

TÓPICO ESPECIAL DE CONTABILIDADE: IR DIFERIDO



- O que é diferimento?
- Casos que permitem a postergação do imposto.
- Diferimento da despesa do I.R.
- Mudança da Alíquota ou da Legislação.

Autores: Francisco Cavalcante(f_c_a@uol.com.br)

- Administrador de Empresas graduado pela EAESP/FGV.
- É Sócio-Diretor da Cavalcante & Associados, empresa especializada na elaboração de sistemas financeiros nas áreas de projeções financeiras, preços, fluxo de caixa e avaliação de projetos. A Cavalcante & Associados também elabora projetos de capitalização de empresas, assessora na obtenção de recursos estáveis e compra e venda de participações acionárias.
- O consultor Francisco Cavalcante já desenvolveu mais de 100 projetos de consultoria, principalmente nas áreas de planejamento financeiro, formação do preço de venda, avaliação de empresas e consultoria financeira em geral.

Fábio Vianna(f_c_a@uol.com.br)

- Administrador de Empresas graduado pela EAESP/FGV.
- Há três anos é consultor da Cavalcante & Associados, especializado na elaboração de sistemas de projeções financeiras sempre com o apoio do microcomputador
- Também é responsável pelo planejamento/coordenação de cursos e seminários, tendo sido responsável pelo planejamento de mais de 150 cursos/seminários realizados nacionalmente tanto pela Cavalcante & Associados como por empresas parceiras.

ÍNDICE

	PÁG
◆ APRESENTAÇÃO	03
◆ POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA (DEFERIMENTO)	04
◆ DIFERIMENTO DA DESPESA DO IMPOSTO DE RENDA	08
◆ MUDANÇA DE ALÍQUOTA OU DA LEGISLAÇÃO	12

APRESENTAÇÃO

*"Daremos início neste **Up-To-Dates**® à abordagem de alguns assuntos especiais de contabilidade. Abordaremos os seguintes assuntos: IR Diferido, Equivalência Patrimonial, Juros sobre capital, Reavaliação de ativos e Consolidação, e que serão abordados nos próximos **Up-To-Dates**® (não necessariamente na sequência).*

*Pretendemos com estes **Up-To-Dates**® apresentar aos leitores os principais procedimentos relacionados aos assuntos propostos, de modo a agregar mais conhecimentos sobre os procedimentos contábeis, uma vez que temos percebido em nossos treinamentos uma demanda por maiores esclarecimentos acerca destes temas.*

*Começaremos neste **Up-To-Date**® com o tema *Imposto de Renda Diferido.*"*

POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA (DIFERIMENTO)

Diferir significa *postergar, deixar para depois*. Portanto, IR Diferido quer dizer: deixar para pagar o IR depois.

E por que isto acontece? A explicação é simples: algumas diferenças temporárias surgem quando se inclui receitas ou despesas no resultado contábil em um período e, no resultado tributável, estas receitas ou despesas são incluídas em período diferente. Ou seja, existem diferenças entre o lucro contábil e o lucro fiscal que é o utilizado para calcular o IR. Estas diferenças são lançadas no LALUR (livro de apuração do lucro real – real, não no sentido de realidade, mas sim de realeza, no surgimento deste nome, significava que era o lucro a ser distribuído ao Rei, em nosso caso, o FISCO).

Se na contabilidade já reconhecemos uma receita ou lucro, a despesa de Imposto de Renda deve estar também reconhecida no próprio período, mesmo que seja pagável no futuro.

Temos, portanto, um passivo postergado de Imposto de Renda, cujo valor deve ser contabilizado na despesa de Imposto de Renda no próprio período em que contabilizamos a receita, e a crédito no passivo circulante ou exigível a longo prazo.

Esta forma decorre de situações previstas na legislação tributária, que permite a postergação do Imposto, uma vez que na tributação fiscal não vale simplesmente a incidência sobre o lucro disponível financeiramente, ou seja, o lucro já realizado em termos de recursos.

