

Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa



IMPOSTOS DIFERIDOS - A SUA APLICAÇÃO E OS SEUS
IMPACTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Pedro Nuno Gomes de Oliveira

Projecto - Caso Pedagógico

Mestrado em Contabilidade Avançada e Fiscalidade

Orientador:

Prof. Doutor Paulo Dias, Prof. Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Abril 2012

Agradecimentos

Expresso o meu agradecimento ao Professor Doutor Paulo Dias, pelo seu apoio e disponibilidade em ajudar ao desenvolvimento desta tese.

Um agradecimento especial à minha esposa, pela incansável paciência em me ajudar em todos os momentos, prova da sua compreensão e paixão.

Por último, mas não menos importantes, um agradecimento aos meus ídolos, os meus Pais por estarem sempre presentes e por serem um exemplo de vida para a minha pessoa. Obrigado por tudo.

Índice

1.	Sumário	1
1.1.	Resumo	1
1.2.	Abstract	2
2.	Caso.....	3
2.1.	Apresentação do Problema	3
2.2.	Enquadramento	5
2.2.1.	A interligação entre a Contabilidade e a Fiscalidade	5
2.2.2.	Enquadramento IAS 12 – Imposto sobre o Rendimento	7
2.2.2.1.	Base Tributável vs. Base contabilística	8
2.2.2.2.	Diferenças Permanentes e Diferenças Temporárias	10
2.2.2.2.1.	Diferenças Temporárias Tributáveis.....	10
2.2.2.2.2.	Diferenças Temporárias Dedutíveis.....	11
2.2.2.3.	Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo	13
2.2.2.4.	Concentrações Empresariais	14
2.2.2.5.	Activos Assentados pelo Justo Valor.....	14
2.2.2.6.	Perdas Fiscais não Usadas e Créditos por Impostos não Usados.....	15
2.2.2.7.	Investimentos em Subsidiárias e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos	16
2.2.2.8.	Reconhecimento.....	16
2.2.2.8.1.	Demonstração dos Resultados	16
2.2.2.8.2.	Itens Creditados ou Debitados directamente ao Capital Próprio	17
2.2.2.9.	Mensuração de Activos e Passivos Por Impostos Diferidos.....	17

2.2.2.10.	Apresentação.....	18
2.2.2.11.	Gasto ou Rendimento de Impostos	19
2.2.2.12.	Diferenças de Câmbio em Passivos ou Activos por Impostos Estrangeiros Diferidos	20
2.2.2.13.	Reavaliação de Activos Por Impostos Diferidos não Reconhecidos	20
2.2.2.14.	Taxa de Imposto.....	21
2.2.2.15.	Desconto de Activos e Passivos por Impostos Diferidos.....	21
2.2.2.16.	Divulgações.....	22
2.4.1.	Estrutura Conceptual e a sua influência na IAS 12.....	25
2.4.2.	IAS 12 “Original” vs. IAS 12 “Revista”	28
3.3.	Revisão de Literatura	32
3.7.	Impactos da aplicação de impostos diferidos.....	37
3.7.1.	Caso Prático – Enunciado	37
4.	Ilacões do Caso para a Gestão	60
5.	Bibliografia	62

Índice de Ilustrações

Ilustração 1 – Diferenças Temporárias.....	12
Ilustração 2 – Resumo do Reconhecimento dos Impostos Diferidos.....	17
Ilustração 3 – Quantificação do efeito fiscal das diferenças temporárias	18
Ilustração 4 – Demonstrações Financeiras antes de ajustamentos - Balanço.....	37
Ilustração 5 – Demonstrações Financeiras antes de ajustamentos – Demonst. de Resultados	38
Ilustração 6 – Diferença temporária tributável – Custo de Reposição	39
Ilustração 7 – Diferença temporária tributável – Subsídios	41
Ilustração 8 – Diferença temporária tributável – Reavaliação de Activo.....	43
Ilustração 9 – Diferença temporária tributável – Valorização de Activo.....	44
Ilustração 10 – Diferença temporária dedutível – Dívidas de clientes.....	45
Ilustração 11 – Diferença temporária dedutível – Prejuízo Fiscal	47
Ilustração 12 – Demonstrações Financeiras após ajustamentos – Balanço.....	48
Ilustração 13 – Demonstrações Financeiras após ajustamentos – Demonstração de Resultados ..	49

1. Sumário

1.1. Resumo

O presente caso pedagógico foi desenvolvido sobre a temática de impostos diferidos e pretende explicitar aos seus leitores quais os impactos que poderão existir nas Demonstrações Financeiras em virtude da aplicação de diferentes cenários que originem o reconhecimento de Impostos Diferidos. Adicionalmente, pretende-se demonstrar quais as divulgações necessárias serem efectuadas pelas empresas com a aplicação dos impostos diferidos.

O contexto do tecido económico português, caracterizado por pequenas e médias empresas origina que não exista uma maior aplicação de impostos diferidos por parte das empresas portuguesas. Adicionalmente, no actual contexto de crise económica internacional irá se verificar um maior enfoque por parte das empresas nas suas divulgações com o intuito de atrair novos capitais de investidores e accionistas, pelo que é expectável que exista um maior investimento/desenvolvimento nos próximos anos no processo de reconhecimento, mensuração e divulgações por parte das empresas portuguesas em matérias que se referem a impostos diferidos, hoje ainda não muito desenvolvidas pelas empresas portuguesas.

O presente caso pedagógico foca a sua análise num enquadramento teórico-prático. O enquadramento teórico resulta da análise das normas contabilísticas que visam as matérias de Impostos Diferidos, nomeadamente a NCRF 25 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento. O enquadramento prático resulta na resolução do caso prático com o intuito de assim aferir quais os impactos que poderão existir nas Demonstrações Financeiras em virtude da aplicação de diferentes cenários que originem o reconhecimento de Impostos Diferidos. Adicionalmente, serão incluídas as divulgações necessárias serem efectuadas pelas empresas com a aplicação dos impostos diferidos.

Palavras-chave: Contabilidade, Impostos Diferidos, Diferenças Temporárias, Divulgações.

Classificação J.E.L: M41; K34

1.2.Abstract

This case was developed on the subject of deferred taxes and intends to explain to your readers what the impacts that may exist in the financial statements due to the application of different scenarios that give rise to the recognition of deferred taxes. Additionally, intends to demonstrate the necessary disclosures with the application of deferred taxes.

The context of the Portuguese economic characterized by small and medium enterprises and this means that the application of deferred taxes are not very developed by Portuguese companies. Additionally, the current context of international economic crisis will see an increased focus by companies on their disclosures in order to attract new capital from investors and shareholders, and for it is expected that there is a greater investment / development in coming years in the process recognition, measurement and disclosures by Portuguese companies in matters which relate to deferred taxes.

This case focuses its analysis on a theoretical framework and practical. The theoretical results of the analysis of accounting standards of deferred taxes, including NCRF 25 and IAS 12 - Income Taxes. The practical framework results in resolution of the case study in order to understand what the impacts that may exist in the financial statements due to the application of different scenarios that give rise to the recognition of deferred taxes. Additionally, will contain the necessary disclosures needs to be done by companies with the application of deferred taxes.

Keywords: Accounting, Deferred Tax, Temporary Differences, Disclosures.

J.E.L. Classification: M41; K34

2. Caso

2.1. Apresentação do Problema

No actual contexto de crise internacional palavras como recessão, reduções, despedimentos, ajustes orçamentais, falta de liquidez são nos presentes diariamente. Este contexto de crise originou um receio por parte de accionistas e investidores que provocaram um agravamento da recessão nos mercados mundiais. Com vista a não existir uma descapitalização nas empresas em resultado do receio dos investidores as empresas tiveram de tomar medidas com o intuito de melhorar as suas performances financeiras, sendo que muitas empresas irão dar um maior enfoque à qualidade das suas divulgações financeiras com o objectivo de atrair capital de novos investidores e accionistas.

Adicionalmente, em Portugal a temática de impostos diferidos não se encontra devidamente em prática, até pelo contexto do tecido empresarial português ser constituído principalmente por pequenas e médias empresas.

Face ao exposto o presente caso pedagógico tem como objectivo compreender a aplicação dos impostos diferidos e os seus impactos nas Demonstrações Financeiras. De forma a cumprir o objectivo exposto irá ser mencionado a interligação existente entre a contabilidade e a fiscalidade, posteriormente será efectuado um enquadramento das normas contabilísticas que visam as matérias de Impostos Diferidos, nomeadamente a NCRF 25 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento. Adicionalmente, será exposta a influência da estrutura conceptual na IAS 12, através das diversas interligações entre os pressupostos e princípios preconizados na estrutura conceptual e as matérias mencionadas na IAS 12. Em seguida o caso pedagógico irá incidir na resolução do caso prático com o intuito de assim aferir quais os impactos que poderão existir nas Demonstrações Financeiras em virtude da aplicação de diferentes cenários que originem o reconhecimento de Impostos Diferidos. Posteriormente, irá se demonstrar quais as divulgações

necessárias serem efectuadas pelas empresas com a aplicação dos impostos diferidos. Por último iremos expor os slides de resolução do caso prático, assim como efectuar as ilações globais do caso pedagógico.

Espero que o desenvolvimento deste caso pedagógico seja útil aos seus leitores em proporcionar maiores conhecimentos sobre a aplicação de impostos diferidos e aferir quais as consequências da sua aplicação nas Demonstrações Financeiras das empresas. Adicionalmente, ambiciono que este caso pedagógico possa ser usado como um *guidance* das divulgações necessárias serem efectuadas pelas empresas em matérias de Impostos Diferidos.

2.2.Enquadramento

2.2.1. A interligação entre a Contabilidade e a Fiscalidade

O Código do IRC tem vindo a consagrar o modelo de dependência parcial entre a fiscalidade e a contabilidade, de acordo com o qual o lucro tributável é apurado a partir do resultado contabilístico e das variações patrimoniais não reflectidas no mesmo, sendo efectuados os ajustamentos positivos ou negativos previstos na lei, para salvaguardar os objectivos e os condicionalismos próprios da fiscalidade.

“A contabilidade, através das demonstrações financeiras, tem como objecto proporcionar informação aos seus utilizadores acerca da posição financeira, alterações na posição financeira e desempenho. Por outro lado, a fiscalidade empresarial, designadamente o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, tem como objectivo, entre outros, a cobrança de receitas. Concomitantemente, apesar de se verificar uma dependência da fiscalidade face à contabilidade, essa dependência é parcial, pois a fiscalidade contém as suas próprias regras decorrentes de um objectivo distinto do da contabilidade.”, conforme Baptista et al (2009:184)

Neste sentido, o tratamento preconizado no normativo contabilístico é aplicável para efeitos fiscais sempre que o Código do IRC e a legislação complementar não estabeleçam regras próprias. Na verdade, conforme constitucionalmente instituído, a tributação das Empresas incide sobre a realidade económica constituída pelo seu lucro, razão pela qual a contabilidade, enquanto instrumento de medida dessa realidade, assume uma função fundamental no apuramento do lucro tributável. Porém, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade tem vindo a ser caracterizada por alguma controvérsia. Com efeito, a preparação das demonstrações financeiras é, muitas vezes, efectuada de acordo com o normativo fiscal, em detrimento das normas contabilísticas, em particular nas situações em que o tratamento fiscal não corresponde ao contabilístico e em que o primeiro preconiza o reconhecimento antecipado ou majorado dos gastos, e/ou postecipado ou minorado dos rendimentos face ao consagrado pelo segundo e faz depender tal reconhecimento do correspondente tratamento contabilístico. Para além disso, a Administração Fiscal tem vindo a

emitir algumas normas sobre matérias contabilísticas, condicionando, por vezes, a obtenção de certa vantagem fiscal da adopção de determinado tratamento contabilístico para a respectiva operação, que nem sempre é consentâneo com o referencial contabilístico aplicável.

Assim, perante regras contabilísticas que não se revelam fiscalmente vantajosas, as empresas poderão procurar aplicar os critérios da legislação fiscal, desrespeitando o referencial contabilístico. A relação entre a fiscalidade e a contabilidade parece, assim, pautada mais pela interferência da primeira na segunda, o que poderá desviar a contabilidade da prossecução do seu objectivo de dar uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho da entidade, reflectido os factos patrimoniais sob o “prisma fiscal”, com ónus para a apreciação das contas. Assim, convirá que a Administração Fiscal se abstenha de regulamentar em desconformidade com as normas contabilísticas, impondo normas sobre matérias de contabilidade para efeitos fiscais. Por outro lado, o legislador deveria, nalgumas matérias, libertar o tratamento fiscal do respectivo tratamento contabilístico para que este não fosse influenciado.

