

Alexandra Mihaela Chereches

**Relação entre a contabilidade e a fiscalidade: Análise aos
Impostos Diferidos**



2021/2022

Alexandra Mihaela Chereches

**Relação entre a contabilidade e a fiscalidade: Análise aos
Impostos Diferidos**

Mestrado em Fiscalidade

Dissertação sobre a orientação:

Professor Carlos Manuel Pera Nunes

Professor José Rodrigo Guerreiro



2021/2022

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

©Copyright: (Alexandra Mihaela Chereches)

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Agradecimentos

Por um lado, começo por agradecer aos meus orientadores deste trabalho, os Professores Carlos Nunes e José Rodrigues, pelo grande apoio e dedicação que prestaram na preparação e revisão deste estudo, bem como o interesse dos mesmos demonstrados ao longo da sua elaboração.

Por outro lado, aos meus familiares e amigos, pretendo prestar os meus mais sinceros agradecimentos por sempre demonstrarem todo o apoio, compreensão e incentivo ao longo da elaboração do presente estudo.

Resumo

Perante a crescente globalização da economia houve a necessidade de uniformizar as regras contabilísticas, com o principal objetivo de possibilitar uma correta avaliação do desempenho das empresas. As novas regras contabilísticas conduziram a um aumento das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, nomeadamente, em relação à contabilização dos impostos diferidos, uma vez que existe incompatibilidade dos objetivos entre a contabilidade e a fiscalidade, que por sua vez também diferem de país para país.

O presente trabalho tem como principal objetivo, através de uma componente teórica e de natureza científica, realizar uma análise aos impostos diferidos, em concreto da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25, que resultam das diferenças entre os registos contabilísticos e as respetivas bases fiscais.

Por se revelar insuficiência a nível da literatura sobre este assunto, a dissertação é complementada com um conjunto de exemplos de forma a demonstrar e compreender melhor os aspetos teóricos abordados ao longo do presente estudo.

PALAVRAS-CHAVE: Impostos Diferidos, Contabilidade, Fiscalidade, NCRF 25, IAS 12

Abstract

Faced with the increasing economic globalization, there was a need to standardize the accounting rules, the main objective being to make it possible to have an accurate evaluation of the performance of the companies. New accounting rules have led to an increase in divergences between accounting and taxation, particularly in relation to the accounting of deferred taxes, suggests an incompatibility of objectives of the two and which differs from country to country.

The purpose of this work through a theoretical and scientific component is to carry out an analysis of the deferred taxes, specifically the Accounting and Financial Reporting Standard 25, which result from the differences between the accounting records and the respective tax bases.

Given the lack of the literature on this subject, the dissertation will be completed with practical examples in order to understand the theoretical aspects covered throughout the present study.

Keywords: Defferde Taxes, Accounting, Taxation, NCRF 25, IAS 12

“Na verdade, sem princípios e regras contabilísticas uniformes e sem iguais apuramentos de matéria coletável não se poderá conseguir verdadeira harmonização entre a contabilidade e a fiscalidade dos vários países da União Europeia. Ainda que as taxas de impostos fossem iguais de nada serviria com regras contabilísticas e fiscais diferentes” (Ferreira 199, p.92)

Índice

Declaração de autoria de trabalho	i
Agradecimentos	ii
Resumo	iii
Abstract	iv
Índice de figuras.....	vii
Índice de tabelas	vii
Lista de abreviaturas.....	viii
1. Capítulo – Introdução.....	1
2. Capítulo – Revisão da literatura	4
2.1. Perspetiva história dos normativos e o surgimento dos impostos diferidos ..	4
2.2. Relação entre a fiscalidade e a contabilidade	7
2.3. As diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.....	10
2.4. Divergência entre contabilidade e a fiscalidade	12
2.5. A Adoção das normas internacionais acentua divergências.....	13
3. Capítulo - Metodologia.....	15
4. Capítulo – Enquadramento teórico	18
4.1. Enquadramento Normativo – IAS 12 e NCRF 25.....	18
4.2. A situação internacional a nível contabilístico e fiscal	20
4.3. Regras Contabilísticas vs Regras Fiscais.....	25
4.4. Base tributável dos elementos do ativo e do passivo	27
4.5. Diferenças Permanentes e Diferenças Temporárias	28
4.6. Métodos de Contabilização do Imposto.....	33
4.7. Reconhecimento inicial de passivos e ativos.....	38
4.8. Reconhecimento e mensuração à luz da NIC 12 e NCRF 25	41
4.9. Reconhecimento de impostos correntes e impostos diferidos.....	44
4.10. Divulgação de impostos diferidos.....	48
5. Capítulo – Impostos diferidos: Análise prática	52
6. Capítulo – Conclusão, limitações do estudo e investigação futura	62
7. Referências bibliográficas	65
8. Anexo	69
Anexo 1 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25.....	69

