



O reconhecimento de impostos diferidos na aplicação do método de revalorização dos activos fixos tangíveis

O debate sobre a contabilidade dos impostos sobre lucros parte da relação entre contabilidade e fiscalidade, disciplinas nem sempre com objectivos e instrumentos coincidentes.

É precisamente, das diferenças entre normas contabilísticas e normas fiscais, que conduzem a que na contabilidade os activos e passivos tenham um valor contabilístico diferente da sua base fiscal, que surge

esta problemática dos impostos diferidos. Das diferenças, entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e as respectivas bases fiscais, adiante designadas de “Diferenças Temporárias”, resultam passivos por impostos diferidos (que representam mais imposto sobre o rendimento a pagar no futuro) e activos por impostos diferidos (que representam poupança futura de imposto sobre o rendimento).

Pretende-se com este artigo responder à questão, se as revalorizações de activos corpóreos estão, de facto, sujeitas a imposto sobre o rendimento e, concomitantemente, um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido?

Com esse propósito será efectuada uma análise comparativa entre o normativo nacional e internacional dos aspectos relacionados com o tratamento contabilístico dos impostos diferidos passivos resultantes de revalorizações de activos fixos tangíveis, nomeadamente critérios de reconhecimento e valorização. Serão tratados de forma autónoma os casos de: reavaliações livres, legais, de activos depreciáveis e não depreciáveis e ainda o caso de entidades que utilizam diferentes referenciais contabilísticos e possuem elementos do activo imobilizado sujeitos a reavaliações legais.

Dada a relevância que a informação financeira de entidades norte-americanas assume no mercado financeiro internacional, e,

consequentemente, nos destinatários da informação financeira, considera-se importante a inclusão de breves comentários às diferenças, ainda existentes, entre as Normas Internacionais de Contabilidade emanadas pelo IASB e os princípios contabilísticos geralmente aceites nos Estados Unidos (US GAAP). Além disso, será ainda discutida a pertinência ou não de uma revisão da IAS 12, bem como apresentadas as propostas já conhecidas nesse âmbito e perspectivas futuras.

1. MENSURAÇÃO DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS AQUANDO DO RECONHECIMENTO INICIAL E MODELOS DE VALORIZAÇÃO SUBSEQUENTE

A IAS 16 e a legislação portuguesa são coincidentes em diversos aspectos relativos à abordagem contabilística dos activos fixos tangíveis, apesar de não existir uma coincidência total nos termos utilizados e de, em alguns aspectos, o normativo nacional ser omissivo.

A legislação portuguesa exige, no POC, a adopção do modelo do custo¹ e contempla, na DC 16, a possibilidade de se adoptar um modelo de revalorização, a escolher entre o modelo da variação do poder aquisitivo da moeda² e o modelo do justo valor³.

1 - O valor contabilístico dos activos fixos tangíveis é dado pelo custo deduzido das depreciações acumuladas e das perdas de imparidade acumuladas.

2 - O fenómeno inflacionista e o crescimento económico provocam e evidenciam, entre outros efeitos, a subavaliação dos activos não monetários, levando muitas empresas a ajustar ocasionalmente algumas rubricas do balanço. Tais ajustamentos têm expressão no capital próprio das empresas através das denominadas reservas de reavaliação, que representam, em rigor, resultados potenciais, isto é, resultados não realizados. Ao nível fiscal, os efeitos da inflação nas demonstrações financeiras têm sido parcialmente tratados, como regra, através do próprio das empresas através das denominadas reservas de reavaliação, que representam, em rigor, resultados potenciais, isto é, resultados não realizados. Ao nível fiscal, os efeitos da inflação nas demonstrações financeiras têm sido parcialmente tratados, como regra, através de ajustamentos monetários ocasionais do imobilizado corpóreo efectuados nos termos autorizados pela lei – Reavaliações Legais.

3 - O valor contabilístico dos activos fixos tangíveis é dado pelo justo valor à data da revalorização, menos depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

A IAS 16 permite que a valorização subsequente de cada classe de activos fixos tangíveis se realize através do modelo do custo ou de um modelo de revalorização designado por modelo do justo valor.