Neste cenário, importa analisar os principais pontos de potencial conflito entre a fiscalidade e o referencial contabilístico exposto no Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), situações que podem colocar em causa a imagem verdadeira e apropriada que as demonstrações financeiras devem apresentar da situação financeira e do desempenho da Empresa.

2.2.2. Enquadramento IAS 12 – Imposto sobre o Rendimento

Previamente ao enquadramento da IAS 12 – Imposto sobre o Rendimento, importa explicitar o significado de impostos sobre lucros, impostos correntes e impostos diferidos.

Os impostos sobre lucros compreendem os impostos correntes e os impostos diferidos. Os impostos sobre lucros são reconhecidos em resultados, excepto quando estão relacionados com itens que são reconhecidos directamente nos capitais próprios, caso em que são também registados por contrapartida dos capitais próprios.

Os impostos correntes são os que se esperam que sejam pagos com base no resultado tributável apurado de acordo com as regras fiscais em vigor e utilizando a taxa de imposto aprovada ou substancialmente aprovada em cada jurisdição.

Os impostos diferidos são calculados, de acordo com o método do passivo com base no balanço, sobre as diferenças temporárias entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base fiscal, utilizando as taxas de imposto aprovadas ou substancialmente aprovadas à data de balanço em cada jurisdição e que se espera virem a ser aplicadas quando as diferenças temporárias se reverterem. Os impostos diferidos passivos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, das diferenças resultantes do reconhecimento inicial de activos e passivos que não afectem quer o lucro contabilístico quer o fiscal, e de diferenças relacionadas com investimentos em subsidiárias na medida em que não seja provável que se revertam no futuro. Os impostos diferidos activos são reconhecidos apenas na medida em que seja expectável que existam lucros tributáveis no futuro capazes de absorver as diferenças temporárias dedutíveis.

“Para efeito de imposto sobre o rendimento, as diferenças entre a contabilidade e fiscalidade, podem ser não passíveis de compensação, designadas de diferenças permanentes ou definitivas, ou passíveis de compensação noutros períodos de relato, diferenças temporárias.”, conforme Baptista *et al.* (2009:184).

2.2.2.1. Base Tributável vs. Base contabilística

A **base contabilística de um activo ou passivo** é a quantia reconhecida nas Demonstrações Financeiras de uma empresa que tenha sido objecto de uma mensuração efectuada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, isto é que tenha sido efectuada com base nos critérios de mensuração definidos nas normas contabilísticas.

A **base tributável de um activo** é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma empresa quando ela recupere a quantia contabilística do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base tributável do activo é igual à sua quantia contabilística.

A **base tributável de um passivo** é a sua quantia contabilística, menos qualquer quantia que seja dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros.

No caso de recebimento de adiantamentos de réditos, a base tributável do passivo resultante é a sua quantia contabilística, menos qualquer quantia dos réditos que não sejam tributáveis em períodos futuros.

Em seguida alguns exemplos, onde se verifica a base tributável e a base contabilística sobre algumas operações contabilísticas:

Empréstimo:

Uma empresa concedeu um empréstimo por 500.000€. Em virtude de o reembolso não ter quaisquer consequências fiscais, a base tributável é de 500.000€, não havendo qualquer diferença entre a quantia escriturada e a base tributável, pelo que nesta situação não existe lugar ao reconhecimento de impostos diferidos.

Créditos sobre clientes:

Existem créditos sobre clientes no valor de 200.000€, correspondentes a vendas já reconhecidas no resultado fiscal. Uma vez que a realização do crédito se presume como certa, a sua base tributável é igualmente de 200.000€, pelo que nesta situação não existe lugar ao reconhecimento de impostos diferidos.

Créditos sobre clientes ajustados:

A empresa ABC, S.A. efectuou o reconhecimento de um ajustamento para clientes, no valor de 350.000€, da qual foi apenas aceite fiscalmente 25% da totalidade da dívida do cliente, uma vez essa dívida encontrava-se em mora à mais de 6 meses e menos de 1 ano (n.º 2 do artigo 35.º do CIRC), logo a base tributável deste activo é de 87.500€, enquanto a quantia escriturada é de 350.000€. A diferença remanescente de 262.500€ será dedutível no futuro, na medida em que o ajustamento for fiscalmente aceite, pelo que estamos perante uma diferença temporária dedutível.

Terreno reavaliado:

Um terreno adquirido por 200.000€ foi revalorizado para 300.000€. Apesar da quantia contabilística ser de 300.000€ a base tributável é de 200.000€ (não tendo em conta o coeficiente de desvalorização monetária). Pelo que existe uma diferença temporária de 100.000€, que será tributada no futuro quando o terreno for alienado, logo estamos perante uma diferença temporária tributável.

Empréstimo a pagar:

Uma empresa tem um empréstimo a pagar registado por 1.000.000€. O reembolso desse empréstimo não tem consequências tributáveis, logo a base tributável do empréstimo é de 1.000.000€.

Provisão para outros riscos e encargos:

Uma empresa procedeu ao reconhecimento de uma provisão para outros riscos e encargos no valor de 250.000€. A base tributável da provisão é de 0€.

2.2.2.2. Diferenças Permanentes e Diferenças Temporárias

As diferenças permanentes e temporárias resultam nas diferenças entre as quantias escrituradas de um activo ou passivo em comparação com a sua base tributável. De referir que essas definições apenas divergem no facto de as diferenças temporárias, como o próprio nome indica, tenderem a ser eliminadas com o transitar dos exercícios económicos e as diferenças permanentes nunca serem eliminadas, por esse facto apenas as diferenças temporárias podem originar o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos uma vez que esse reconhecimento decorre apenas do efeito temporal, conforme pode-se compreender pela seguinte transcrição:

“Algumas transacções e eventos apresentam diferentes implicações contabilísticas e fiscais. Em muitos desses casos essas diferenças relacionam-se com o período em que são reconhecidos os gastos e os rendimentos.”, conforme Baptista *et al.* (2009:184).

Adicionalmente, também pode-se identificar na transcrição do artigo 17º n.º 1 do Código do IRC a menção às diferenças temporárias ou permanentes que, no caso de existirem, serão alvo de correcções nos termos do Código do IRC:

“O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código”.

2.2.2.2.1. Diferenças Temporárias Tributáveis

As diferenças temporárias resultam em quantias que são tributáveis na determinação do lucro (perda) tributável de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. As diferenças tributáveis são susceptíveis de originar passivos por impostos diferidos.

2.2.2.2.2. Diferenças Temporárias Dedutíveis

As diferenças temporárias resultam em quantias que são deduzidas na determinação do lucro (perda) tributável de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada. As diferenças dedutíveis são susceptíveis de originar activos por impostos diferidos. Adicionalmente, outras situações que poderão originar o reconhecimento de activos por impostos diferidos estão relacionados com os reportes de perdas fiscais e créditos tributáveis não utilizados, conforme o parágrafo 34 da norma: “Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados.”

De salientar que o reconhecimento de activos por impostos diferidos encontra-se sujeito à expectativa da existência de lucros tributáveis futuros que sejam passíveis de reverter as diferenças temporárias dedutíveis (a administração da empresa terá de provar a existência de lucros tributáveis futuros), outra situação que poderá dar lugar ao reconhecimento de activos por impostos diferidos está relacionada com a existência de diferenças temporárias tributáveis capazes de absorver a reversão das diferenças temporárias dedutíveis ou os reportes de perdas fiscais e créditos tributáveis não utilizáveis. No caso da existência dessa expectativa a empresa encontra-se obrigada, conforme descrito no parágrafo 82 da norma, a divulgar a quantia do activo por impostos diferidos e o respectivo suporte do seu reconhecimento. De acordo com o parágrafo 36 da IAS 12:

“Uma empresa considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que o lucro tributável estará disponível contra o qual perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados:

- (a) se a empresa tiver diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável, de que resultarão quantias tributáveis contra as quais as perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados antes que se extingam;
- (b) se for provável que a empresa tenha lucros tributáveis antes das perdas fiscais não usadas ou que créditos tributáveis não usados expirem;
- (c) se as perdas fiscais não usadas resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão; e
- (d) se as oportunidades de planeamento de impostos (ver parágrafo 30) estiverem disponíveis para a empresa e que criarem lucros tributáveis no período em que as perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados.

Até ao ponto em que não seja provável que lucros tributáveis estejam disponíveis contra os quais as perdas fiscais não usadas ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados, o activo por impostos diferidos não é reconhecido.”

Resumo:

Ilustração 1 – Diferenças Temporárias

Conceito	Explicação	
Diferença Temporária	Diferença entre a base fiscal aceite e a base contabilística de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.	
Tipologia de Diferenças Temporárias	Rubricas de Activo Base contabilística < Base fiscal	Rubricas de Activo Base contabilística > Base fiscal
Reconhecimento	Activo por Imposto Diferido	Passivo por Imposto Diferido
Tipologia de Diferenças Temporárias	Rubricas de Passivo Base contabilística < Base fiscal	Rubricas de Passivo Base contabilística > Base fiscal
Reconhecimento	Passivo por Imposto Diferido	Activo por Imposto Diferido

2.2.2.3.Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo

No reconhecimento inicial de um activo ou passivo pode surgir uma diferença temporária, por exemplo, se o custo de um activo não for dedutível para finalidades de impostos. O método de contabilizar essa diferença temporária depende da natureza da transacção que conduziu ao reconhecimento inicial do activo:

- Numa concentração de actividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e isso afecta a quantia do goodwill ou a quantia de qualquer excesso acima do custo da concentração do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida;
- Se a transacção afectar quer o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma empresa reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos por contrapartida do respectivo gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados de forma separada conforme se encontra referido na secção: **“Gasto ou Rendimento de Impostos”**; e
- Se a transacção não for uma concentração de actividades empresariais, e não afectar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma empresa não deverá reconhecer o passivo ou activo por impostos diferidos resultante quer no reconhecimento inicial ou subsequentemente, uma vez que esse reconhecimento iria originar demonstrações financeiras menos transparentes, logo a norma em análise não permite esse reconhecimento.

2.2.2.4. Concentrações Empresariais

Numa concentração de actividades empresariais, por exemplo, numa fusão simples, se a quantia despendida para realizar a operação, quantia designada como custo da concentração, for superior aos activos líquidos de passivos incorporados, então a diferença é imputada aos activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, contudo essa imputação não é fiscalmente admissível. Por exemplo, se a quantia de um activo é aumentada para o seu justo valor, mas a base fiscal do activo se mantém ao custo, daí resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos.

A diferença entre o custo da aquisição, e os activos líquidos de passivos ao justo valor, se devedora, constitui o designado *goodwill*. A redução do *goodwill* por amortização, ou por imparidade, não constitui um gasto fiscalmente dedutível, pelo que o *goodwill* tem uma base fiscal de zero, logo a diferença entre a quantia contabilizada de *goodwill* e a sua base fiscal constitui uma diferença temporária tributável. Contudo a norma proíbe a contabilização do eventual passivo por impostos diferidos decorrente da diferença temporária tributável originada pelo *goodwill*, uma vez não existe a expectativa de quando essa diferença temporária tributável será revertida, logo os autores da norma em análise por uma questão de prudência decidiram proibir a contabilização de passivos por impostos diferidos por contrapartida do *goodwill*.

2.2.2.5. Activos Assentados pelo Justo Valor

A adopção das normas de contabilidade e relato financeiro (NCRF) irá originar que com maior frequência as empresas passem a mensurar os seus activos ao justo valor (Activos Fixos Tangíveis, Activos Fixos Intangíveis, Propriedades de Investimento, assim como alguns Instrumentos Financeiros).

A mensuração de um activo pelo seu justo valor não afecta o lucro tributável no período em que é efectuada essa mensuração, pelo que a base fiscal desse activo não é ajustada, pois apenas quando ocorrer a alienação desse activo é que o ganho resultante dessa operação é tributado, logo ao proceder-se à mensuração de um activo pelo seu justo valor existe lugar ao apuramento de uma diferença temporária entre a quantia do activo ao seu justo valor e a sua base fiscal, procedendo-se em seguida ao reconhecimento do respectivo passivo ou activo por impostos diferidos.

2.2.2.6. Perdas Fiscais não Usadas e Créditos por Impostos não Usados

Uma empresa deve proceder ao reconhecimento de um activo por impostos diferido por perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados, apenas quando sejam prováveis a existência de lucros tributáveis futuros que possam ser utilizados perante o reporte de prejuízos ou créditos fiscais existentes, de acordo com o parágrafo 34 da norma em análise.