Índice de figuras

Figura 1 - Mensuração dos impostos diferidos	43
--	----

Índice de tabelas

Tabela 1 - Modelos de relação estabelecida entre a contabilidade e a fiscalidade	9
Tabela 2 - Contabilização do imposto sobre o rendimento em Portugal	20
Tabela 3 - Diferenças dedutíveis e tributáveis	30
Tabela 4 - Passivo - Base contabilística inferior à base fiscal	31
Tabela 5 - Ativo - Base contabilística superior à base fiscal	31
Tabela 6 - Passivo - Base contabilística superior à base fiscal	32
Tabela 7 - Ativo - Base contabilística inferior à base fiscal	32
Tabela 8 - Passivo por imposto diferido através do Método de deferimento	35
Tabela 9 - Passivo por imposto diferido através do Método de Responsabilidade	37
Tabela 10 - Passivos e o justo valor dos ativos	40
Tabela 11 - Justo valor de ativos e passivos	40
Tabela 12 - Quadro do SNC - Conta 2	45
Tabela 13 - Quadro do SNC - Conta 8	45
Tabela 14 - Mapa de diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis 2020	53
Tabela 15 - Mapa de diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis 2021	58
Tabela 16 - Ativos e passivos por impostos diferidos	59

Lista de abreviaturas

EC – Estrutura Conceptual

EU – União Europeia

EUA – Estados Unidos da América

IAS - *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

(NC-ME) - Norma Contabilística para Microentidades

NIC - Norma Internacional de Contabilidade

NIC – Norma internacional de Contabilidade

PCG - *Plan Comptable Général*

POC - Plano Oficial de Contabilidade

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

1. Capítulo – Introdução

No âmbito da realização do Mestrado em Fiscalidade, é solicitada a elaboração de uma dissertação de natureza científica, com vista à obtenção do grau de Mestre. O tema escolhido para desenvolver a presente dissertação foi o estudo da diferença entre os resultados apurados pela contabilidade e pela fiscalidade tendo em conta o registo dos impostos diferidos na contabilidade e que não são aceites pela fiscalidade.

A escolha do tema surgiu, principalmente, pelo facto de existirem divergências significativas entre a contabilidade e a fiscalidade, pois os objetivos destas duas ciências não são coincidentes. Por um lado, pela complexidade em relação ao registo de impostos diferidos, por outro, devido à literatura existente não ser considerada suficiente para satisfazer todo o conhecimento e aplicação prática do registo destes impostos na contabilidade.

Existem inúmeras opiniões que divergem em relação à importância da informação obtida nos mapas contabilísticos dos registos dos impostos diferidos, bem como em relação à forma do reconhecimento dos mesmos.

De referir que o resultado contabilístico é baseado em critérios e princípios contabilísticos geralmente aceites, onde o principal objetivo é apresentar uma imagem verdadeira e fiel da situação económica da entidade. Por outro lado, a fiscalidade tem como objetivo concretizar as necessidades financeiras do Estado e criar uma justa repartição dos rendimentos das entidades de acordo com o artigo N.º 5 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro – Lei Geral Tributária.

O debate em torno da relação entre a contabilidade e a fiscalidade não é de todo recente, contudo este tema tem vindo a assumir uma crescente importância devido a implementação e adoção das normas internacionais de contabilidade e da aprovação de normativos contabilísticos nacionais ligados aos normativos internacionais, mais propriamente, o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

Foi somente na década de quarenta que apareceram os primeiros normativos contabilísticos respeitantes aos impostos diferidos. A evolução destes normativos ao longo do tempo foi notória, como exemplo disso foi o abandono do método do diferimento

do imposto baseado na demonstração dos resultados, e conseqüentemente, a implementação do método da responsabilidade que oferece uma maior importância ao balanço contabilístico.

