidos	3.200	- 800	- 900	- 1.250	- 250
Imposto a pagar	0	0	0	0	0
Rendim./Gasto por imposto	3.200	- 800	- 900	- 1.250	- 250

64

Exercício n.º 2

Reporte de prejuízo fiscal

[**Pelas regras vigentes desde 2012**]

65

Em 2011, a empresa XIS, Lda. regista prejuízo fiscal (PF) no montante de 10.000 €

Lucros tributáveis (LT) nos anos seguintes:

- **2012: 2.000 €** (Deduz PF até 75% do LT)
- **2013: 3.000 €** (Deduz PF até 75% do LT)
- **2014: 4.000 €** (Deduz PF até **70%** do LT)
- **2015: 1.000 €** (Deduz PF até **70%** do LT)

66

Método da dívida baseada na demonstração dos resultados

	2011	2012	2013	2014	2015
RAI	-10.000	2.000	3.000	4.000	1.000
Diferenças permanentes	—	—	—	—	—
Resultado fiscal (*)	-10.000	2.000	3.000	4.000	1.000
Reporte de prejuízos fiscais	10.000	-1.500	-2.250	-2.800	-700
Matéria coletável	0,00	500,00	750,00	1.200,00	300,00
Taxa IRC	25%	25%	25%	23%	23%
Imposto a pagar	0	125	187,5	276	69
Reversão do AID		-375,0	-562,5	-644,0	-161,0
Ajustamento por alter. taxa			(1)-125,0		
Rendim./Gasto por imposto	2.500	-500,0	-875,0	-920,0	-230,0
Ativo por imposto diferido	2.500	2.125,0	1.437,5	793,5	(2) 632,5

(*) Não há correções fiscais

(1) $- 6.250 \times 2\% = - 125$

(2) $2.750 \times 23\% = 632,5$

67

Evolução dos movimentos nas contas:

	2741		8122	
(2011)	2.500		2.500	(2011)
		375	375	(2012)
		687,5	687,5	(2013)
		644	644	(2014)
		161	161	(2015)
		632,5		

68

Exercício n.º 3

Revalorização

69

- Uma máquina, já totalmente depreciada, foi objeto de revalorização de que resultou um valor reavaliado de 1.200 € [justo valor].
- A vida útil adicional atribuída foi de 3 anos.
- A taxa de tributação é de 30%.
- A revalorização foi feita no ano N e só no ano seguinte o bem foi depreciado.
- Modelo de revalorização e justo valor não são fiscalmente aceites, nesta situação

70

Método da dívida baseada no balanço

Passivo por imposto diferido	N	N+1	N+2	N+3
Quantia assentada	1.200,00	800,00	400,00	
Base fiscal	0,00	0,00	0,00	0,00
Diferença temporária	1.200,00	800,00	400,00	
Taxa de imposto	30%	30%	30%	30%
Saldo de passivo por imposto diferido em 31/12	360,00	240,00	120,00	0,00
Variação de saldos	360,00	-120,00	-120,00	-120,00

71

Lançamentos a efetuar

➡ Ano N

① Pela revalorização

D/ 433X 1.200,00

C/ 5891 1.200,00

① Efeito tributário da revalorização ♦ Imposto diferido passivo

a) D/ 5892 360,00

C/ 2742 360,00

(1.200,00 x 30%)

72

Lançamentos a efetuar

➡ Anos N+1 a N+3

Realização da reserva no exercício

① Pela depreciação

D/ 642 (3) 400,00

C/ 438 (3) 400,00

① Realização da reserva no exercício

D/ 5891 400,00

C/ 56X 400,00

(RT - regularização
de excedentes)

73

Lançamentos a efetuar

➡ Anos N+1 a N+3

Efeito fiscal

① Pela redução de impostos diferidos
associados à revalorização

b) D/ 56 120,00
C/ 5892 120,00 (400,00 x 30%)

① Simultaneamente...

c) D/ 2742 120,00
C/ 8122 120,00

74

Resumo

5892		2742	
a) 360,00	120,00 b)	c) 120,00	360,00 a)
		8122	
		120,00 c)	
		818	
		56	
b) 120,00			

75

Resumo

5892		2742	
a) 360,00	120,00 b)	c) 120,00	360,00 a)
	120,00		120,00
	120,00		120,00
		8122	
		120,00 c)	
		818	
		56	
b) 120,00			

76

Resumo

5892		2742	
a) 360,00	120,00 b)	c) 120,00	360,00 a)
	120,00		120,00
	120,00		120,00

8122	
1) 120,00	120,00 c)

818	
	120,00 1)

56	
b) 120,00	

Resumo

5892		2742	
a) 360,00	120,00 b)	c) 120,00	360,00 a)
	120,00		120,00
	120,00		120,00

8122	
1) 120,00	120,00 c)

818	
2) 120,00	120,00 1)

56	
b) 120,00	120,00 2)