De referir ainda que, a NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis, proposta pelo novo modelo do SNC, vem acabar com as poucas diferenças existentes no normativo nacional face ao IAS 16, dado que se trata de uma transposição desta norma para o normativo nacional.

2. TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS RESULTANTES DE REVALORIZAÇÕES DO ACTIVO FIXO

A normalização contabilística e a literatura especializada, sugerem normalmente os seguintes métodos de contabilização dos impostos sobre lucros: (i) Método do Imposto a Pagar⁴ e (ii) Método da Contabilização dos Efeitos Fiscais.

O método do imposto a pagar era o previsto pela normalização contabilística portuguesa, até ao surgimento da DC 28, e que continuará a aplicar-se nas empresas não abrangidas pela obrigatoriedade prevista na DC 28. Para estas pequenas empresas aplica-se o princípio da “não obrigação, não proibição”, isto é, não estão obrigadas ao cumprimento da DC 28, mas não estão proibidas de a aplicar. Porém, a utilização do método do imposto a pagar não permite, em elevado número de situações, que se consiga uma imagem verdadeira e apropriada. Basta atentar nos efeitos tributários relacionados com as reavaliações em Portugal, na maior parte das vezes com tal materialidade, que o não reconhecimento

dos ditos efeitos tributários, pode implicar uma mudança de opinião em relação à empresa, por parte do leitor das respectivas contas. Por isso o aparecimento da DC 28 foi uma evolução natural.

Na “filosofia” subjacente ao método da contabilização dos efeitos fiscais, os impostos constituem os custos suportados pela empresa para a obtenção dos proveitos, devendo ser contabilizados nos períodos com que se relacionem. Serão assim observados os princípios contabilísticos geralmente aceites, nomeadamente do acréscimo e da correlação entre os custos e proveitos, devendo ainda ter-se em atenção o princípio da prudência.

De referir a existência de duas vertentes do método da dívida: uma baseada na demonstração de resultados, operando com base no conceito de diferenças tempestivas; outra baseada no balanço, operando com base no conceito de diferenças temporárias. Esta última vertente do método da dívida é a seguida pela normalização contabilística mais recente (FASB 109, IAS 12 e DC 28), e representa um avanço (no sentido duma maior coerência com a estrutura conceptual de referência), embora as opiniões não sejam unânimes como vamos ver abaixo, nesta complexa matéria dos impostos diferidos.

Assim sendo, quer a DC 28, quer a IAS 12 exigem o reconhecimento dos efeitos tributários de todas as diferenças temporárias tributáveis independentemente da sua natureza e prazo de reversão (excepções previstas nos § 15 e § 39 da IAS 12). Quanto aos activos por impostos diferidos, as normas exigem que sejam reconhecidos quando for provável que venham a existir lucros tributáveis contra os quais o activo por imposto diferido possa ser utilizado.

4 - No método do imposto a pagar, o imposto é contabilizado na conta de resultados como se tratasse duma distribuição de resultado ao Estado. Os efeitos das diferenças temporárias não são objecto de tratamento contabilístico digráfico, sendo por vezes divulgadas em anexo. Neste método não são seguidos os seguintes princípios: acréscimo, correlação entre custos e proveitos e não se reflectem os impostos que podem vir a ser pagos no futuro como consequência de resultados actuais ou o valor pago em excesso e que poderá vir a ser recuperado em exercícios futuros.



Resumindo vem:

Activo	Tipo de Diferença	Activo/Passivo por Imposto diferido	Reconhecimento
VC>BF	Temporária Tributável	Passivo por imposto diferido	Sim
VC<BF	Temporária Dedutível	Activo por imposto diferido	Prudência
Passivo			
VC>BF	Temporária Dedutível	Activo por imposto diferido	Prudência
VC<BF	Temporária Tributável	Passivo por imposto diferido	Sim

Da análise do quadro, verificamos que são várias as situações de onde resultam impostos diferidos, no entanto, a discussão neste texto vai ser centrada nos impostos diferidos passivos resultantes de revalorizações do activo imobilizado, quer efectuadas com base em diploma legal, quer efectuadas com fins meramente económicos.