A implementação de normativos contabilísticos internacionais deu-se devido principalmente ao atual contexto de internacionalização e globalização da economia dos mercados, o enorme desenvolvimento das tecnologias de informação e ao aumento das empresas, quer a nível nacional, quer a nível internacional. O principal objetivo da implementação dos novos normativos contabilísticos foi criar, a nível mundial, informações financeiras uniformes, com a finalidade de se poder comparar os resultados entre empresas quer a nível nacional quer a nível mundial.

A criação e implementação dos normativos contabilísticos exige que todos os países sigam um conjunto de procedimentos, regras e princípios contabilísticos homogêneos e similares que são seguidos pelas empresas dos mesmos.

Neste estudo, é realizada uma abordagem do tema: a relação existente entre a contabilidade e a fiscalidade, em termos dos impostos diferidos e com o objetivo de analisar e refletir, principalmente, sobre a Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25 (NCRF 25).

Desta forma, o presente trabalho divide-se em seis partes como identifico:

- no primeiro capítulo é feita a introdução, na qual consta um resumo do que será abordado ao longo deste estudo;
- o segundo capítulo incide sobre a revisão da literatura, onde um dos objetivos é a análise do impacto dos impostos diferidos sobre as normas da contabilidade. É também neste capítulo que são apresentados alguns dos trabalhos relacionados com a história da contabilidade, abordando e explicando o surgimento dos impostos diferidos e os principais normativos contabilísticos;
- o terceiro capítulo é constituído pela explicitação da metodologia utilizada no decorrer deste estudo;
- o quarto capítulo efetua uma descrição e explicação pormenorizada da contabilização dos impostos diferidos, através de uma pesquisa técnico-científica. É neste capítulo que é realizado uma breve análise à Norma Internacional de Contabilidade 12 (NIC 12), conjuntamente com uma profunda análise da NCRF 25;

- o quinto capítulo é dedicado à apresentação e aplicação de casos práticos relativos aos normativos contabilísticos demonstrados no capítulo quarto;
- o sexto capítulo finaliza a dissertação com as conclusões obtidas ao longo do presente trabalho, partilhando algumas limitações que foram sentidas assim como de sugestões para estudos futuros.

2. Capítulo – Revisão da literatura

A revisão da literatura é fundamental para o desenvolvimento e qualidade de uma investigação, desta forma, neste capítulo será realizada uma análise do tema em estudo. Haverá lugar para uma apresentação e sintetização da informação relacionada com o tema apresentado. A revisão da literatura oferece uma noção precisa do estado atual do conhecimento sobre o tema apresentado, das lacunas e oferece uma valiosa contribuição para a investigação e para o desenvolvimento do mesmo (Bento, 2012).

2.1. Perspetiva história dos normativos e o surgimento dos impostos diferidos

O reporte do imposto sobre o lucro levantou sempre questões em relação às demonstrações financeiras das empresas que estão sujeitas ao referido imposto, pois sempre existiu a dúvida se o reporte deve advir do imposto apurado sobre o resultado contabilístico ou, em contrapartida, se sobre o resultado tributável.

De acordo com Teixeira (2010, p. 348), “esta matéria dos impostos diferidos, não é uma matéria simples, e para a compreender é preciso aprender a pensar em termos de impostos diferidos”.

Na opinião de Keys (1995), existe uma problemática em relação ao reporte da informação do imposto sobre lucros nas demonstrações financeiras das entidades, uma vez que esse valor deve resultar do imposto apurado sobre o resultado tributável ou resultado contabilístico. Cunha e Rodrigues (2014, p. 91) afirma que “as normas contabilísticas exigem o reconhecimento de benefícios e acréscimos futuros de impostos que derivam de diferenças temporárias, registados como ativos e passivos”.

Segundo Schroeder e Clark (1995), o principal fator que cria diferenças temporárias entre o resultado tributável e o resultado contabilístico é o fato de a contabilidade reconhecer os proveitos, ganhos, perdas e custos num período diferente do reconhecimento dos mesmos valores para efeitos fiscais, uma vez que os ativos e os passivos existentes na contabilidade da entidade podem ter bases diferentes para efeitos fiscais.

