



**ANÁLISE DA CONFORMIDADE ENTRE A IAS 12 E AS DIRECTIVAS
CONTABILÍSTICAS COMUNITÁRIAS**

Este documento destina-se a utilização interna na Comissão, não reflectindo necessariamente a sua posição oficial.

Reprodução autorizada, excepto para fins comerciais, desde que a fonte seja referida.

Introdução

Na maior parte dos países, o lucro apurado nos demonstrações financeiras constitui o ponto de partida para determinar o montante dos impostos a pagar pela empresa. No entanto, a legislação fiscal autoriza por vezes ou noutros casos impõe mesmo que certos elementos sejam reconhecidos para efeitos fiscais com base em montantes, matérias colectáveis ou períodos diferentes dos utilizados para a elaboração dos demonstrações financeiras. Os efeitos fiscais dessas diferenças entre o lucro tributável e o lucro contabilístico para um determinado exercício são denominados por “impostos diferidos” (*deferred tax*).

Em matéria de contabilização dos impostos, a questão central consiste em saber se os impostos diferidos devem ser reconhecidos nos demonstrações financeiras e, em caso afirmativo, de que modo. Existem duas metodologias diferentes neste domínio: o método baseado na demonstração dos resultados e o método baseado no balanço. O primeiro destes dois métodos centra-se nas diferenças de carácter temporário entre o lucro para efeito de impostos e o lucro contabilístico verificadas num determinado exercício e revertidas num ou mais exercícios posteriores. O método centrado no balanço baseia-se nas diferenças temporárias constituídas pelas diferenças entre o montante atribuído a um elemento do activo ou do passivo para efeitos fiscais (matéria colectável) e o valor contabilístico dos elementos do activo ou passivo constantes do balanço. Estes dois métodos diferentes nem sempre conduzem a resultados idênticos, reportando-se as principais diferenças ao tratamento do imposto diferido aquando da contabilização inicial de um elemento do activo ou do passivo.

A IAS 12 (revista) relativa aos impostos sobre os lucros, publicada em Outubro de 1996 pela International Accounting Standards Committee, preconiza que os impostos diferidos sejam integralmente contabilizados de acordo com o método centrado no balanço.

O Comité de Contacto sobre as Directivas Contabilísticas examinou os requisitos contidos na IAS 12, à luz das disposições contidas nas directivas contabilísticas comunitárias.

Na Europa, sempre que os impostos diferidos são contabilizados, o seu cálculo baseia-se em geral nos desfasamentos temporais verificados entre a contabilização de determinadas rubricas da demonstração dos resultados e a sua tributação (método baseado na demonstração dos resultados). A metodologia proposta no IAS 12 é susceptível de implicar alterações das práticas europeias em matéria de contabilização dos impostos diferidos. No entanto, o Comité de Contacto reconhece que as diferenças entre o método centrado no balanço, tal como preconizado na IAS 12 (que exclui do seu âmbito certos tipos de diferenças temporárias, como por exemplo as decorrentes da aquisição de um activo não dedutível) e o método centrado na demonstração dos resultados, tal como é normalmente aplicado na Europa (nos termos do qual são igualmente reconhecidos os impostos diferidos sobre certas diferenças de carácter estritamente temporário, como por exemplo os ajustamentos pelo justo valor no âmbito de uma consolidação) não são, na prática, tão acentuadas como poderá parecer num plano teórico.

O Comité de Contacto enumerou nos parágrafos que se seguem uma série de questões a serem analisadas com vista à tomada de decisão sobre a eventual aplicação da IAS 12 nos Estados-membros, e em que medida.

Aspectos específicos

1. PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA NO RECONHECIMENTO DE IMPOSTOS DIFERIDOS NO ACTIVO

Nos termos do parágrafo 24 da IAS 12, um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis desde que seja provável a ocorrência de lucro fiscal para o qual estas possam ser utilizadas para efeitos de dedução.

O Comité de Contacto é do parecer que, nos termos do princípio da continuidade da exploração, os activos por impostos diferidos podem ser reconhecidos. De facto, se uma empresa não estiver em condições de conseguir um volume suficiente de lucros tributáveis futuros, para os quais possa-se deduzir as diferenças temporárias dedutíveis, significa que não poderá recuperar todos os seus activos líquidos e que, portanto, poderá deixar de estar a respeitar o princípio da continuidade da exploração. No entanto, podem existir casos em que a aplicação do princípio da prudência previsto no nº 1, alínea c), do artigo 31º da Quarta Directiva implicará o não reconhecimento destas diferenças.