2.1 Revalorização de Activos Fixos Depreciáveis

Quando, por efeito de reavaliação, emergir um valor líquido dos elementos das imobilizações superior à

respectiva base tributável, ao aumento do valor líquido daqueles elementos corresponderá um montante de imposto diferido. A reversão daquele valor do passivo por impostos diferidos, de acordo com DC 28 e IAS 12, processar-se-á por efeito da realização da reserva de reavaliação, seja pelo registo das quotas de amortização periódica (óptica do uso), seja por alienação do bem (óptica da alienação). O § 29 da DC 28 diz-nos ainda que, «nos casos em que, por efeito de reavaliações, os elementos das imobilizações corpóreas e incorpóreas passem a ter uma base tributável superior ao correspondente valor contabilístico não poderá ser registado qualquer correspondente activo por impostos diferidos».



Exemplo 1:

«Uma empresa reavaliou os seus activos imobilizados corpóreos no ano N, na situação de totalmente reintegrados, daí tendo resultado uma reserva de reavaliação de 10.000 Euros.»

A vida útil adicional aos bens é de 4 anos e a taxa de tributação é de 25%.

Da contabilização da reserva de reavaliação resulta um crédito na conta 56.1 – Reserva Reavaliação, no valor de 10.000 Euros. Contudo a reavaliação gerou uma diferença entre o Valor Contabilístico do imobilizado e a Base Fiscal de 10.000 Euros. De facto, a Administração Fiscal só vai considerar como recuperável (quer pelo uso, quer pela venda) para efeitos fiscais 6.000 Euros já que 40% do acréscimo das depreciações resultantes da reavaliação vai ser objecto de acréscimo ao resultado contabilístico para

a obtenção do lucro tributável dos anos em que tais depreciações vão ser efectuadas.

$$PID = (VC-BF) * 0,40 * 0,25 = 4.000 * 0,25 = 1.000 \text{ €}$$

De acordo com o § 61 da IAS 12 “o imposto corrente ou imposto diferido deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com rubricas que sejam creditadas ou debitadas, no mesmo ou num período diferente, directamente ao capital próprio”. Assim sendo, deve ser debitada uma subconta da reserva de reavaliação 56.xx – Res. Reavaliação Efeito Tributário, por crédito da conta 27.6x - Passivo por Impostos Diferidos. Veja-se agora a situação nos anos seguintes:

	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Valor contabilístico	10.000	7.500	5.000	2.500	0
Base Fiscal	6.000	4.500	3.000	1.500	0
Diferença Temporária Tributável	4.000	3.000	2.000	1.000	0
AmortizaçãodoExercício		2.500	2.500	2.500	2.500
Acréscimo no Quadro de correcções		1.000	1.000	1.000	1.000

Como se pode verificar, nos quatro anos seguintes, a diferença temporária gerada pela reavaliação será revertida, pelo que os registos a efectuar em cada um desses anos são:

Contas POC	Db	Cr	Valor
Amortização do Exercício	#66	#48	2.500
Realização Reserva Reavaliação	#56	#59	2.500
Reservação PID	#276	#862	250
Reservação PID	#59	#56	250

Desta forma o efeito de reversão de diferença temporária não afecta o imposto respeitante ao exercício, mas sim os capitais próprios.

Note-se que estamos a pensar em termos do método da dívida baseado no balanço, em que o custo do exercício em imposto sobre o rendimento é a soma dos impostos corrente e diferido.

4.2 Revalorização de Activos Fixos não Depreciáveis

De acordo com o § 51 da IAS 12, «a mensuração de passivos e activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais devido à maneira pela qual a empresa espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada desses activos e passivos que dão origem a diferenças temporárias». Daí que tenha surgido a questão sobre como

interpretar o termo “recuperação” em relação a um activo não depreciable mas revalorizado segundo o § 31 da IAS 16.

Foi então que a SIC 21 veio esclarecer que «o passivo ou activo por impostos diferidos que provenha da revalorização de um activo não depreciable segundo o § 31 da IAS 16 deve ser mensurado com base nas consequências fiscais que adviriam da recuperação da quantia escriturada desse activo por meio da venda,

independentemente da base de mensuração da quantia escriturada desse activo. Em conformidade, se a lei fiscal especificar uma taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada da venda de um activo que difira da taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada do uso de um activo, a anterior taxa é aplicada na mensuração do activo ou passivo por impostos diferidos relacionado com um activo não depreciable⁵.»