A norma em análise demonstra a sua prudência no facto de apenas se dever proceder ao reconhecimento de activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais não usadas quando a empresa tenha capacidade para gerar lucros tributáveis suficientes para serem utilizados na sua reversão. Contudo, a existência de perdas fiscais poderão ser um indício que a empresa não tenha capacidade em gerar lucros tributáveis futuros, pelo que a IAS 12 em análise através do parágrafo 35 refere o seguinte: “(...)a empresa reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de perdas fiscais ou de créditos tributáveis não utilizados somente até ao ponto que a empresa tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou que haja outras provas convincentes de que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis contra os quais as perdas fiscais não utilizadas ou créditos tributáveis não utilizados possam ser utilizados pela empresa.”

2.2.2.7. Investimentos em Subsidiárias e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos

Relativamente ao investimento em subsídios, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjunto a norma em análise através do parágrafo 39 estabelece que a empresa deve reconhecer todas as diferenças tributáveis com as entidades anteriormente referidas, excepto no caso de ambas as seguintes condições não se encontrarem satisfeitas:

- A empresa mãe, o investigador ou o empreendedor não seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e
- Não seja provável que a diferença temporária seja revertível no futuro.

2.2.2.8. Reconhecimento

A empresa deve proceder ao reconhecimento dos impostos diferidos consistentemente, i. e. se uma transacção originar impactos nas demonstrações de resultados, o imposto diferido deverá ser reconhecido na demonstração de resultados, por sua vez se uma transacção originar impactos numa rubrica de capitais próprios, então o imposto diferido deverá ser reconhecido numa rubrica de capitais próprios.

2.2.2.8.1. Demonstração dos Resultados

De acordo com o parágrafo 58 da norma em análise, os impostos diferidos devem ser reconhecidos como um gasto ou rendimento, excepto nos casos em que o imposto seja proveniente de:

- Uma transacção ou acontecimento seja reconhecido em capitais próprios; e
- Uma concentração de actividades empresariais.

2.2.2.8.2. Itens Creditados ou Debitados directamente ao Capital Próprio

Conforme o parágrafo 61 da norma em análise, o imposto diferido deve ser contabilizado directamente no capital próprio se esse imposto se relacionar com itens contabilizados nos capitais próprios.

Ilustração 2 – Resumo do Reconhecimento dos Impostos Diferidos

Se a Transacção originar impactos em:	Então o Imposto Diferido é reconhecido em:
Demonstração Financeira	Demonstração Financeira
Capitais Próprios	Capitais Próprios

2.2.2.9. Mensuração de Activos e Passivos Por Impostos Diferidos

Para se proceder à mensuração de activos e passivos por impostos diferidos deverão ser efectuadas as seguintes etapas:

- Elaborar uma demonstração de resultados segundo regras fiscais, e outra demonstração de resultados de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, conforme referido por Keys:

“As diferenças entre o tratamento das operações segundo a lei fiscal e segundo as regras contabilísticas, para fins de informação financeira, podem ser observadas comparando uma demonstração dos resultados de uma empresa segundo as regras fiscais, e outra demonstração dos resultados preparada de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.” (Keys, 1995:22) (pág. 103).

- Identificar as diferenças permanentes e as diferenças temporárias;
- Separar as diferenças temporárias entre:
 - Diferenças temporárias dedutíveis; e
 - Diferenças temporárias tributáveis.
- Quantificar o efeito fiscal das diferenças temporárias, através da diferença entre a base fiscal e a base contabilística, multiplicado em seguida pela taxa de imposto que é expectável na reversão da diferença temporária.

Ilustração 3 – Quantificação do efeito fiscal das diferenças temporárias

Quantificação do efeito fiscal das diferenças temporárias

$(\text{BASE CONTABILÍSTICA} - \text{BASE FISCAL}) * \text{TAXA DE IMPOSTO} = \text{ACTIVO/PASSIVO POR IMPOSTOS DIFERIDO}$

“No caso das diferenças temporárias dedutíveis, é ainda necessário, recolher evidência de são altamente prováveis, única circunstância em que se permite o seu reconhecimento.”, segundo Baptista *et al.* (2009:189).

2.2.2.10. Apresentação

De acordo com a IAS 12 parágrafo 74 as empresas deverão relevar os impostos diferidos separadamente dos restantes activos e passivos, nomeadamente dos activos e passivos correntes. Adicionalmente, as empresas deverão proceder à compensação de activos e passivos por impostos diferidos no caso de os impostos serem aplicáveis pela mesma autoridade fiscal sobre:

- A mesma entidade tributável; ou
- Diferentes entidades tributáveis que pretendam ou liquidar passivos e activos por impostos correntes numa base líquida, ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativas de passivos ou activos por impostos diferidos se esperem que sejam liquidadas ou recuperadas.

No caso da existência de grupos deve-se proceder à compensação de activos e passivos por impostos diferidos ao nível de cada subsidiária, sempre que:

- Os impostos são cobrados pela mesma Autoridade Fiscal sobre a mesma entidade tributária. Esta compensação é por isso, efectuada ao nível de cada subsidiária, reflectindo o saldo activo no balanço consolidado a soma dos valores das subsidiárias que apresentam impostos diferidos activos e o saldo passivo no balanço consolidado a soma dos valores das subsidiárias que apresentam impostos diferidos passivos.

Em conclusão, as empresas individuais com apenas um estabelecimento deverão proceder à compensação dos seus impostos diferidos, uma vez que se encontram, por certo, sobre uma única autoridade fiscal. No entanto, se uma empresa tiver vários estabelecimentos em diferentes países com diferentes regras fiscais não poderá proceder à compensação dos seus impostos diferidos.

2.2.2.11. Gasto ou Rendimento de Impostos

De acordo com o parágrafo 77 da norma em análise o gasto ou rendimento de impostos relacionados com o resultado das actividades ordinários deverá ser apresentado na face da Demonstração de Resultados.

2.2.2.12. Diferenças de Câmbio em Passivos ou Activos por Impostos Estrangeiros Diferidos

As diferenças de câmbio em activos ou passivos por impostos estrangeiros diferidos poderá ser registada como gastos ou rendimentos por impostos diferidos se essa apresentação for considerada mais útil para os utentes das demonstrações financeiras, uma vez que a norma 21 - “Os efeitos de alterações nas taxas de câmbio” não especifica onde deverão ser reconhecidos essas situações.

2.2.2.13. Reavaliação de Activos Por Impostos Diferidos não Reconhecidos

Uma empresa conforme mencionado em capítulos anteriores só deve proceder ao reconhecimento de activos por impostos diferidos quando tenha a expectativa da existência de lucros tributáveis futuros que sejam passíveis de reverter as diferenças temporárias dedutíveis.

No caso de a empresa não proceder ao reconhecimento da totalidade dos activos por impostos diferidos num exercício económico, fruto da não expectativa da existência de lucros tributáveis futuros suficientes para absorverem as diferenças temporárias dedutíveis, a empresa deve no exercício económico seguinte proceder a uma nova reavaliação dos activos por impostos diferidos anteriormente não reconhecidos face à nova expectativa de existência de lucros tributáveis futuros, conforme mencionado no parágrafo 37 da norma em análise:

“À data de cada balanço, uma empresa reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A empresa reconhece previamente um activo por impostos diferidos não reconhecido até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, um melhoramento nas condições comerciais pode tornar mais provável que a empresa seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro (...).Um outro exemplo dá-se quando uma empresa reavalia os activos por impostos diferidos à data da concentração de actividades empresariais ou subsequentemente.”

2.2.2.14. Taxa de Imposto

As taxas a utilizar para reconhecimento dos activos e passivos por impostos diferidos são as taxas que sejam expectáveis que estejam a vigorar no momento em que irá ocorrer a reversão dos activos ou passivos por impostos diferidos, desde que aprovadas à data de balanço, isto é se:

- Uma empresa encontra-se perante uma diferença temporária tributável no montante de 1.000€ que irá ser revertida no exercício económico seguinte.

Adicionalmente, o Estado onde essa empresa se situa decretou que em virtude do contexto actual de crise económica terá de incrementar a carga fiscal sobre as empresas no próximo exercício económico de 25% para 30%.

Logo a empresa deverá reconhecer, no corrente exercício económico, o montante de 300€ ($1.000 * 30\%$), em virtude da reversão da diferença temporária ocorrer quando a taxa fiscal em vigor for de 30%.

A situação supra mencionada encontra-se descrita no parágrafo 47 da norma em análise: “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 tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.”

2.2.2.15. Desconto de Activos e Passivos por Impostos Diferidos

De acordo com o parágrafo 53 da IAS 12, os activos e passivos por impostos diferidos não podem ser descontados para o seu valor presente, em virtude da dificuldade que as empresas apresentam em preverem fiavelmente a reversão das diferenças temporárias, logo a norma proíbe o desconto das possíveis diferenças temporárias existentes uma vez que essa quantificação não é fiavelmente mensurável. Por outro lado os autores da norma também demonstraram a sua preocupação no que se concerne à comparabilidade entre as Demonstrações Financeiras, pois no caso de existir o desconto de activos e passivos por impostos diferidos poderia prejudicar a

comparabilidade entre as Demonstrações Financeiras das empresas, uma vez que o desconto, como já referido, não é fiavelmente mensurável em virtude da complexidade da tempestividade da reversão das diferenças temporárias.

2.2.2.16. Divulgações

As divulgações exigidas têm como objectivo facultar aos utilizadores das Demonstrações Financeiras a informação acerca da interligação entre o resultado contabilístico antes de impostos e os resultados após o efeito dos impostos. Adicionalmente, as divulgações exigidas por esta norma têm como objectivo transmitir aos utilizadores das Demonstrações Financeiras a previsão dos *cash-flows* futuros relacionados com activos e passivos por impostos reconhecidos nas demonstrações financeiras. No caso prático exposto, neste trabalho, iremos exemplificar quais as divulgações necessárias serem apresentadas pelas empresas relativamente a matérias de Impostos Diferidos.

2.3. Questões

O contexto de crise económica internacional irá originar um maior enfoque por parte das empresas nas suas divulgações, com o intuito de atrair novos capitais de accionistas e investidores. Por sua vez os accionistas e investidores irão ser mais selectivos e cuidadosos nos seus investimentos, pelo que irão dar uma maior importância às divulgações das empresas antes de procederem aos seus investimentos.

Adicionalmente, em Portugal a temática de impostos diferidos não se encontra devidamente em prática, até pelo contexto do tecido empresarial português ser constituído principalmente por pequenas e médias empresas, por este facto e pelo mencionado no parágrafo anterior, responda às questões a seguir apresentadas.

Questão 1: A empresa XPTO, S.A apresentava em N o seu equipamento básico registado por 50.000€, dos quais 100.000€ relativo ao seu custo de aquisição e 50.000€ relativos a depreciações acumuladas. A vida útil desse equipamento é de 10 anos e o seu custo de reposição corresponde a 75.000€. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Questão 2: A empresa XPTO, S.A adquiriu no início de N uma máquina por 50.000€. Para a aquisição da máquina a empresa obteve um subsídio não reembolsável de 25.000€. Adicionalmente sabe-se que a máquina tem uma vida útil de 4 anos. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Questão 3: A empresa XPTO, S.A apresentava em N um terreno adquirido em N-10 por 200.000€. Em N a empresa procedeu e reconheceu nas suas Demonstrações Financeiras uma reavaliação desse terreno para 400.000€. O Coeficiente de desvalorização monetária para os bens adquiridos em N-10 e alienados em N é de 1,10. Adicionalmente, sabe-se que a gerência da empresa XPTO, S.A. pretende alienar o terreno do futuro. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Questão 4: A empresa XPTO, S.A adquiriu em 01/01/N um imóvel por 200.000€, com o intuito da sua valorização. Em Dezembro de N o justo valor desse imóvel ascendia a 250.000€. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Questão 5: A empresa XPTO, S.A reconheceu em N, dívidas a receber no valor de 50.000€, vencidas há 6 meses. De referir que as dívidas a receber mencionadas foram reconhecidas, na sua totalidade, como perdas por imparidade. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Questão 6: A empresa XPTO, S.A apresentou em N um prejuízo fiscal de 25.000€. A empresa tem uma elevada expectativa de vir a obter lucros tributáveis nos próximos anos que permitam vir a “utilizar” os prejuízos referidos obtidos em N. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Questão 7: Quais os impactos financeiros que os ajustamentos efectuados nas questões anteriores vão originar nas Demonstrações Financeiras da empresa XPTO, S.A.?. Adicionalmente, elabore as Demonstrações Financeiras considerando os ajustamentos efectuados nas questões anteriores.

Questão 8: Tendo em conta as situações mencionadas nas questões anteriores, quais são as divulgações necessárias serem efectuadas nas Demonstrações Financeiras da empresa XPTO, S.A.?

2.4. Anexos

2.4.1. Estrutura Conceptual e a sua influência na IAS 12

A IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento apresenta diversas interligações com a estrutura conceptual, contudo antes de explicitar essas interligações deve-se efectuar um prévio enquadramento da estrutura conceptual.