O Comité de Contacto considera igualmente que a noção de incerteza subjacente ao parágrafo 24 da IAS 12 que decorre da utilização da expressão “seja provável” deverá ser interpretada pelas empresas europeias em função do princípio de prudência, tal como consta da Quarta Directiva. Isto assegurará que o activo por impostos diferidos só será reconhecido quando não existir uma dúvida razoável quanto à existência futura de lucros tributáveis.

Estas condições são igualmente aplicáveis aos impostos diferidos reconhecidos no activo nos termos do disposto nos parágrafos 34 e 44 da IAS 12.

2. “TESTE DE PROBABILIDADE” EM MATÉRIA DE IMPOSTOS DIFERIDOS LANÇADOS COMO PASSIVO

O parágrafo 15 da IAS 12 estabelece que um passivo por impostos diferidos deverá ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, salvo ...

Em primeiro lugar, o Comité de Contacto considera que o conceito de "passivo de impostos diferidos" utilizado na IAS 12 deveria englobar tanto o "passivo" (liability) como "uma provisão para impostos a pagar" nos termos das directivas contabilísticas comunitárias, em função das circunstâncias. Em segundo lugar, o Comité de Contacto salienta que o reconhecimento, pelas empresas europeias, dos impostos diferidos no passivo ou uma provisão para impostos a pagar depende claramente da efectiva existência de um encargo tributário no futuro. Se esta condição se encontra normalmente preenchida nos casos de impostos diferidos incluídos no passivo, no caso de uma provisão para impostos a pagar será necessário proceder a um “teste de probabilidade”, a fim de avaliar o grau de certeza de as diferenças tributáveis identificadas darem origem a um montante de impostos a pagar no futuro, antes de proceder à contabilização de qualquer provisão para impostos a pagar.

O Comité de Contacto considera que a expressão “qualquer diferença tributável” não pode ser interpretada no sentido de dispensar a empresa, que elabora as contas, da obrigação de realizar a avaliação acima mencionada, uma vez que a aplicação do disposto

no nº 3 do artigo 2º da Quarta Directiva não permite contabilizar um passivo de imposto ou uma provisão para impostos a pagar, quando a sua ocorrência não é provável.

3. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS DIFERIDOS INSCRITOS NO ACTIVO COMO ACTIVOS CIRCULANTES

O parágrafo 70 da IAS 12 dispõe que sempre que a empresa estabeleça, nos seus demonstrações financeiras, uma distinção entre activos (passivos) circulantes e outros activos (passivos) não deve classificar os impostos diferidos inscritos no activo (passivo) como elementos do activo (passivo) circulante.

O Comité de Contacto sublinha que, por força do nº 1 do artigo 15º da Quarta Directiva, a inscrição dos elementos do activo no imobilizado ou no circulante é determinada pelo destino destes elementos. O activo imobilizado inclui os elementos do património da empresa que se destinam a servir de maneira durável a actividade da empresa (nº 2 do artigo 15º).

O Comité de Contacto salienta igualmente que o parágrafo 53 da IAS 1 estabelece que sempre que uma empresa opte por não realizar esta classificação (isto é, entre corrente e não corrente), os elementos do activo e do passivo devem ser apresentados globalmente de forma hierarquizada, em função da sua liquidez. Esta abordagem alternativa autorizada pela IAS 1 permite às empresas, que aplicam as directivas contabilísticas, elaborarem os seus balanços em função de modelos e, portanto, a inscreverem os impostos diferidos no activo em conformidade com a directiva. Tal significa que as rubricas que correspondem à definição de impostos diferidos inscritos no activo incluída no parágrafo 5 da IAS 12 deverão ser classificadas como activos fixos ou activos circulantes em função do disposto no artigo 15º da Quarta Directiva. O Comité de Contacto não pode conceber uma situação em que um imposto diferido levado a débito não seja classificado como um activo circulante.

Conclusões

Com base nos elementos supramencionados, o Comité de Contacto conclui, portanto, que a IAS 12 é compatível com a legislação contabilística europeia, desde que sejam satisfeitas as seguintes condições:

- a contabilização de um imposto diferido no activo está subordinada a uma avaliação prudente. Poderá verificar-se uma discordância face ao disposto nas directivas contabilísticas, relativamente a um imposto diferido registado no activo, sempre que existam dúvidas razoáveis quanto ao facto de os lucros tributáveis futuros permitirem reabsorver estes diferenciais temporários dedutíveis;
- A contabilização de um imposto diferido no passivo está subordinada à realização prévia de um teste de probabilidade. Poderá ocorrer uma discordância com o disposto nas directivas contabilísticas, caso seja registado no passivo um imposto diferido ou uma provisão para impostos a pagar relativamente a diferenças temporárias tributáveis, relativamente às quais é improvável que ocorra, no futuro, uma obrigação de pagar um imposto;