A este nível importa referir ainda a diferença de tratamento que era dada entre a primeira versão da IAS 12 e a versão revista em 2000, dada a discussão que ainda hoje alguns teóricos mantêm. Vejamos o seguinte exemplo de forma a ilustrar a situação:

Exemplo 2:

«Revalorização, para o valor de mercado, de um terreno explorado por uma empresa como parque de estacionamento, criando-se um excedente de 20.000 Euros.»

Método do diferimento, baseado na Demonstração dos resultados (IAS 12 original)

Como nenhuma amortização é efectuada sobre o terreno, a sua revalorização não tem consequências quer ao nível do resultado contabilístico, quer ao nível do resultado tributável, em qualquer ano, ou seja, não existe qualquer diferença permanente ou temporária entre os dois tipos de resultados e, como tal, não se reconhece qualquer passivo por imposto diferido.)

Método da responsabilidade, baseado no Balanço (IAS 12 revista)

Verifica-se uma diferença entre a base contabilística e a base fiscal de 20.000 Euros (tendo já em atenção os coeficientes de desvalorização monetária para o cálculo da base fiscal) que, à luz da IAS 12 revista, corresponde a uma diferença temporária tributável, originando um passivo por imposto diferido.

5 - Esta interpretação também se aplica a propriedades de investimento que sejam escrituradas por quantias revalorizadas segundo o parágrafo 33 da IAS 40, mas que seriam consideradas não depreciables se a IAS 16 fosse aplicada.

Contudo, o terreno não é amortizado e, assim, aquela diferença manter-se-á indefinidamente. Por outro lado, o passivo por imposto diferido manter-se-á também no balanço, não sendo exigível. De acordo com alguns críticos esta situação prejudica a imagem verdadeira e apropriada do balanço, ferindo, directamente, o princípio da prudência, ao serem criados, de forma deliberada, passivos não exigíveis. Há mesmo quem refira⁶ ainda que a revisão da IAS 12, apesar de necessária, não foi devidamente fundamentada em termos teóricos, carecendo de mais doutrina e menos mecanicismo, cujas consequências, afectam a imagem adequada *fair information* da posição financeira que as Demonstrações Financeiras devem apresentar.

4.3 Revalorização de Activos Fixos em entidades que utilizam diferentes referenciais contabilísticos

Exemplo 3:

«Um grupo Internacional detém uma filial em Portugal que reavaliou de acordo com o Decreto-Lei N.º 31/98, de 11 de Fevereiro os seus edifícios em 1.000.000 €. No entanto esta reavaliação não é reconhecida nas contas do grupo.»

O objectivo deste exemplo é o de ilustrar o tratamento dado, numa lógica de grupo, aos impostos diferidos, numa situação em que uma filial portuguesa efectuou uma reavaliação fiscal que o grupo não reconhece.

	Nacional	Grupo
Base Contabilística	####	0
Base Fiscal	600.000	600.000
Diferença	400.000	-600
Taxa IRC	0,265	0,265
PID/(AID)	106.000	-159.000
Reversão	2.120	-3.180

A filial portuguesa registou, no ano de 1998, a respectiva reavaliação e vamos admitir que entretanto

reconheceu o correspondente passivo por imposto diferido, dado que 40% das respectivas depreciações não são fiscalmente aceites. No entanto, nas contas a reportar para o grupo deverá ser anulado esse IDP e ser reconhecido um activo por impostos diferidos, resultante de terem sido deduzidas 60% das depreciações nas contas portuguesas que não têm contrapartida em custos nas contas do grupo, pois a reavaliação não é reconhecida.