A estrutura conceptual é uma declaração de princípios mais simplistas, com os quais todas as normas de contabilidade se devem coadunar, pode ser entendida como uma interpretação da teoria geral da contabilidade, mediante a qual se estabelecem os fundamentos conceptuais em que se apoia a informação financeira, isto é proporciona um quadro de referência comum.

A estrutura conceptual tem como vantagens ser a base para o desenvolvimento de novas normas contabilísticas, permite a prestação de informação mais neutra porque elimina ou reduz a influência de opiniões pessoais, facilita a resolução de problemas práticos, permite aumentar a credibilidade, comparabilidade e compreensão da informação financeira.

As normas contabilísticas têm como pressuposto a continuidade das empresas no tempo, assim como o pressuposto do acréscimo. De referir que os pressupostos mencionados encontram explícitos na estrutura conceptual.

- Pressuposto da continuidade: As Demonstrações Financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade continuará a operar no futuro previsível, ou seja, não tem nem a intenção, nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; e
- Pressuposto de acréscimo: Os efeitos das transacções e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrerem (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas Demonstrações Financeiras nos períodos com quais se relacionam. As Demonstrações Financeiras de acordo com o regime do acréscimo representam o conjunto das transacções, mas também auxiliam na

determinação, tanto das obrigações de pagamento como dos recursos que representam os recebimentos que irão acontecer no futuro.

Adicionalmente, a estrutura conceptual apresenta as seguintes características qualitativas (atributos que tornam a informação útil):

- **Compreensibilidade:** A informação deve ser compreensível pelos utilizadores que tendo conhecimento da envolvente empresarial e da contabilidade as estudem diligentemente;
- **Relevância:** A informação é relevante quando influencia as decisões económicas dos utilizadores ao ajuda-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas. A relevância da informação depende da sua natureza e materialidade, ou seja se a informação que seja omissa ou inexacta tiver impactos nas tomadas de decisões por parte dos utilizadores das Demonstrações Financeiras, então essa informação é relevante;
- **Fiabilidade:**
 - **Plenitude** – A informação deve ser completa;
 - **Representação Fidedigna** – A informação deve representar fidedignamente as operações e outros acontecimentos;
 - **Substância sobre a forma** – A representação das transacções e acontecimentos deve efectuar-se de acordo com a sua substância e realidades económicas inerentes e não de acordo com a sua forma legal;
 - **Neutralidade** – Livre de preconceitos e juízos de valores; e
 - **Prudência** – Precaução na elaboração das estimativas, para que os activos e rendimentos não sejam sobreavaliados e os passivos e os gastos subavaliados.
- **Comparabilidade** – Os utilizadores devem ser capazes de comparar as Demonstrações Financeiras através do tempo e entre empresas.

Por último a estrutura conceptual também nos apresenta uma definição de reconhecimento e de mensuração:

- **Reconhecimento:** Um elemento é relevado se for provável que qualquer benefício futuro, associado com o elemento, fluirá para, ou de, a empresa e o elemento tiver um custo ou um valor que possa ser quantificado com fiabilidade; e
- **Mensuração:** É o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das Demonstrações Financeiras devem ser reconhecidos e inscritos no balanço e na demonstração de resultados.

Os pressupostos e princípios preconizados na estrutura conceptual podem ser verificados de forma transversal a todas as normas contabilísticas.

Na norma em análise podemos identificar que o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos apenas poderá ocorrer no caso de empresa ter como **pressuposto a sua continuidade**, por sua vez o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos também faculta aos utentes das Demonstrações Financeiras em termos de **relevância** percepcionem quais as obrigações e recebimentos futuros que a empresa possa vir a incorrer, logo também podemos relacionar a norma IAS 12 com o **pressuposto do acréscimo**.

Adicionalmente, a norma IAS 12 foi elaborada tendo como base o **princípio da prudência**, nomeadamente através do reconhecimento de activos por impostos diferidos que, de acordo com a norma, apenas deverá ocorrer quando existir a expectativa que a empresa irá obter, nos anos seguintes, lucros tributáveis que permitam a reversão dos activos por impostos diferidos.

Por último, os utentes só poderão efectuar comparações entre as Demonstrações Financeiras das empresas, se essas utilizarem os mesmos critérios contabilísticos, pelo que as Demonstrações Financeiras só poderão ser **comparáveis** se existir um elevado grau de **compreensibilidade** das Demonstrações Financeiras.

2.4.2. IAS 12 “Original” vs. IAS 12 “Revista”

De acordo com a IAS 12 Original as empresas tinham a possibilidade de escolher a contabilização de impostos diferidos através de um dos seguintes métodos:

- Método de diferimento;
- Métodos de passivo (com base na demonstração de resultados);

Os métodos supramencionados entretanto foram proibidos aquando a revisão da IAS 12, uma vez que esses métodos apresentavam uma visão mais focalizada na Demonstração de Resultados em detrimento do Balanço.

Actualmente, o único método permitido pela IAS 12 revista é o método de passivo, usualmente conhecido como o método de passivo com base no balanço.

“A original IAS 12 exigia que uma empresa contabilizasse os impostos diferidos usando quer o método de diferimento quer um método de passivo que é algumas vezes conhecido como o método de passivo com base na demonstração dos resultados. A IAS 12 (revista) proíbe o método do diferimento e exige um outro método de passivo que é algumas vezes conhecido como o método de passivo com base no balanço.”, conforme o primeiro parágrafo da IAS 12.

De acordo com a IAS 12 original eram possíveis identificar as seguintes diferenças:

- Diferenças Permanentes: Diferenças que afectando o resultado contabilístico de um período, não eram aceites para efeitos de cálculo de imposto a pagar, de acordo com as regras fiscais, referente a esse período, e não vinham no futuro a afectar o resultado contabilístico nem fiscal.
- Diferenças Tempestivas: Diferenças que afectando o resultado contabilístico ou fiscal de um ano, viessem a ser revertidas nos anos subsequentes, isto é que originassem impactos em resultados nos anos seguintes.

A IAS 12 revista só menciona diferenças permanentes e temporárias, contudo para percebermos as diferenças existentes entre a IAS 12 original e a IAS 12 revista, importa desde já referir que as diferenças temporárias consistem na diferença entre a quantia de um activo ou passivo no balanço e a sua base de tributação.

“O método de passivo com base na demonstração de resultados foca nas diferenças tempestivas, enquanto que o método de passivo com base no balanço foca diferenças temporárias. As diferenças tempestivas são diferenças entre lucros tributáveis e lucros contabilísticos que se originam num período e revertem num ou mais períodos subsequentes. As diferenças temporárias são diferenças entre a base tributária de um activo ou passivo e a sua quantia escriturada no balanço. A base tributária de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para finalidades de tributação. Todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias.”, de acordo com o primeiro parágrafo da IAS 12.

“A norma adopta a óptica de balanço, associada na literatura anglo-saxónica ao *liability method*. De acordo com esta óptica, a preocupação principal é a de apresentar os activos e passivos baseados no esperado impacto fiscal de futuras reversões. Da multiplicação do agregado das referidas diferenças temporárias não revertidas, incluindo as geradas no próprio período, pela taxa de imposto que se espera em vigor no futuro determinam-se os impostos diferidos a constar do Balanço. A diferença entre esta quantia e a mesma quantia no início do exercício, representa o gasto ou ganho do imposto diferido a relevar na demonstração dos resultados.”, segundo Baptista *et al* (2009:184).

Em suma, podemos concluir que a diferença existente entre a IAS 12 original e a IAS 12 revista prende-se pelo facto de, a primeira as diferenças serem apuradas com base na demonstração de resultados ao invés da IAS 12 revista onde as diferenças são apuradas com base nos activos e passivos contabilísticos comparativamente com a sua base fiscal.

3. Nota Pedagógica

3.1.Público-alvo do Caso

O caso exposto pretende expor aos seus leitores a importância da aplicação dos impostos diferidos nas empresas portuguesas, pelo que este caso destina-se principalmente ao seguinte público:

- Profissionais de áreas contabilísticas e financeiras que possam influenciar as Demonstrações Financeiras das empresas onde elaboram o seu trabalho diário;
- Alunos a frequentar o ensino superior ou a frequentar uma pós-graduação, mestrado ou doutoramento das seguintes áreas:
 - ✓ Contabilidade;
 - ✓ Financeira;
 - ✓ Gestão;
 - ✓ Auditoria; e
 - ✓ Fiscalidade.

3.2.Objectivos Pedagógicos

Este caso destina-se a:

- Proporcionar aos seus leitores as competências técnicas necessárias à aplicação de Impostos Diferidos;
- Dotar os seus leitores da percepção das consequências da aplicação de impostos diferidos, ao nível dos impactos financeiros nas Demonstrações Financeiras das empresas; e
- Percepcionar aos seus leitores quais as divulgações necessárias serem efectuadas com a aplicação dos impostos diferidos.

3.3.Revisão de Literatura

O processo de contabilização de impostos, nomeadamente os impostos diferidos embora possa parecer um processo fácil reveste-se de alguma complexidade sendo dos temas contabilísticos mais complexos.

Na opinião de Carmichael *et al.* (1996:18), a contabilização dos impostos sobre os lucros é um dos mais complexos e controversos temas contabilísticos nos Estados Unidos da América. O problema consiste no facto de transacções e outros eventos poderem ser contabilizados e tributados em períodos diferentes.

De salientar que conforme Costa *et al.* (1999:1035) referem a contabilização dos impostos sobre os lucros, embora aparentemente fácil, reveste-se de alguma complexidade, face à diferença geralmente existente entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

Adicionalmente, em Portugal ainda não existe a tradição de contabilização de impostos diferidos por parte das empresas, também pelo facto de o tecido empresarial português ser pautado por pequenas e médias empresas conforme foi mencionado por Lourenço (1999:399) “ a contabilização dos impostos diferidos não tem tradição entre nós onde o tema tem sido ignorado, situação que não é decerto alheio o facto da estrutura empresarial das empresas portuguesas ser constituída sobretudo por pequenas e médias empresas, com a quase total ausência de uma lógica de grupo e a fraca internacionalização da economia portuguesa”.

Lourenço (1999:61) é de opinião que no futuro a Contabilidade vai estar essencialmente virada para os princípios de inspiração anglo-saxónica, pela razão fundamental de que a contabilidade acabará por ceder às pressões dos movimentos financeiros a nível mundial que adoptam sobretudo os princípios contabilísticos anglo-saxónicos. Contudo, reconhece o mesmo autor que ainda assim será difícil dissociar a contabilidade da fiscalidade, sendo grande a interdependência entre ambas.

De salientar que de acordo com Guimarães (2007:381) as relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade devem ser desenvolvidas na procura de um caminho comum com respeito da identidade própria de cada uma. As divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade devem ser encaradas como um corolário da sua identidade própria, devendo registar-se extra contabilisticamente no designado Quadro 07 do Modelo 22.

Por último, importa referir o objectivo da contabilização de impostos diferidos que de acordo com Schroeder e Clark (1995:458) consiste no reconhecimento do montante de imposto a pagar ou recuperar para o ano corrente e as futuras consequências fiscais de diferenças temporárias de prejuízos e créditos fiscais ainda não utilizados.

Adicionalmente Chasteen *et al.* (1997:908) referiram que, tendo em conta os objectivos da fiscalidade, é obvio que os resultados fiscais sejam diferentes dos apurados de acordo com as regras contabilísticas, sendo ainda de realçar que certos elementos de custo ou proveito registados pela contabilidade não entram, por vezes, na base tributável do imposto, originando diferenças permanentes entre o resultado contabilístico e fiscal.

De referir que na opinião de Keys (1995:74), a lei fiscal não é simétrica no sentido de que só permite realizar as deduções permitidas até ao limite do lucro tributável, enquanto as diferenças tributáveis resultam sempre penalizações fiscais.

3.4.Ferramentas de Análise

A metodologia utilizada para o caso em análise reveste num enquadramento teórico-prático.

As ferramentas de análise utilizadas referem-se à recolha de informação proveniente de:

- Livros;
- Legislação;
- Normas Contabilísticas;
- Sítios na *Internet*; e
- Documentação de acções de formação.

Foi efectuada uma cuidadosa leitura das ferramentas de análise supra mencionadas, de forma a efectuar uma adequada interpretação do enquadramento teórico, com o intuito de possibilitar a elaboração de um caso prático que fosse transversal a esse enquadramento teórico.

Na resolução do caso, para se proceder à identificação e mensuração dos activos e passivos por impostos diferidos, sugere-se as seguintes etapas:

- Elaborar uma demonstração de resultados segundo regras fiscais, e outra demonstração de resultados de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Identificar as diferenças permanentes e as diferenças temporárias;
- Separar as diferenças temporárias entre:
 - Diferenças temporárias dedutíveis; e
 - Diferenças temporárias tributáveis.
- Quantificar o efeito fiscal das diferenças temporárias, através da diferença entre a base fiscal e a base contabilística, multiplicado em seguida pela taxa de imposto que é expectável na reversão da diferença temporária.