Além disso, podemos considerar as seguintes possibilidades de diferirmos o IR:

- ✓ Contratos a longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços na parte da receita já contabilizada, mas não recebida, quando contratados com empresas do governo ou com ele próprio.
- ✓ Venda a prazo de bens do ativo permanente cujo resultado já é contabilizado no momento da venda, mas que pode, para fins fiscais, ser reconhecido na proporção da parcela do preço recebida em cada período.

Para esses casos, como a contabilidade já registrou a receita ou lucro no período pelo Regime de Competência, deve também registrar sua despesa do Imposto de Renda no mesmo período, creditando a conta de provisão para Imposto de Renda Diferido, que é classificado no Passivo Circulante ou Exigível a longo prazo.

Quando a receita ou lucro tornar-se tributável, as provisões classificadas no longo prazo serão transferidas para a conta de Provisão para Imposto de Renda no Passivo Circulante, não distorcendo também a despesa de Imposto de Renda do mês ou exercício futuro.

Exemplo:

<i>Depreciação acelerada (veja maiores explicações no item seguinte)</i>	<i>R\$500</i>
<i>Imposto de Renda (25%)</i>	<i>R\$125</i>

Esse valor representa o imposto postergado para pagamento futuro e, nesse exercício, seria contabilizado como segue (tudo contabilizado pelo bruto, ou seja, sem diminuir o valor do incentivo):

	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>
<i>Provisão p/ Imposto de Renda (Despesas)</i>	R\$125	
<i>Provisão p/ Imposto de Renda Diferido</i>		R\$125

Exemplo de IR Diferido: Depreciação Acelerada

A depreciação acelerada, cuja dedução pode ser feita pela empresa para fins de imposto de renda, mas não representa um desgaste efetivo dos bens, visto que é mero incentivo fiscal, também gera o diferimento do imposto.

Contabilmente, registramos a depreciação efetiva e normal; o complemento, a título de aceleração, será computado somente para fins de Imposto de Renda, devendo esse ajuste ser controlado à parte no LALUR.

No caso da depreciação acelerada, ocorre que, na contabilidade, as parcelas mensais de depreciação seriam sempre iguais, enquanto, para fins de Imposto de Renda, haveria depreciação maior, reduzindo o imposto.

A depreciação contabilizada, somada à depreciação acelerada, será dedutível até serem atingidos 100% do valor do bem objetivo dessas depreciações. Dessa forma, nos primeiros anos seria contabilizada a débito de despesas de Imposto de Renda uma Provisão para Imposto de Renda Diferido, provisão essa que, em períodos futuros, será baixada quando houver ainda depreciação para fins fiscais.

Exemplo: suponhamos que uma empresa tenha bens no valor total de R\$3.000, cuja depreciação normal seja de R\$300 por ano. Como está amparada legalmente, a depreciação, que pode ser deduzida fiscalmente, seria de, digamos, três vezes a normal, ou seja, no total de R\$900 por ano, representando uma aceleração de R\$600.

Na contabilidade, portanto, ela seria registrada R\$300 por ano e os R\$600 seriam computados no Livro de Apuração do Lucro Real para dedução fiscal.

Vejamos, então, como ficaria a situação durante a vida útil do bem (em R\$):

Ano	Na Contabilidade			Para Fins Fiscais				
	Lucro antes da Depreciação	Depreciação Normal	Lucro antes IR	Despesas de IR (25%)	Depreciação Acelerada	Lucro Real (tributável)	IR a pagar (25%)	Diferenças
1	1.000	(300)	700	175	(600)	100	25	150
2	1.000	(300)	700	175	(600)	100	25	150
3	1.000	(300)	700	175	(600)	100	25	150
4	1.000	(300)	700	175	0	700	175	0
5	1.000	(300)	700	175	300	1.000	250	(75)
6	1.000	(300)	700	175	300	1.000	250	(75)
7	1.000	(300)	700	175	300	1.000	250	(75)
8	1.000	(300)	700	175	300	1.000	250	(75)
9	1.000	(300)	700	175	300	1.000	250	(75)
10	1.000	(300)	700	175	300	1.000	250	(75)
		(3.000)		1.750	0		1.750	0

O total do Imposto de Renda lançado como despesa na contabilidade, durante a vida útil do bem, é igual ao imposto total pago fiscalmente. A diferença é sua distribuição durante o tempo.