Lançamentos efectuados aquando da reavaliação legal:

Contas POC	Db	Cr	Valor
Reconhecimento da reavaliação	#422	#56	1.000.000
Reconhecimento PID	#56	#276	106.000
Amortização da Reavaliação	#66	#48	20.000
Realização da Reserva	#56	#59	20.000
Reversão PID	#276	#86	2.120
Reversão PID	#59	#56	2.120

Contas Grupo			
Reconhecimento AID	#276	#5x	159.000
Reversão do AID	#86	#276	3.180
Reversão do AID	#5x	#59	3.180

Lançamentos a efectuar em cada um dos anos seguintes:

Contas POC	Db	Cr	Valor
Amortização da Reavaliação	#66	#48	20.000
Realização da Reserva	#56	#59	20.000
Reversão PID	#276	#86	2.120
Reversão PID	#59	#56	2.120

Contas Grupo			
Reversão do AID	#86	#276	3.180
Reversão do AID	#5x	#59	3.180

6 - CUNHA, Carlos Alberto da Silva (2005), “A propósito de reavaliações”, CTOC

Quadro com reconhecimento inicial e evolução em alguns dos anos seguintes, sendo que a mecânica se iria manter até que os bens ficassem totalmente amortizados:

mativos destaca-se o seguinte: as normas do FASB (SFAS 109), IASB (IAS 12) e portuguesa (DC 28) são convergentes ao preconizarem a utilização do método do passivo na vertente do balanço como

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Valor Liq Reavaliação	980.000	960.000	940.000	920.000	900.000	880.000	860.000	840.000
PID nas Contas POC	103.880	101.760	99.640	97.520	95.400	93.280	91.160	89.040
AID nas Contas Grupo	-155.820	-152.640	-149.460	-146.280	-143.100	-139.920	-136.740	-133.560
POC								
RAI	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000	-20.000
#861	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180
#862	-2.120	-2.120	-2.120	-2.120	-2.120	-2.120	-2.120	-2.120
IRC	-5.300	-5.300	-5.300	-5.300	-5.300	-5.300	-5.300	-5.300
Tx nominal IRC	15,9%	15,9%	15,9%	15,9%	15,9%	15,9%	15,9%	15,9%
Tx efectiva IRC	26,5%	26,5%	26,5%	26,5%	26,5%	26,5%	26,5%	26,5%
Grupo								
#861	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180	-3.180
#862	3.180	3.180	3.180	3.180	3.180	3.180	3.180	3.180
IRC	0	0	0	0	0	0	0	0

Tal como o quadro evidencia o efeito em termos de IRC nas contas grupo é nulo e a taxa efectiva de IRC corresponde à taxa praticada no respectivo país.

5. PROPOSTA DE REVISÃO IAS 12: REVISÃO OU REESTRUTURAÇÃO DE BASE?

Porque o mercado de capitais é cada vez mais global, torna-se essencial para os investidores a comparação da informação financeira, independentemente da zona geográfica onde operem as entidades que a divulgam. Foi neste contexto que se tornou fundamental a reacção por parte do IASB e do FASB no sentido da adaptação e desenvolvimento de normas que permitam a convergência da preparação da informação financeira a nível mundial. Da análise comparativa dos diferentes nor-

método de contabilização dos impostos diferidos. Já a norma do Reino Unido (FRS 19) preconiza a utilização do “método do passivo incremental”, de acordo com o qual, o método do passivo deve ser ajustado e um passivo por impostos diferidos só deve ser registado quando a empresa tenha a obrigação de pagar mais impostos no futuro, isto é, quando for um passivo nos termos do quadro conceptual vigente. De acordo com a SFAS 109 dos Estados Unidos, só as diferenças que tenham consequências fiscais são consideradas temporárias e só estas geram impostos diferidos, devendo, em tais circunstâncias, reconhecer-se activos ou passivos por impostos diferidos. No Reino Unido, a FRS 19 definiu, como princípio geral, que passivos ou activos por impostos devem ser reconhecidos se as transacções ou eventos tiverem ocorrido à data de balanço e originarem a obrigação de pagar mais, ou um direito de pagar menos, impostos no futuro. E no que se refere à revalorização de activos não

monetários, a norma proíbe, de forma expressa, o reconhecimento de qualquer passivo por impostos, a menos que haja a obrigação de os vender. Segundo a norma inglesa, o reconhecimento de activos ou passivos por impostos tem em conta a probabilidade de ocorrência da realização desses activos ou da liquidação daqueles passivos, para evitar que se criem activos ou passivos em excesso – Princípio da Prudência, pretendendo-se que a norma fosse consistente com a sua estrutura conceptual (§ 25, apêndice V, FRS 19).