3.5.Plano de Animação

Sessão	Objectivos	Meios	Tempo
1ª Sessão	Enquadramento normativo da IAS 12 - Impostos Diferidos. Apresentação e leitura em conjunto com os alunos do caso prático proposto.	Apresentação do enquadramento normativo da NCRF 25 e da IAS 12 - Impostos Diferidos, com recurso a slides. Definição de grupos de trabalho. Apresentação e distribuição do caso prático pelos grupos de trabalho. Leitura em conjunto com os alunos do caso prático para o esclarecimento de dúvidas.	1 hora
Fora da Sessão	Aquisição de conhecimentos sobre o caso prático.	Leitura e análise do caso prático.	30 min.
2ª Sessão	Resolução do caso prático em grupos de trabalho.	Identificação das principais questões efectuadas pelos alunos. Os alunos deverão efectuar uma análise crítica ao caso prático, esclarecendo as dúvidas com o docente.	1 hora
Fora da Sessão	Conclusão da resolução do caso prático	Pesquisa de informação complementar para a resolução do caso prático por parte dos grupos de trabalho.	1 hora
3ª Sessão	Resolução do caso prático por parte do docente, assegurando o cumprimento dos conteúdos programáticos e pedagógicos inicialmente definidos. Discussão e análise das diferentes questões levantadas pelos alunos.	Apresentação da resolução do caso prático, com recurso a slides. Analisar as diferentes resoluções do caso prático efectuado pelos grupos de trabalho.	1 hora

3.6. Questões de Animação

Questão 1: Qual a maior dificuldade que encontraram na resolução do caso?

Questão 2: Quais as questões adicionais que efectuará, com o objectivo de perceber aos futuros alunos um melhor entendimento sobre o tema em análise?

Questão 3: Com o agravamento e continuação da crise económica internacional acham que as empresas irão dar um maior enfoque às suas divulgações, com o intuito de atrair novos capitais de accionistas e investidores?

Questão 4: Relativamente às empresas portuguesas, pensam que essas deverão desenvolver as suas divulgações sobre impostos diferidos?

3.7. Impactos da aplicação de impostos diferidos

3.7.1. Caso Prático – Enunciado

Em seguida iremos demonstrar exemplos práticos da aplicação de impostos diferidos nas Demonstrações Financeiras nas empresas e quais as suas consequências.

(Nota: As Demonstrações Financeiras e os diferentes cenários que origem o reconhecimento de Impostos Diferidos que se seguem são da responsabilidade do seu autor não existindo relação específica com nenhuma empresa do mercado português.)

A empresa XPTO, S.A. não procede à contabilização de Impostos Diferidos pelo que não se encontra a aplicar a NCRF 25 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento, nomeadamente no que se refere a matérias de Impostos Diferidos.

Ilustração 4 – Demonstrações Financeiras antes de ajustamentos - Balanço

Demonstrações Financeiras da Sociedade XPTO, S.A.

BALANÇO	31/12/N
ACTIVO	
Activos Fixos Tangíveis	1.400.000,00 €
Participações Financeiras	300.000,00 €
Propriedades de Investimento	200.000,00 €
Inventários	1.435.000,00 €
Dividas a receber	6.665.594,31 €
Outras contas a receber	350.000,00 €
Caixa e equivalentes	72.500,00 €
Total do Activo	<u>10.423.094,31 €</u>
CAPITAL PRÓPRIO	
Capital	100.000,00 €
Reservas	3.975.000,00 €
Resultado líquido	-29.400,00 €
Total de Capital Próprio	<u>4.045.600,00 €</u>
PASSIVO	
Empréstimos bancários	3.917.750,00 €
Dividas a pagar	1.993.750,00 €
Outras contas a pagar	465.994,31 €
Total de Passivo	<u>6.377.494,31 €</u>
Total de Capital Próprio + Passivo	<u>10.423.094,31 €</u>

Ilustração 5 – Demonstrações Financeiras antes de ajustamentos – Demonst. de Resultados

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	31/12/N
RENDIMENTOS	
Rédito	12.300.000,00 €
Outros Rendimentos	300.000,00 €
GASTOS	
CMV	8.610.000,00 €
FSE	738.000,00 €
Gastos com pessoal	1.476.000,00 €
Depreciações e outros ajustamentos	500.000,00 €
Gastos financeiros	1.316.000,00 €
RAI (Resultado antes de Imposto)	-40.000,00 €
Imposto sobre o Rendimento	-10.600,00 €
Resultado líquido	-29.400,00 €

De referir que os Impostos Diferidos não se encontram reflectidos nas Demonstrações Financeiras supra. A taxa fiscal foi apurada com base numa taxa nominal de IRC e Derrama Municipal de 26,5%.

Adicionalmente, a empresa XPTO, S.A. realizou as seguintes operações que originam o reconhecimento de impostos diferidos:

3.7.2. Caso Prático – Resolução

Questão 1: A empresa XPTO, S.A apresentava em N o seu equipamento básico registado por 50.000€, dos quais 100.000€ relativo ao seu custo de aquisição e 50.000€ relativos a depreciações acumuladas. A vida útil desse equipamento é de 10 anos e o seu custo de reposição corresponde a 75.000€. Desta forma, estamos perante uma diferença temporária tributável, ou seja estamos perante uma diferença susceptível de compensação em períodos futuros entre o valor contabilístico do activo e a sua base tributável. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Os registos contabilísticos a efectuar neste caso seriam os seguintes:

Ilustração 6 – Diferença temporária tributável – Custo de Reposição

Reconhecimento em N:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">433 - Equipamento básico</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(1) 25.000 €</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	433 - Equipamento básico		(1) 25.000 €		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">438 - Depreciações acumuladas</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(1) 12.500 €</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	438 - Depreciações acumuladas		(1) 12.500 €	
433 - Equipamento básico									
(1) 25.000 €									
438 - Depreciações acumuladas									
(1) 12.500 €									
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">5891 - Excedentes de Revalorização</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(1) 12.500 €</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	5891 - Excedentes de Revalorização		(1) 12.500 €		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">5892 - Excedentes de Revalorização - Impostos Diferidos</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(2) 3.312,50 €</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	5892 - Excedentes de Revalorização - Impostos Diferidos		(2) 3.312,50 €	
5891 - Excedentes de Revalorização									
(1) 12.500 €									
5892 - Excedentes de Revalorização - Impostos Diferidos									
(2) 3.312,50 €									
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">2742 - Passivos por Impostos Diferidos</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(2) 3.312,50 €</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	2742 - Passivos por Impostos Diferidos		(2) 3.312,50 €		<p>(1) Reconhecimento do Justo Valor do Equipamento Básico</p> <p>(2) Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido</p>				
2742 - Passivos por Impostos Diferidos									
(2) 3.312,50 €									

Até ao final da vida útil:

2742 - Passivos por Impostos Diferidos	8122 - Imposto Diferido
(1) 662,50 €	(1) 662,50 €
56 - Resultados Transitados	5892 - Excedentes de Revalorização - Impostos Diferidos
(2) 662,50 €	(2) 662,50 €

- (1) Reversão da quota parte do Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido
- (2) Reconhecimento da quota parte da realização do Excedente de Revalorização

Questão 2: A empresa XPTO, S.A adquiriu no início de N uma máquina por 50.000€. Para a aquisição da máquina a empresa obteve um subsídio não reembolsável de 25.000€. Adicionalmente sabe-se que a máquina tem uma vida útil de 4 anos. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Os registos contabilísticos a efectuar neste caso seriam os seguintes:

Ilustração 7 – Diferença temporária tributável – Subsídios

Reconhecimento em N:

<p>433 - Equipamento básico</p> <hr style="border: 1px solid blue;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid blue; padding: 5px;">(1) 50.000 €</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	(1) 50.000 €		<p>121 - Depósitos à ordem</p> <hr style="border: 1px solid blue;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid blue; padding: 5px;">(2) 25.000 €</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">(1) 50.000 €</td> </tr> </table>	(2) 25.000 €	(1) 50.000 €		
(1) 50.000 €							
(2) 25.000 €	(1) 50.000 €						
<p>593 - Subsídios</p> <hr style="border: 1px solid blue;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid blue; padding: 5px;">(3) 6.625 €</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">(2) 25.000 €</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid blue; padding: 5px;"></td> <td style="padding: 5px;">(5) 1.656,25 €</td> </tr> </table>	(3) 6.625 €	(2) 25.000 €		(5) 1.656,25 €	<p>2742 - Passivos por Impostos Diferidos</p> <hr style="border: 1px solid blue;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid blue; padding: 5px;">(5) 1.656,25 €</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">(3) 6.625 €</td> </tr> </table>	(5) 1.656,25 €	(3) 6.625 €
(3) 6.625 €	(2) 25.000 €						
	(5) 1.656,25 €						
(5) 1.656,25 €	(3) 6.625 €						
<p>641 - Depreciações de Activos Tangíveis</p> <hr style="border: 1px solid blue;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid blue; padding: 5px;">(4) 12.500 €</td> <td style="width: 50%; padding: 5px;"></td> </tr> </table>	(4) 12.500 €		<p>438 - Depreciações acumuladas</p> <hr style="border: 1px solid blue;"/> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid blue; padding: 5px;"></td> <td style="width: 50%; padding: 5px;">(4) 12.500 €</td> </tr> </table>		(4) 12.500 €		
(4) 12.500 €							
	(4) 12.500 €						

- (1) Reconhecimento da Aquisição do Equipamento Básico
- (2) Reconhecimento do Recebimento do Subsídio
- (5) Reversão da quota parte do Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido

- (3) Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido
- (4) Reconhecimento da Depreciação

Até ao final da vida útil:

641 - Depreciações de Activos Tangíveis

(1) 12.500 €

438 - Depreciações acumuladas

(1) 12.500 €

2742 - Passivos por Impostos Diferidos

(2) 1.656,25 €

593 - Subsídios

(2) 1.656,25 €

- (1) Reconhecimento da Depreciação
- (2) Reversão da quota parte do Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido

Questão 3: A empresa XPTO, S.A apresentava em N um terreno adquirido em N-10 por 200.000€. Em N a empresa procedeu e reconheceu nas suas Demonstrações Financeiras uma reavaliação desse terreno para 400.000€. O Coeficiente de desvalorização monetária para os bens adquiridos em N-10 e alienados em N é de 1,10. Adicionalmente, sabe-se que a gerência da empresa XPTO, S.A. pretende alienar o terreno do futuro. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Os registos contabilísticos a efectuar neste caso seriam os seguintes:

Ilustração 8 – Diferença temporária tributável – Reavaliação de Activo

Reconhecimento em N:

<p style="text-align: center;">5892 - Excedentes de Revalorização - Impostos Diferidos</p> <hr style="border: 1px solid blue;"/> <p style="text-align: center;">(1) 47.700 €</p>	<p style="text-align: center;">2742 - Passivos por Impostos Diferidos</p> <hr style="border: 1px solid blue;"/> <p style="text-align: center;">(1) 47.700 €</p>
<p style="text-align: center;">$400.000 \text{ €} - (200.000 \text{ €} * 1,10) = 180.000 \text{ €} (*)$</p>	<p style="text-align: center;">$180.000 \text{ €} * 26,5\% = 47.700 \text{ €}$</p>
<p>(*) De acordo com o art. 46º e 47º do CIRC</p>	<p>(1) Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido</p>

Questão 4: A empresa XPTO, S.A adquiriu em 01/01/N um imóvel por 200.000€, com o intuito da sua valorização. Em Dezembro de N o justo valor desse imóvel ascendia a 250.000€. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Os registos contabilísticos a efectuar neste caso seriam os seguintes:

Ilustração 9 – Diferença temporária tributável – Valorização de Activo

Reconhecimento em N:

421 - Propriedades de Investimento - Edifícios e outras construções
(1) 50.000 €

773 - Ganhos por Aumentos de Justo Valor - Em Propriedades de
(1) 50.000 €

8122 - Imposto Diferido
(2) 13.250 €

2742 - Passivos por Impostos Diferidos
(2) 13.250 €

(1) Reconhecimento da Ganho
por Aumento do Justo Valor

(2) Reconhecimento do Passivo
por Imposto Diferido

Questão 5: A empresa XPTO, S.A reconheceu em N, dívidas a receber no valor de 50.000€, vencidas há 6 meses. De referir que as dívidas a receber mencionadas foram reconhecidas, na sua totalidade, como perdas por imparidade. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