- A apresentação dos impostos diferidos no activo e passivo deverá realizar-se de acordo com os modelos prescritos pelas directivas contabilísticas. A IAS 1 prevê a possibilidade de as empresas não utilizarem a classificação corrente/não corrente em relação aos activos e passivos do balanço. Consequentemente, as empresas que aplicam as directivas contabilísticas deverão aplicar esta disposição, o que implicará que o parágrafo 70 da IAS 12 não será aplicável, permitindo-lhes apresentar o activo por impostos diferidos em conformidade com a Directiva.

ANEXO

Resumo das disposições relacionadas com o tratamento dos impostos contidas nas Directivas Contabilísticas

As directivas contabilísticas não tratam especificamente a contabilização de impostos. No entanto, a 4ª Directiva contém um certo número de disposições sobre este domínio:

- nº 1, alínea d), do artigo 35º e o nº1, alínea e), do artigo 39º dispõem que, se os elementos do activo immobilizado ou do activo circulante forem objecto de correcções de valor excepcionais para efeitos de aplicação da legislação fiscal, deve ser indicado no Anexo o montante devidamente justificado destas correcções;
- Na estrutura do balanço, o montante do imposto a pagar registado na rubrica “outro empréstimos ” deve constar de uma conta distinta, incluindo as dívidas à segurança social; deve igualmente proceder-se a uma distinção entre a fracção do imposto a pagar a menos de um ano e a fracção com vencimento a mais de um ano (ponto C do artigo 9º e pontos F e I do artigo 10º);
- As provisões para impostos a pagar devem constar do balanço (alínea 2 do ponto B do artigo 9º e alínea 2 do ponto J do artigo 10º);
- Os impostos sobre os lucros devem constar da conta de ganhos e perdas, devendo ser discriminados em rubricas distintas no que diz respeito às actividades correntes e às actividades extraordinárias. No entanto, o artigo 30º permite agrupar estes montantes numa rubrica única, desde que sejam indicados de forma separada no anexo;
- nº 1, ponto 10), do artigo 43º determina que a proporção na qual o cálculo do resultado do exercício foi afectado por uma avaliação das rubricas efectuada com vista a obter vantagens fiscais deve constar do anexo;
- nº 1, ponto 11), do artigo 43º prevê que a diferença entre a carga fiscal imputada ao exercício e aos exercícios anteriores e a carga fiscal já paga ou a pagar com referência a estes exercícios deve ser indicada no anexo, na medida em que esta diferença tenha interesse significativo face à carga fiscal futura. Este montante pode igualmente figurar de modo acumulado no balanço numa rubrica especial a intitular em conformidade.

A 7ª Directiva contém igualmente algumas disposições pertinentes:

- nº 4 do artigo 29º determina que “deve ser tido em conta no balanço e na conta consolidada de ganhos e perdas a diferença que aparecer aquando da consolidação entre os encargos fiscais imputáveis ao exercício ou aos exercícios anteriores e os encargos fiscais já pagos ou a pagar relativamente a esses exercícios, na medida em que seja provável que daí resulte, para uma das empresas consolidadas, um encargo efectivo no futuro previsível”;
- nº 5 do artigo 29º estabelece que “sempre que os elementos do activo compreendidos na consolidação tenham sido objecto de correcções excepcionais de valor, exclusivamente na sequência da aplicação da legislação fiscal, esses elementos não podem ser considerados nas contas consolidadas senão depois da eliminação destas correcções. Todavia, os Estados-membros podem autorizar ou determinar que esses

elementos sejam considerados nas contas consolidadas sem eliminação destas correções, na condição de que o montante de tais correções devidamente justificado seja indicado no anexo das contas consolidadas”;

- nº 10 do artigo 34º prevê que a proporção na qual o cálculo do resultado consolidado do exercício tenha sido afectado por uma avaliação das rubricas efectuada com vista à obtenção de benefícios fiscais deve ser indicada (e de forma pormenorizada, sempre que a avaliação exerça uma influência não negligenciável) no anexo;
- nº 11 do artigo 34º determina que a diferença entre os encargos fiscais imputados ao exercício ou a exercícios anteriores e os encargos fiscais já pagos ou a pagar relativamente a esses exercícios deve ser indicada no anexo, na medida em que esta diferença tenha um interesse significativo para os encargos fiscais futuros. Este montante pode também figurar cumulativamente no balanço sob uma rubrica própria a intitular convenientemente.