De referir ainda que a norma do Reino Unido é a única que permite (mas não exige) que os activos e passivos de médio e longo prazo sejam descontados para reflectir o valor temporal do dinheiro. Na apresentação e divulgação dos componentes dos

impostos diferidos em geral, e dos resultantes de revalorizações em particular, as quatro normas sugerem procedimentos similares.

É sabido que uma revisão da IAS 12 se encontra na agenda de curto prazo do Board do IASB como parte do projecto de convergência com o FASB. Os principais tópicos em discussão, de acordo com projecto de actualização do IASB, datado de Junho de 2007, são os seguintes: (i) Definição de Base Fiscal; (ii) Eliminação das excepções no reconhecimento inicial; (iii) Consolidado fiscal; (iv) Alocação fiscal inter períodos; (v) Possibilidade de desconto; (vi) Posições fiscais incertas. No quadro abaixo sintetizamos as principais alterações propostas que, de algum modo, se relacionam com o tema em análise.

PROPOSTAS EM DISCUSSÃO	Convergência US GAAP	Simplificação	Mais transparência
Base Fiscal: A base fiscal de um activo, de acordo com o IAS 12, depende da expectativa de uso ou venda do activo. A proposta do IASB é que por base fiscal se entenda o valor que seria fiscalmente dedutível se o activo fosse vendido à data de balanço.	SIM	SIM	--
Eliminação da excepção no reconhecimento inicial: A actual IAS 12 refere que um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto em duas situações: (i) reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de actividades empresariais e não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável; » o Board propõe a eliminação desta excepção. (ii) o reconhecimento inicial do goodwill. » quer o FASB, quer o IASB continuam a proibir.	SIM	NÃO	NÃO
Possibilidade de desconto: O IAS 12 proíbe a possibilidade de desconto. O corrente projecto mantém essa linha, pelo que os desafios de criar um modelo onde o desconto não é permitido mantêm-se.	SIM	--	--
Alocação fiscal inter períodos: O Board vai propor o modelo usado em US GAAP, no qual os efeitos, por exemplo, de alteração de taxa são reconhecidos em Resultados em vez de Cap. Próprio (Em itens que foram reconhecidos directamente em Cap. Próprio).	SIM	NÃO	NÃO
Classificação no balanço de AID e PID: IAS 12 actual requer a classificação de todos os activos e passivos por impostos diferidos como “não correntes”. Tal como o SFAS 109, esta revisão propõe que passem a ser classificados como “correntes” ou “não-correntes”, em função da classificação do activo/passivo subjacente.	SIM	--	--



Face ao exposto, um *Exposure Draft* de revisão do IAS 12 é esperado ainda este ano ou inícios de 2008.

CONCLUSÃO

A questão de fundo implícita neste texto, à qual tentamos responder, é a de saber se as revalorizações de activos corpóreos estão, de facto, sujeitas a imposto sobre o rendimento e, concomitantemente, um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido. Apesar da legislação fiscal não considerar as revalorizações como constituindo matéria de incidência para efeito de pagamento de IRC, as normas contabilísticas actualmente em vigor, quer nacionais, quer internacionais, vêm exigir, relativamente a revalorizações de activos corpóreos, o reconhecimento de passivos por impostos diferidos, no momento da sua relevação contabilística. Quer a IAS 12, quer a DC 28 definem que, quando, por efeito de revalorização, emergir um valor líquido dos elementos das imobilizações superior à respectiva base tributável, ao aumento do valor líquido daqueles elementos corresponderá um montante de imposto diferido. A reversão daquele valor do passivo por impostos diferidos, de acordo com as mesmas normas, processar-se-á por efeito da realização da reserva de reavaliação, seja pelo registo das quotas de amortização periódica (óptica do uso), seja por alienação do bem (óptica da alienação).

Por outro lado, a DC 28 deixa bem claro que, nos casos em que, por efeito de reavaliações, os elementos das imobilizações corpóreas e incorpóreas

passem a ter uma base tributável superior ao correspondente valor contabilístico não poderá ser registado qualquer correspondente activo por impostos diferidos.

De referir, no entanto, que em Portugal, as entidades que só são obrigadas a apresentar as demonstrações financeiras sintéticas poderão continuar a calcular os impostos sobre lucros pelo método do imposto a pagar, enquanto que as empresas que são obrigadas a apresentar as demonstrações financeiras analíticas terão de calcular o imposto sobre o rendimento usando o método do passivo, na vertente do balanço.