De acordo com o definido pelo n.º 2 do artigo 35.º do CIRC, as percentagens aceites fiscalmente tendo em conta o número de meses da mora do crédito são as seguintes:

- a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

Pelo que neste caso os registos contabilísticos a efectuar neste caso seriam os seguintes:

Ilustração 10 – Diferença temporária dedutível – Dívidas de clientes

Reconhecimento em N (Crédito em mora há 6 meses):

2741 - Activos por Impostos Diferidos		8122 - Imposto Diferido
(1) 9.937,50 €		(1) 9.937,50 €
Gasto Contabilístico	50.000 € (A)	
Gasto Dedutível (N)	12.500 € (B) = (A) * 25%	(1) Reconhecimento do
Gasto Não Dedutível (N)	37.500 € (C) = (A) - (B)	Activo por Imposto
Imposto Diferido (N)	<u>9.937,50 € (C) * 26,5%</u>	Diferido

Reconhecimento em N + 1 (Crédito em mora há 18 meses):

2741 - Activos por Impostos Diferidos	8122 - Imposto Diferido
(1) 3.312,50 €	(1) 3.312,50 €
Gasto Contabilísitico	50.000 € (A)
Gasto Dedutível (N+1)	25.000 € (B) = (A) * 50%
Gasto Não Dedutível (N+1)	25.000 € (C) = (A) - (B)
Imposto Diferido	<u>6.625,00 € (C) * 26,5%</u>
Reversão do Imposto Diferido	3.312,50 € (Imp. Diferido em N) - (Imp. Diferido em N + 1)

Reconhecimento em N + 2 (Crédito em mora há mais de 24 meses):

2741 - Activos por Impostos Diferidos	8122 - Imposto Diferido
(1) 6.625 €	(1) 6.625 €
Gasto Contabilísitico	50.000 € (A)
Gasto Dedutível (N+2)	50.000 € (B) = (A) * 100%
Gasto Não Dedutível (N+2)	0 € (C) = (A) - (B)
Imposto Diferido	<u>0 € (C) * 26,5%</u>
Reversão do Imposto Diferido	6.625 € (Imp. Diferido em N + 1) - (Imp. Diferido em N + 2)

Questão 6: A empresa XPTO, S.A apresentou em N um prejuízo fiscal de 25.000€. A empresa tem uma elevada expectativa de vir a obter lucros tributáveis nos próximos anos que permitam vir a “utilizar” os prejuízos referidos obtidos em N. Qual a contabilização necessária ser efectuada tendo em conta a situação descrita?

Os registos contabilísticos a efectuar neste caso seriam os seguintes:

Ilustração 11 – Diferença temporária dedutível – Prejuízo Fiscal

Reconhecimento em N:

2741 - Activos por Impostos Diferidos	8122 - Imposto Diferido
(1) 6.625 €	(1) 6.625 €

(1) Reconhecimento do Activo por Imposto Diferido

Questão 7: Quais os impactos financeiros que os ajustamentos efectuados nas questões anteriores vão originar nas Demonstrações Financeiras da empresa XPTO, S.A.?. Adicionalmente, elabore as Demonstrações Financeiras considerando os ajustamentos efectuados nas questões anteriores.

A empresa XPTO, S.A. ao proceder à contabilização de Impostos Diferidos de acordo com a NCRF 25 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento teria de efectuar os ajustamentos supra mencionados, os quais iriam originar os seguintes impactos nas Demonstrações Financeiras da empresa:

Ilustração 12 – Demonstrações Financeiras após ajustamentos – Balanço

Demonstrações Financeiras da Sociedade XPTO, S.A.

BALANÇO	31/12/N		
	Antes Ajustamentos	Ajustamentos	Após Ajustamentos
ACTIVO			
Activos Fixos Tangíveis	1.400.000,00 €	50.000,00 €	1.450.000,00 €
Participações Financeiras	300.000,00 €		300.000,00 €
Propriedades de Investimento	200.000,00 €	50.000,00 €	250.000,00 €
Inventários	1.435.000,00 €		1.435.000,00 €
Dividas a receber	6.665.594,31 €		6.665.594,31 €
Outras contas a receber	350.000,00 €		350.000,00 €
Activos por Impostos Diferidos	0,00 €	16.562,50 €	16.562,50 €
Caixa e equivalentes	72.500,00 €	-25.000,00 €	47.500,00 €
Total do Activo	10.423.094,31 €	91.562,50 €	10.514.656,81 €
CAPITAL PRÓPRIO			
Capital	100.000,00 €		100.000,00 €
Reservas	3.975.000,00 €	-38.512,50 €	3.936.487,50 €
Outras Variações no Capital Próprio	0,00 €	20.031,25 €	20.031,25 €
Resultado líquido	-29.400,00 €	30.875,00 €	1.475,00 €
Total de Capital Próprio	4.045.600,00 €	12.393,75 €	4.057.993,75 €
PASSIVO			
Empréstimos bancários	3.917.750,00 €		3.917.750,00 €
Dividas a pagar	1.993.750,00 €		1.993.750,00 €
Outras contas a pagar	465.994,31 €	9.937,50 €	475.931,81 €
Passivos por impostos diferidos	0,00 €	69.231,25 €	69.231,25 €
Total de Passivo	6.377.494,31 €	79.168,75 €	6.456.663,06 €

Ilustração 13 – Demonstrações Financeiras após ajustamentos – Demonstração de Resultados

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	31/12/N		
	Antes Ajustamentos	Ajustamentos	Após Ajustamentos
RENDIMENTOS			
Rédito	12.300.000,00 €		12.300.000,00 €
Outros Rendimentos	300.000,00 €		300.000,00 €
Ganhos por Aumentos de Justo Valor	0,00 €	50.000,00 €	50.000,00 €
GASTOS			
CMV	8.610.000,00 €		8.610.000,00 €
FSE	738.000,00 €		738.000,00 €
Gastos com pessoal	1.476.000,00 €		1.476.000,00 €
Depreciações e outros ajustamentos	500.000,00 €	12.500,00 €	512.500,00 €
Gastos financeiros	1.316.000,00 €		1.316.000,00 €
RAI (Resultado antes de Imposto)	-40.000,00 €	37.500,00 €	-2.500,00 €
Imposto Diferido	0,00 €	-3.312,50 €	-3.312,50 €
Imposto sobre o Rendimento	-10.600,00 €	9.937,50 €	-662,50 €
Resultado líquido	-29.400,00 €	30.875,00 €	1.475,00 €

Podemos verificar que a empresa XPTO, S.A. ao proceder à contabilização de Impostos Diferidos de acordo com a NCRF 25 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento, nomeadamente no que se refere a matérias de Impostos Diferidos, irá transitar de um resultado líquido negativo de 29.400,00€ para um resultado positivo de 1.475,00€, assim como transitar de uma posição financeira de 10.423.094,31€ para 10.514.656, 81€ que resulta num incremento de 91.562,50€.

Em suma, concluímos que a empresa XPTO, S.A. ao não proceder à contabilização de Impostos Diferidos encontra-se a distorcer as suas Demonstrações Financeiras, uma vez que as mesmas não reflectem de forma verdadeira e apropriada a informação necessária para os seus utilizadores.

Questão 8: Tendo em conta as situações mencionadas nas questões anteriores, quais seriam as divulgações necessárias serem efectuadas nas Demonstrações Financeiras da empresa XPTO, S.A.?

No caso da empresa XPTO, S.A. tendo em conta as situações supra mencionadas as divulgações necessárias a serem efectuadas no âmbito dos Impostos Diferidos serão as seguintes:

(Nota: As divulgações que se seguem apenas se referem ao exercício corrente (no caso exposto o exercício de N). De referir que nas divulgações das Demonstrações Financeiras deverá ser tido em conta a sua comparabilidade com o exercício anterior ao corrente (no caso exposto o exercício de N-1). Contudo o caso exposto não pretende efectuar a comparabilidade entre as divulgações das Demonstrações Financeiras, mas pretende esclarecer os seus leitores quais as divulgações necessárias sobre a temática de Impostos Diferidos)

Políticas contabilísticas

Os impostos diferidos são reconhecidos em resultados, excepto quando estão relacionados com itens que são reconhecidos directamente nos capitais próprios, caso em que são também registados por contrapartida dos capitais próprios.

Os impostos diferidos são calculados, de acordo com o método do passivo com base no balanço, sobre as diferenças temporárias entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base fiscal, utilizando as taxas de imposto aprovadas ou substancialmente aprovadas à data de balanço em cada jurisdição e que se espera virem a ser aplicadas quando as diferenças temporárias se reverterem.

Os impostos diferidos passivos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, das diferenças resultantes do reconhecimento inicial de activos e passivos que não afectem quer o lucro contabilístico quer o fiscal, e de diferenças relacionadas com investimentos em subsidiárias na medida em que não seja provável que se revertam no futuro. Os impostos diferidos activos são reconhecidos apenas na medida em que seja expectável que existam lucros tributáveis no futuro capaz de absorver as diferenças temporárias dedutíveis.

A empresa procede à compensação de activos e passivos por impostos diferidos, sempre que:

- O imposto sobre o rendimento de cada subsidiária a pagar às Autoridades Fiscais é determinado numa base líquida, isto é, compensando impostos correntes activos e passivos, e
- Os impostos são cobrados pela mesma Autoridade Fiscal sobre a mesma entidade tributária. Esta compensação é por isso, efectuada ao nível de cada subsidiária, reflectindo o saldo activo no balanço consolidado a soma dos valores das subsidiárias que apresentam impostos diferidos activos e o saldo passivo no balanço consolidado a soma dos valores das subsidiárias que apresentam impostos diferidos passivos.

Nota - Demonstração de Resultados - Impostos Diferidos

O encargo com impostos sobre lucros no exercício é analisado como segue:

Impostos Diferidos

N
Euros

-3.312,50

O montante de impostos diferidos em resultados é atribuível às seguintes rubricas:

	N Euros
Propriedade de Investimento	13.250,00
Dividas a receber - Perdas por Imparidade	-9.937,50
Prejuízos fiscais	<u>-6.625,00</u>
Total	<u>-3.312,50</u>

Nota – Balanço - Activos e passivos por impostos diferidos

A XPTO, S.A. com sede em Portugal está sujeita à tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e correspondente Derrama. O cálculo do imposto diferido do exercício de N foi apurado com base numa taxa nominal de IRC e Derrama Municipal de 26,5%, de acordo com a Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, e a Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro (que aprovou a Lei das Finanças Locais).

A reconciliação da taxa de impostos diferidos é analisada como segue:

	N (Euros)				
	Base Contabilística	Base Tributável	Diferença Temporária	Taxa	Imposto diferido
Subsídios	25.000,00	6.250,00	18.750,00	26,5%	4.968,75
Activo Fixo Tangível- Terreno	400.000,00	220.000,00	180.000,00	26,5%	47.700,00
Activo Fixo Tangível- Equipamento Básico	25.000,00	12.500,00	12.500,00	26,5%	3.312,50
Propriedade de Investimento	250.000,00	200.000,00	50.000,00	26,5%	13.250,00
Dividas a receber - Perdas por Imparidade	-50.000,00	-12.500,00	-37.500,00	26,5%	-9.937,50
Prejuízos fiscais	0,00	25.000,00	-25.000,00	26,5%	-6.625,00
Total	<u>650.000,00</u>	<u>451.250,00</u>	<u>198.750,00</u>	26,5%	<u>52.668,75</u>

Os activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos em balanço podem ser analisados como segue:

	N	
	Activos Euros	Passivos Euros
Subsídios	0,00	4.968,75
Activo Fixo Tangível	0,00	51.012,50
Propriedade de Investimento	0,00	13.250,00
Dividas a receber - Perdas por Imparidade	9.937,50	0,00
Prejuízos fiscais	6.625,00	0,00
Activos e Passivos por impostos diferidos	16.562,50	69.231,25
Impostos diferidos líquidos	52.668,75	

Os activos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais reportáveis e crédito de imposto são reconhecidos quando exista uma expectativa razoável de haver lucros tributáveis futuros. A incerteza de recuperabilidade de prejuízos fiscais reportáveis e crédito de imposto é considerada no apuramento de activos por impostos diferidos.

Os activos e passivos por impostos diferidos são apresentados pelo seu valor líquido sempre que nos termos da legislação aplicável, a empresa possa compensar activos por impostos correntes com passivos por impostos correntes e sempre que os impostos diferidos estejam relacionados com o mesmo imposto.