Assim, em cada um dos primeiros anos a empresa faria a seguinte contabilização:

	Débito	Crédito
<i>Despesas de Imposto de Renda</i>	R\$175	
<i>Provisão p/ Imposto de Renda (Passivo Circulante) (a ser pago no ano seguinte)</i>		R\$25
<i>Provisão para imposto de Renda Diferido (Longo Prazo)</i>		R\$150

No final do terceiro ano, a conta do Imposto de Renda Diferido estaria com saldo de R\$150. No quarto ano, não haveria diferença.

A partir do quinto ano, o processo inverte-se, pois continua a haver depreciação contábil, mas não há depreciação fiscal. Passa-se então a reverter a provisão para Imposto de Renda Diferido, como segue, em cada mês:

	Débito	Crédito
<i>Provisão de IR Diferido (Longo Prazo)</i>	R\$75	
<i>a Provisão para IR (Circulante)</i>		R\$75

No final do décimo ano, a Provisão para Imposto de Renda Diferido estará com saldo zero.

DIFERIMENTO DA DESPESA DO IMPOSTO DE RENDA

Se na contabilidade já foram considerados certos custos ou despesas no mês, mas a dedutibilidade para fins do Imposto de Renda só ocorrerá em períodos posteriores, quando efetivamente pagos ou comprovados, há Imposto de Renda pago ou a pagar, que deverá ser apropriado como despesa em períodos posteriores.

No período em que a despesa for contabilizada, apesar de ainda não ser dedutível, já se reconhece a redução correspondente na contabilização da despesa do Imposto de Renda, tendo como contrapartida uma conta de ativo denominada Imposto de Renda Diferido (Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo, dependendo do prazo para realização do fato gerador). Assim, o passivo fica por seu valor correto, que é o imposto efetivo a pagar, e a despesa de Imposto de Renda fica por valor menor dentro do regime de competência.

Nos períodos seguintes, quando a despesa tornar-se dedutível, essa conta de ativo será baixada a débito de despesa de Imposto de Renda, de modo a ser considerado em termos de regime de competência esta despesa.

PROVISÕES DEDUTÍVEIS NO FUTURO

Alguns custos ou despesas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real, uma vez que somente são dedutíveis no cálculo do Imposto de Renda quando atenderem às condições da legislação fiscal. Alguns exemplos são:

- a) provisão para perdas sobre estoques registrada na contabilidade quando estimadas as perdas, mas dedutível para fins fiscais somente quando realizada;
- b) provisão para despesas com manutenção e reparos de equipamentos registrada contabilmente quando reconhecida, mas reduzida, para fins fiscais, quando efetivamente realizada;
- c) provisões para a garantia de produtos;
- d) provisão para riscos e outros passivos contingentes;
- e) provisões contabilizadas acima dos limites permitidos pela legislação em vigor.

Exemplo: suponha que a empresa tenha a seguinte apuração do Lucro Real:

<i>Lucro líquido do exercício antes do Imposto de renda</i>	<i>R\$6.000</i>
<i>Adições : Despesas não dedutíveis</i>	
<i>Multas Indedutíveis</i>	R\$900
<i>Provisões para garantia de produtos</i>	R\$300
<i>Provisões para manutenção e reparos</i>	R\$450
<i>Provisão para contingências trabalhistas</i>	R\$120
<i>Lucro Real (Tributável)</i>	<u>R\$4.230</u>
<i>Imposto de Renda (já lançado como despesa) (25% x R\$4.230)</i>	<u>R\$1.058</u>

Entretanto, entre as despesas já adicionadas, há aquelas não dedutíveis nesse período, mas que o serão no futuro, quando realizadas ou comprovadas, sobre as quais já caberia reconhecer o benefício fiscal futuro (diferimento do imposto), como segue:

Despesas dedutíveis em exercícios futuros:	
<i>Provisão para garantia de produtos</i>	R\$300
<i>Provisão para manutenção e reparos</i>	R\$450
<i>Provisão para contingências trabalhistas</i>	R\$120
<i>Total</i>	<u>R\$870</u>
<i>Valor do Imposto de renda (25% x R\$870)</i>	R\$218

Observe que o cálculo não abrange todas as despesas contabilizadas e adicionadas para fins de apuração do Lucro Real (tributável), mas somente as que serão dedutíveis no futuro, sendo por isso o motivo de não termos considerado no cálculo as multas indedutíveis.

A contabilização seria:

	Débito	Crédito
<i>Provisão de IR Diferido (Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo)</i>	R\$218	
<i>a Provisão de Imposto de Renda (Despesa)</i>		R\$218

No período seguinte, fazemos a reversão:

	Débito	Crédito
<i>Provisão para Imposto de Renda (Despesa)</i>	R\$218	
<i>a Imposto de Renda Diferido (Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo)</i>		R\$218

Resumo da Demonstração do Resultado

	Não fazendo o Diferimento		Fazendo o Diferimento	
	1º Período	2º Período	1º Período	2º Período
<i>Lucro antes do IR</i>	R\$6.000	R\$6.000	R\$6.000	R\$6.000
<i>Despesas de IR</i>	<u>R\$1.058</u>	<u>R\$622 (R\$1.058 – R\$218 – R\$218)</u>	<u>R\$840 (R\$1.058 – R\$218)</u>	<u>R\$840</u>
<i>Lucro Líquido</i>	<u>R\$4.942</u>	<u>R\$5.378</u>	<u>R\$5.160</u>	<u>R\$5.160</u>

Como constamos, ao adotar o diferimento, a despesa fica registrada numa base mais justa e proporcional ao lucro contabilizado, eliminando as distorções que aparecem no lucro quando o diferimento não é adotado.

MUDANÇA DE ALÍQUOTA OU DE LEGISLAÇÃO

As eventuais modificações na legislação tributária, seja por alteração da alíquota do imposto, seja por outro dispositivo que afete o cálculo do Imposto de Renda Diferido, devem ser reconhecidas no momento de sua ocorrência.

Nesses casos, o tratamento a ser dado é como se o Imposto de Renda Diferido fosse um "crédito" ou uma "obrigação" como os demais, e qualquer evento que modifique seu valor deve ter o reconhecimento contábil no momento em que for conhecido.

ATIVO FISCAL DIFERIDO RELATIVO A PREJUÍZOS FISCAIS

Pronunciamento Ibracon sobre contabilização do Imposto de Renda e Contribuição Social, aprovado pela Deliberação CVM número 273/98, introduziu a figura do ativo fiscal diferido relativo a prejuízos fiscais que possam ser utilizados para compensar lucros tributáveis posteriores. A condição básica para o reconhecimento desse ativo fiscal diferido é que seja provável que no futuro haverá lucro tributável suficiente para compensar esses prejuízos, pois caso contrário, o ativo diferido não deve ser reconhecido.

O item 021 desse Pronunciamento identifica os fatores a serem analisados na avaliação da existência de lucro tributário futuro:

" A entidade, ao avaliar a probabilidade de lucro tributável futuro contra o qual possa utilizar os prejuízos fiscais, deve considerar os seguintes critérios:

- a) se existem diferenças temporárias tributáveis suficientes, relativas à mesma autoridade fiscal, que resultem em valores tributáveis contra os quais esses prejuízos possam ser utilizados antes que prescrevam;

- b) se é provável que terá lucros tributáveis antes de prescrever o direito à compensação dos prejuízos fiscais;
- c) se os prejuízos fiscais resultam de causa identificada que provavelmente não ocorrerá novamente;
- d) se há oportunidade identificada de planejamento tributário, respeitados os princípios fundamentais de contabilidade, que possa gerar lucro tributável no período em que os prejuízos possam ser compensados.”