A IAS 12 original não exigia, embora permitisse, o reconhecimento de passivos no que respeita a reavaliação de activos corpóreos, enquadrando estas situações nas designadas diferenças de natureza permanente. Porém, com a revisão desta norma, esse reconhecimento passou a ser exigido. A IAS 12 revista tem sido objecto de algumas críticas pelo facto de conter demasiadas excepções, nem sempre devidamente fundamentadas, e que deixam aos teóricos da contabilidade um grande “amargo de boca”, por não existir fundamento que explique tais situações. A norma inglesa FRS 19 também faz o reparo ao mencionar que é preferível calcular os impostos diferidos sobre as diferenças tempestivas a calculá-los sobre todas as diferenças temporárias permitindo, depois, muitas excepções relativamente a tais diferenças.

Por outro lado, o pressuposto da continuidade tem vindo a ser evocado para suportar o reconheci-

to dos efeitos tributários das operações ou diferenças temporárias. Porém, através do exemplo atrás apresentado: «revalorização do terreno explorado como parque de estacionamento», verificamos que, só em caso de descontinuidade é que, eventualmente, tal passivo será liquidado/revertido. Este é um exemplo que tem sido usado por opiniões que consideram que o tratamento contabilístico dado pela IAS 12, e também pela norma portuguesa, às reavaliações de activos corpóreos, nem sempre é o mais adequado.

Face ao exposto, tal como já foi referido, um *Exposure Draft* de revisão do IAS 12 é esperado ainda este ano ou inícios de 2008. Da leitura do projecto de revisão da IAS 12 disponibilizado pelo IASB, datado de Junho de 2007, tudo aponta para que se trate de uma revisão que abarca apenas alguns aspectos no sentido da convergência com US GAAP e não uma reestruturação de base que venha simplificar significativamente esta área complexa.

BIBLIOGRAFIA

- ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2000), FRS 19, "Deferred taxes".
- BERNARDO, José Manuel (2004); "Directriz Contabilística nº 28 – Questões de Natureza Prática"; Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas no. 52; páginas 36 a 39.
- CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS (2007), Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, Edição Digilex, Produtos informáticos, Lda, Maio 2007
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (1993), DC n.º 13/93, de 07 Julho, "Conceito de Justo Valor", Lisboa.
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (1995), DC n.º 16/95, de 11 Janeiro, "Reavaliação de Activos Imobilizados Tangíveis", Lisboa.
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2001), DC n.º 28/01, de 06 Junho, "Imposto sobre o Rendimento", Lisboa.
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2003), "Projecto de linhas de orientação para um novo modelo e normalização contabilística", de 15 Janeiro, Lisboa.
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (1989), DL 410/89, de 21 Novembro.
- CUNHA, Carlos Alberto da Silva (2005), "A propósito de reavaliações", Revista CTOC nº68, Novembro 2005.
- CUNHA, Carlos Alberto da Silva e RODRIGUES, Lúcia Lima (2003), "Impostos diferidos – Confronto da IAS 12 actual com a IAS 12 original do IASB", Revisores & Empresas, nº23, Out-Dez/03
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1992), SFAS 109, "Accounting for income taxes", www.fasb.org.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2006), "(Draft) International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities", www.iasb.org
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2007), "Short-term Convergence: Income Taxes, Março 2007, www.iasb.org
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2000), SIC 21 "Impostos sobre o Rendimento – Recuperação de Activos não Depreciáveis Revalorizados", Manual do Revisor Oficial de Contas, Lisboa.
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (revista em 2000), IAS 12 "Impostos sobre Lucros", Manual do Revisor Oficial de Contas, Lisboa.
- ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (revista em 2003), IAS 16 "Activos Fixos Tangíveis", Manual do Revisor Oficial de Contas, Lisboa.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS (2007), IFRS News – Issue 53, Junho 2007
- RODRIGUES, João (2005), Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro, Lisboa: Áreas Editora.
- RODRIGUES, Lúcia Lima e MONTENEGRO, Tânia de Menezes (2003); "Tratamento Contabilístico dos Impostos Diferidos: Análise Comparativa"; Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas no. 36; páginas 26 a 36.