O movimento do imposto diferido é analisado como segue:

	N Euros
Saldo em 1 de Janeiro de N	0,00
Reconhecido em resultados	-3.312,50
Reconhecido em reservas	55.981,25
Saldo em 31 de Dezembro de N	52.668,75

Nota – Capitais Próprios – Reservas por Impostos Diferidos

O montante de impostos diferidos em reservas é atribuível às seguintes rubricas:

	N Euros
Activo Fixo Tangível	51.012,50
Subsídios	<u>4.968,75</u>
Total	<u>55.981,25</u>

3.8.Slides de Resolução

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Impostos Diferidos

A SUA APLICAÇÃO E OS SEUS IMPACTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Índice

- Contexto Económico Slide 2
- Qualidade das DF'S Slide 3
- Problemática Portuguesa Slide 4
- Caso Prático Enunciado Slide 5
- Questão 1 e sua Resolução Slide 7
- Questão 2 e sua Resolução Slide 9
- Questão 3 e sua Resolução Slide 11
- Questão 4 e sua Resolução Slide 13
- Questão 5 e sua Resolução Slide 15
- Questão 6 e sua Resolução Slide 18
- Questão 7 e sua Resolução Slide 20
- Questão 8 e sua Resolução Slide 23
- Ilações do Caso Prático Slide 29

Slide 1



ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Caso Prático Enunciado

A empresa XPTO, S.A. não procede à contabilização de Impostos Diferidos pelo que não se encontra a aplicar a NCRF 25 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento, nomeadamente no que se refere a matéria de Impostos Diferidos.

Demonstrações Financeiras da Sociedade XPTO, S.A.

BALANÇO	31/12/N
ACTIVO	
Activos Físicos Tangíveis	1.400.000,00 €
Participações Financeiras	300.000,00 €
Propriedades de Investimento	200.000,00 €
Empréstimos	1.433.000,00 €
Dívidas a receber	6.665.594,31 €
Outras contas a receber	310.000,00 €
Caixa e equivalentes	72.500,00 €
Total de Activo	10.423.094,31 €
CAPITAL PRÓPRIO	
Capital	100.000,00 €
Reservas	5.975.000,00 €
Resultado líquido	-29.400,00 €
Total de Capital Próprio	4.045.600,00 €
PASSIVO	
Empréstimos bancários	3.917.700,00 €
Dívidas a pagar	1.990.700,00 €
Outras contas a pagar	465.994,31 €
Total de Passivo	6.377.494,31 €
Total de Capital Próprio + Passivo	10.423.094,31 €

Slide 5

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Caso Prático Enunciado

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS 31.12.N

RENDIMENTOS	
Rédito	12.300.000,00 €
Outros Rendimentos	300.000,00 €
GASTOS	
CMV	8.610.000,00 €
FSE	738.000,00 €
Gastos com pessoal	1.476.000,00 €
Depreciações e outros ajustamentos	500.000,00 €
Gastos financeiros	1.316.000,00 €
R.A.I (Resultado antes de imposto)	-40.000,00 €
Imposto sobre o Rendimento	-10.600,00 €
Resultado líquido	-29.400,00 €

De referir que os Impostos Diferidos não se encontram reflectidos nas Demonstrações Financeiras supra. A taxa fiscal foi apurada com base numa taxa nominal de IRC e Derrama Municipal de 26,5%.

Slide 6

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Questão 1

A empresa XPTO, S.A apresentava em N o seu equipamento básico registado por 50.000€, dos quais 100.000€ relativo ao seu custo de aquisição e 50.000€ relativos a depreciações acumuladas. A vida útil desse equipamento é de 10 anos e o seu custo de reposição corresponde a 75.000€. Desta forma, estamos perante uma diferença temporária tributável, ou seja estamos perante uma diferença susceptível de compensação em períodos futuros entre o valor contabilístico do activo e a sua base tributável.

Slide 7

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Resolução da Questão 1

Reavaliação em N:

<p>433 - Equipamento básico</p> <p>(1) 25.000 €</p> <hr/> <p>3391 - Excedente de Reavaliação</p> <p>(1) 12.500 €</p> <hr/> <p>2742 - Passivos por Impostos Diferidos</p> <p>(2) 3.312,50 €</p>	<p>431 - Depreciações acumuladas</p> <p>(1) 12.500 €</p> <hr/> <p>3392 - Excedente de Reavaliação - Impostos Diferidos</p> <p>(2) 3.312,50 €</p> <hr/> <p><i>Até ao final da vida útil:</i></p> <p>2742 - Passivos por Impostos Diferidos</p> <p>(1) 662,50 €</p> <hr/> <p>36 - Reservas Transfêridas</p> <p>(2) 662,50 €</p> <hr/> <p>Reversão da quota parte do Reconhecimento de Passivo por Imposto Diferido Reconhecimento do Excedente de Reavaliação</p>
--	---

Slide 8

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Questão 2

A empresa XPTO, S.A adquiriu no início de N uma máquina por 50.000€. Para a aquisição da máquina a empresa obteve um subsídio não reembolsável de 25.000€. Adicionalmente sabe-se que a máquina tem uma vida útil de 4 anos.

Slide 9

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Resolução Questão 2

Reavaliação em N:

<p>432 - Equipamento básico</p> <p>(1) 200.000 €</p> <hr/> <p>392 - Subsídios</p> <p>(2) 16.625 € (3) 25.000 € (5) 1.656,25 €</p> <hr/> <p>611 - Depreciação de Activos Tangíveis</p> <p>(6) 122.500 €</p>	<p>121 - Depreciação acumulada</p> <p>(2) 12.000 € (3) 20.000 €</p> <hr/> <p>2742 - Passivos por Impostos Diferidos</p> <p>(5) 1.656,25 € (2) 642,50 €</p> <hr/> <p><i>Até ao final da vida útil:</i></p> <p>611 - Depreciação de Activos Tangíveis</p> <p>(1) 12.000 €</p> <hr/> <p>2742 - Passivos por Impostos Diferidos</p> <p>(2) 1.656,25 €</p> <hr/> <p>392 - Subsídios</p> <p>(2) 1.656,25 €</p> <hr/> <p>Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido Reconhecimento da Depreciação</p> <p>Reversão da quota parte do Reconhecimento de Passivo por Imposto Diferido</p>
--	---

Slide 10

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Questão 3

A empresa XPTO, S.A apresentava em N um terreno adquirido em N-10 por 200.000€. Em N a empresa procedeu e reconheceu nas suas Demonstrações Financeiras uma reavaliação desse terreno para 400.000€. O Coeficiente de desvalorização monetária para os bens adquiridos em N-10 e alienados em N é de 1,10. Adicionalmente, sabe-se que a gerência da empresa XPTO, S.A. pretende alienar o terreno do futuro.

Slide 11

Resolução Questão 3

Reconhecimento em N:

5892 - Excedentes de Revalorização - Impostos Diferidos (1) 47.700 €	2742 - Passivos por Impostos Diferidos (1) 47.700 €
400.000 € - (200.000 € * 1.10) = 180.000 € (**) (***) De acordo com o art. 46º e 47º do CIRC	180.000 € * 26,5% = 47.700 € (1) Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido

Questão 4

A empresa XPTO, S.A adquiriu em 01/01/N um imóvel por 200.000€, com o intuito da sua valorização. Em Dezembro de N o justo valor desse imóvel ascendia a 250.000€.

Resolução Questão 4

Reconhecimento em N:

421 - Propriedades de Investimento - Edifícios e outras construções (1) 50.000 €	773 - Ganhos por Aumentos de Justo Valor - Em Propriedades de Valor (1) 50.000 €
8122 - Imposto Diferido (2) 13.250 €	2742 - Passivos por Impostos Diferidos (2) 13.250 €
(1) Reconhecimento da Ganho por Aumento do Justo Valor	(2) Reconhecimento do Passivo por Imposto Diferido

Questão 5

A empresa XPTO, S.A reconheceu em N, dívidas a receber no valor de 50.000€, vencidas há 6 meses. De referir que as dívidas a receber mencionadas foram reconhecidas, na sua totalidade, como perdas por imparidade

Resolução Questão 5

Reconhecimento em N (Crédito em marcha há 6 meses):

2741 - Activos por Impostos Diferidos (1) 6.625,00 €	8122 - Imposto Diferido (1) 6.625,00 €
Gasto Contabilístico 50.000 € (A) Gasto Dedutível (N) 12.500 € (B) = (A) * 25% Gasto Não Dedutível (N) 37.500 € (C) = (A) - (B) Imposto Diferido (N) 287,50 € (C) * 26,5%	Reversão do Ativo por Imparidade (1)
Reconhecimento em N+1 (Crédito em marcha há 18 meses):	
2741 - Activos por Impostos Diferidos (1) 3.312,50 €	8122 - Imposto Diferido (1) 3.312,50 €
Gasto Contabilístico 50.000 € (A) Gasto Dedutível (N+1) 12.500 € (B) = (A) * 50% Gasto Não Dedutível (N+1) 37.500 € (C) = (A) - (B) Imposto Diferido 6.625,00 € (C) * 26,5%	Reversão do Ativo por Imposto Diferido (1)
Reversão do Imposto Diferido 3.312,50 € (Imp. Diferido em N) - (Imp. Diferido em N+1)	

Resolução Questão 5

Reconhecimento em N+2 (Crédito em marcha há mais de 24 meses):

2741 - Activos por Impostos Diferidos (1) 6.625 €	8122 - Imposto Diferido (1) 6.625 €
Gasto Contabilístico 50.000 € (A) Gasto Dedutível (N+2) 50.000 € (B) = (A) * 100% Gasto Não Dedutível (N+2) 0 € (C) = (A) - (B) Imposto Diferido 0 € (C) * 26,5% Reversão do Imposto Diferido 6.625 € (Imp. Diferido em N+1) - (Imp. Diferido em N+2)	Reversão do Ativo por Imposto Diferido (1)

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Questão 6

A empresa XPTO, S.A apresentou em N um prejuízo fiscal de 25.000€. A empresa tem uma elevada expectativa de vir a obter lucros tributáveis nos próximos anos que permitam vir a “utilizar” os prejuízos referidos obtidos em N.

Slide 18

Resolução Questão 6

2741 - Activos por Impostos Diferidos	8122 - Imposto Diferido
(1) 6.625 €	(1) 6.625 €

(1) Reconhecimento do Activo por Imposto Diferido

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Slide 19

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Questão 7

Quais os impactos financeiros que os ajustamentos efectuados nas questões anteriores vão originar nas Demonstrações Financeiras da empresa XPTO, S.A.? Adicionalmente, elabore as Demonstrações Financeiras considerando os ajustamentos efectuados nas questões anteriores.

Slide 20

Resolução Questão 7

A empresa XPTO, S.A. ao proceder à contabilização de Impostos Diferidos de acordo com a NCFE 25 e a LAs 12 – Impostos sobre o Rendimento tem de efectuar os ajustamentos supra mencionados, os quais originam os seguintes impactos nas Demonstrações Financeiras da empresa:

Demonstrações Financeiras da Sociedade XPTO, S.A.

BILANÇO	31/12/N		
	Antes Ajustamentos	Ajustamentos	Após Ajustamentos
ACTIVO			
Activos Fixos Tangíveis	1.000.000,00 €	00.000,00 €	1.000.000,00 €
Participações Financeiras	200.000,00 €	00.000,00 €	200.000,00 €
Preparações de Inveniente	200.000,00 €	00.000,00 €	200.000,00 €
Dividendos	1.000.000,00 €	00.000,00 €	1.000.000,00 €
Dividendos a receber	6.665.991,21 €	00.000,00 €	6.665.991,21 €
Outras contas a receber	200.000,00 €	00.000,00 €	200.000,00 €
Activos por Impostos Diferidos	0,00 €	16.625,00 €	16.625,00 €
Caixa e equivalentes	72.500,00 €	-25.000,00 €	47.500,00 €
Total do Activo	18.432.894,21 €	91.562,50 €	18.514.456,71 €
CAPITAL PRÓPRIO			
Capital	100.000,00 €	00.000,00 €	100.000,00 €
Reservas	2.970.000,00 €	-18.212,50 €	2.951.787,50 €
Outras Variações no Capital Próprio	0,00 €	20.000,00 €	20.000,00 €
Reserva Imposto	-29.400,00 €	30.875,00 €	1.475,00 €
Total do Capital Próprio	4.940.600,00 €	12.562,50 €	4.953.162,50 €
PASSIVO			
Emprestimos bancários	2.917.750,00 €	00.000,00 €	2.917.750,00 €
Dividendos a pagar	1.992.750,00 €	00.000,00 €	1.992.750,00 €
Contas com a pagar	669.094,21 €	0,00 €	669.094,21 €
Passivos por Impostos Diferidos	0,00 €	69.221,25 €	69.221,25 €
Total do Passivo	6.377.494,21 €	79.168,75 €	6.456.662,96 €
Total do Capital Próprio + Passivo	18.432.894,21 €	91.562,50 €	18.514.456,71 €

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Slide 21

Resolução Questão 7

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

	31/12/N		
	Antes Ajustamentos	Ajustamentos	Após Ajustamentos
RENDIMENTOS			
Receita	12.300.000,00 €	00.000,00 €	12.300.000,00 €
Custos Rendimentos	300.000,00 €	00.000,00 €	300.000,00 €
Ganhos por Aumentos de Justo Valor	0,00 €	50.000,00 €	50.000,00 €
GASTOS			
CMV	8.610.000,00 €	00.000,00 €	8.610.000,00 €
FSE	738.000,00 €	00.000,00 €	738.000,00 €
Gastos com pessoal	1.476.000,00 €	00.000,00 €	1.476.000,00 €
Depreciações e outros ajustamentos	500.000,00 €	12.500,00 €	512.500,00 €
Gastos financeiros	1.316.000,00 €	00.000,00 €	1.316.000,00 €
RAI (Resultado antes de Imposto)	-40.000,00 €	37.500,00 €	-2.500,00 €
Imposto Diferido	0,00 €	-3.312,50 €	-3.312,50 €
Imposto sobre o Rendimento	-10.600,00 €	9.937,50 €	-662,50 €
Resultado líquido	-29.400,00 €	30.875,00 €	1.475,00 €

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Slide 22

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Questão 8

Tendo em conta as situações mencionadas nas questões anteriores, quais seriam as divulgações necessárias serem efectuadas nas Demonstrações Financeiras da empresa XPTO, S.A.?

Slide 23

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Resolução Questão 8

Divulgações - Políticas Contabilísticas

Os impostos diferidos são reconhecidos em resultados, excepto quando estão relacionados com itens que são reconhecidos directamente nos capitais próprios, caso em que são também registados por contrapartida dos capitais próprios.

Os impostos diferidos são calculados, de acordo com o método do passivo com base no balanço, sobre as diferenças temporárias entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base fiscal, utilizando as taxas de imposto aprovadas ou substancialmente aprovadas à data de balanço em cada jurisdição e que se espera virem a ser aplicadas quando as diferenças temporárias se revertirem.

Os impostos diferidos passivos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, das diferenças resultantes do reconhecimento inicial de activos e passivos que não afectem quer o lucro contabilístico quer o fiscal, e de diferenças relacionadas com investimentos em subsidiárias na medida em que não seja provável que se revertam no futuro. Os impostos diferidos activos são reconhecidos apenas na medida em que seja expectável que existam lucros tributáveis no futuro capaz de absorver as diferenças temporárias dedutíveis.

A empresa procede à compensação de activos e passivos por impostos diferidos, sempre que:

- O imposto sobre o rendimento de cada subsidiária a pagar às Autoridades Fiscais é determinado numa base líquida, isto é, compensando impostos correntes activos e passivos, e
- Os impostos são cobrados pela mesma Autoridade Fiscal sobre a mesma entidade tributária. Esta compensação é por isso, efectuada ao nível de cada subsidiária, reflectindo o saldo activo no balanço consolidado a soma dos valores das subsidiárias que apresentam impostos diferidos activos e o saldo passivo no balanço consolidado a soma dos valores das subsidiárias que apresentam impostos diferidos passivos.

Slide 24

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Resolução Questão 8

Divulgações – Demonstração de Resultados

O encargo com impostos sobre lucros no exercício é analisado como segue:

	N Euros
Impostos Diferidos	-3.312,50

O montante de impostos diferidos em resultados é atribuível às seguintes rubricas:

	N Euros
Propriedade de Investimento	13.250,00
Dívidas a receber - Perdas por Imparidade	-9.937,50
Prejuízos fiscais	-6.625,00
Total	-3.312,50

Slide 25

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Resolução Questão 8

Divulgações – Activos e Passivos por Impostos Diferidos

A XFTO, S.A. com sede em Portugal está sujeita à tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e correspondente Derrama. O cálculo do imposto diferido do exercício de N foi apurado com base numa taxa nominal de IRC e Derrama Municipal de 26,5%, de acordo com a Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, e a Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro (que aprovou a Lei das Finanças Locais).

A reconciliação da taxa de impostos diferidos é analisada como segue:

	N (Euros)				
	Base Contabilística	Base Tributável	Diferença Temporária	Taxa	Imposto diferido
Subsídios	25.000,00	6.250,00	18.750,00	26,5%	4.968,75
Activo Fixo Tangível - Terreno	400.000,00	220.000,00	180.000,00	26,5%	47.700,00
Activo Fixo Tangível - Equipamento Básico	25.000,00	12.500,00	12.500,00	26,5%	3.312,50
Propriedade de Investimento	250.000,00	200.000,00	50.000,00	26,5%	13.250,00
Dívidas a receber - Perdas por Imparidade	-50.000,00	-12.500,00	-37.500,00	26,5%	-9.937,50
Prejuízos fiscais	0,00	25.000,00	-25.000,00	26,5%	-6.625,00
Total	650.000,00	451.250,00	198.750,00	26,5%	52.668,75

Slide 26

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Resolução Questão 8

Divulgações – Activos e Passivos por Impostos Diferidos

Os activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos em balanço podem ser analisados como segue:

	N	
	Activos Euros	Passivos Euros
Subsídios	0,00	4.968,75
Activo Fixo Tangível	0,00	51.012,50
Propriedade de Investimento	0,00	13.250,00
Dívidas a receber - Perdas por Imparidade	9.937,50	0,00
Prejuízos fiscais	-6.625,00	0,00
Activos e Passivos por impostos diferidos	16.562,50	69.231,25
Impostos diferidos líquidos		52.668,75

Os activos por impostos diferidos relativos a prejuízos fiscais reportáveis e crédito de imposto são reconhecidos quando exista uma expectativa razoável de haver lucros tributáveis futuros. A incerteza de recuperabilidade de prejuízos fiscais reportáveis e crédito de imposto é considerada no apuramento de activos por impostos diferidos.

Os activos e passivos por impostos diferidos são apresentados pelo seu valor líquido sempre que nos termos da legislação aplicável, a empresa possa compensar activos por impostos correntes com passivos por impostos correntes e sempre que os impostos diferidos estejam relacionados com o mesmo imposto.

O movimento do imposto diferido é analisado como segue:

	N Euros
Saldos em 1 de Janeiro de N	0,00
Recolhido em resultados	-3.312,50
Recolhido em reservas	55.981,25
Saldos em 31 de Dezembro de N	52.668,75

Slide 27

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Resolução Questão 8

Divulgações – Capitais Próprios – Reservas por Impostos Diferidos

O montante de impostos diferidos em reservas é atribuível às seguintes rubricas:

	N Euros
Activo Fixo Tangível	51.012,50
Subsídios	4.968,75
Total	55.981,25

Slide 28

ISCTE Business School
Instituto Universitário de Lisboa

Ilhações de Caso Prático

De forma sucinta, de referir que este caso pedagógico permite aos seus leitores:

- Percepcionar o enquadramento das normas contabilísticas que visam as matérias de Impostos Diferidos, nomeadamente a NCRF 25 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento;
- Aferir os impactos financeiros do reconhecimento dos impostos diferidos; e
- Aferir as divulgações necessárias serem efectuadas pelas empresas em matérias de impostos diferidos.

Slide 29

4. Ilações do Caso para a Gestão

O actual contexto de crise internacional originou um receio por parte de accionistas e investidores que provocaram um agravamento da recessão nos mercados mundiais. Com vista a não existir uma descapitalização nas empresas em resultado do receio dos investidores as empresas tiveram de tomar medidas com o intuito de melhorar as suas performances financeiras, sendo que muitas empresas irão dar um maior enfoque à qualidade das suas divulgações financeiras com o objectivo de atrair capital de novos investidores e accionistas.

Em Portugal a temática de impostos diferidos não se encontra devidamente em prática, até pelo contexto do tecido empresarial português ser constituído principalmente por pequenas e médias empresas.

Face ao exposto o presente caso pedagógico teve como objectivo proporcionar aos seus leitores a percepção de quais os impactos financeiros que poderiam advir da aplicação dos impostos diferidos com o intuito de traduzir uma imagem mais fiável e apropriada das Demonstrações Financeiras das empresas, sem descurar as respectivas divulgações.

Através da análise do caso prático podemos concluir que a não aplicação dos impostos diferidos pode distorcer materialmente as Demonstrações Financeiras de uma empresa, pois no caso prático exposto anteriormente a empresa transitou de um resultado líquido negativo sem a aplicação dos impostos diferidos para um resultado líquido positivo após a aplicação dos impostos diferidos, logo podemos concluir que a empresa após proceder à contabilização dos impostos diferidos irá, em princípio, captar mais investidores e clientes para a sua empresa, conseguindo por esse motivo, mais facilmente, contrariar as adversidades sentidas actualmente nos mercados mundiais.

De forma sucinta, de referir que este caso pedagógico permite aos seus leitores:

- Percepcionar o enquadramento das normas contabilísticas que visam as matérias de Impostos Diferidos, nomeadamente a NCRF 25 e a IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento;
- Aferir os impactos financeiros do reconhecimento dos impostos diferidos; e
- Aferir as divulgações necessárias serem efectuadas pelas empresas em matérias de impostos diferidos.

5. Bibliografia

Monografias (Livros):

BAPTISTA, Luís *et al.* 2009 “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística”. CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

CARMICHAEL, D.R. *et al.* 1996 “Accountant’s Handbook – Volume One: Financial Accounting and General Topics”, 8ª Edição, John Wiley & Sons, Inc..

CHASTEEN, Lanny G. *et al.* 1997 “Internacional Edition, Intermediate Accounting”, 6ª Edição, Irwin, McGraw-Hill.

COSTA, Carlos Baptista da; ALVES, Gabriel Correia, (1999), Contabilidade Financeira, Vislis, 3ª Edição.

GUIMARÃES, Joaquim, (2007), “Técnicos Oficiais de Contas, História da profissão e do associativismo, estatuto e código deontológico, Contabilidade e Fiscalidade, encerramento de contas”, Edições Infocontab.

JESUS, Tânia *et al.* 2011 “Casos Práticos SNC Contabilidade Financeira – Tomo I – Contabilidade das Empresas Individuais”. Rei dos Livros.

KEYS, Robert N. 1995. “Discussion Paper N. ° 22 – Accounting For Income Tax” Australian Accounting Research Foundation.

LOURENÇO, João, (1999), A Auditoria Fiscal, Editores Vislis.

MARREIROS, José *et al.* “Sistema Fiscal Português – Código Fiscais e Outras Legislação Fundamental”. Áreas Editora.

PAIS, Cláudio 2000 “Impostos sobre os Lucros: A Contabilização dos Impostos Diferidos”. Áreas Editora.

RODRIGUES, João 2010 “Sistema de Normalização Contabilística”. Porto Editora.

SCHROEDER, Richard G.; CLARK, Myrtle W., 1995. “Accounting Theory - Text and Readings”, 5ª Edição, John Wiley & Sons, Inc..

SILVA, Carlos et al 2004. “Problemática do Reconhecimento e Contabilização dos Impostos Diferidos – Sua Pertinência e Aceitação”. Áreas Editora.

Normas Contabilísticas:

Aviso n.º 15652/2009 “Sistema de Normalização Contabilística -Estrutura Conceptual” relativo à aprovação da Estrutura Conceptual tendo como base a Estrutura Conceptual do IASB (International Accounting Standards Board).

“IAS (International Accounting Standards) 12 - Impostos sobre o Rendimento”, (Revista em 2000).

“IAS (International Accounting Standards) 16 - Activos Fixos Tangíveis”, (Revista em 2004).

“IAS (International Accounting Standards) 20 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo”, (reformatada em 1994).

“IAS (International Accounting Standards) 21 – Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio”, (Revista em 2004).

“IAS (International Accounting Standards) 36 – Imparidade de Activos”, (Revista em 2004).

“IAS (International Accounting Standards) 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes”, (Revista em 2004).

“IAS (International Accounting Standards) 38 - Activos Intangíveis”, (Revista em 2004).

“IAS (International Accounting Standards) 40 – Propriedades de Investimento”, (Revista em 2004).

Legislação:

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho (com as alterações introduzidas pela Lei n.º 35/2010 de 2 de Setembro), relativo à aplicação do Sistema de Normalização Contabilística em Portugal.

Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro., relativo à aplicação da Lei das Finanças Locais nomeadamente a homologação da Derrama Municipal.

Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, relativo à aplicação do IRC em Portugal.

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Sítios na *Internet*:

www.apeca.pt

www.apotec.pt

www.cnc.min-financas.pt

www.oroc.pt

www.otoc.pt

Outra Bibliografia:

APECA (Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração) - Acções de Formação:

- SNC – Sistema de Normalização Contabilística (ministrado pela Dra. Guilhermina Freitas, docente do ISCAC); e
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Contabilísticas (ministrado pela Dra. Guilhermina Freitas, docente do ISCAC).