Keys (1995) por sua vez refere que o primeiro normativo em relação ao imposto sobre lucros surgiu a nível mundial, em março de 1943, no Reino Unido, com o seguinte título *Recommendation III – Treatment os taxation in accounts*. Este normativo afirmava que a

carga fiscal deve ter em consideração os lucros realizados pela entidade no período referente às demonstrações financeiras apresentadas pelas entidades.

O mesmo autor, Keys (1995), refere que entre 1946 e 1970 foi publicado e estudado, com o fim de melhorar os normativos, o *Treatment of income tax in the accounts of companies*, que impôs de uma forma clara e definitiva o método de contabilização dos efeitos tributários das operações realizadas, independentemente da forma de pagamento.

Já Cunha e Rodrigues, (2014, p. 93) afirmam que as “demonstrações financeiras deveriam evidenciar para qualquer período o custo do imposto sobre lucro que deveria ser atribuído às operações incluídas nas mesmas, independentemente de o pagamento ocorrer no período corrente, ter já ocorrido ou vir a ser pago futuramente”

Eberhartinger (1999) afirma que através de um estudo sobre o impacto das leis fiscais no relato financeiro das entidades, que a fiscalidade sendo dependente da contabilidade consegue criar um efeito adverso no que respeita à influência das leis fiscais na contabilidade. Uma vez que se cria uma tendência, por parte das entidades, para criar peças contabilísticas e de relato financeiro, de acordo com as regras fiscais.

Os países pioneiros na criação de medidas oficiais sobre a contabilização dos impostos diferidos foram os Estados Unidos da América (EUA) e o Reino Unido.

Na opinião de Schroeder e Clark (1995), criou-se nos EUA em 1940, um grande problema relativo à contabilização dos impostos, no momento em que o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) e o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) permitiram às entidades a realização de uma depreciação apressada das instalações, que foram consideradas essenciais para apoio da guerra.

A razão do referido anteriormente causou diferenças entre os resultados fiscais e contabilísticos, pois para efeitos contabilísticos a depreciação continuou a ser realizada através de critérios de depreciação económica, contudo para efeitos fiscais, as depreciações aceleradas foram aceites no próprio período levando a que a contabilidade apenas o considerasse em períodos futuros.

Segundo Carmichael (1996), nos EUA, a contabilização dos impostos sobre lucros é a temática mais complexa, uma vez que a contabilidade não é influenciada pelos critérios fiscais. Por isso, devido a esta situação, entre os anos de 1944 e 1992, foram criados vários normativos com diferentes perspetivas para a contabilização do imposto sobre o lucro.

O mesmo Carmichael (1996) menciona que em 1992, surgiu o *Statement of Financial Accounting Standards* com o n.º 109, autorizando o reconhecimento de ativos de impostos, o que era muito esperado, e assim diminuir a sua complexidade.

No Reino Unido também foi um dos países que se dedicou ao desenvolvimento de normativos referentes aos impostos diferidos, segundo Keys (1995), a primeira lei oficial referente à contabilização de impostos sobre os lucros foi publicada em março de 1943, no documento *Recommendation III – Treatment of Taxation in Accounts*. Essa lei, definia que a carga do imposto deveria ter na base os lucros realizados no período em que as demonstrações financeiras diziam respeito.

Segundo Sampaio (2000, p. 37) nos países como o Reino Unido “a contabilidade se caracteriza pelo profissionalismo, flexibilidade e otimismo com que é praticada”, existindo uma separação entre as normas contabilísticas e as normas fiscais, porém, o problema dos impostos diferidos mantem-se neste país, assim como noutros países.

Uma das normas mais importantes no Reino Unido, foi a *Statement of Standard Accounting Practice* 15, que foi revista e passou por várias alterações com o passar dos anos. Em 1985, esta norma começou a permitir só o método de passivo como reconhecimento parcial, por outras palavras, só é realizado o reconhecimento às diferenças temporárias em que fosse provável que um passivo ou ativo, no futuro, seria liquidado ou realizado. O limite temporal e a distinção entre diferenças temporárias, a curto e a longo prazo, deixaram de existir (Lawrence, 1997).

Atualmente, encontra-se em vigor, no Reino Unido, a *Financial Reporting Standards 19* (Normas Internacionais de Relatório Financeiro 19) e segundo Blake, Akerfeldt, Fortes & Gowthorpe (1997) as normas contabilísticas do Reino Unido seguem o sistema anglo-saxónico, apresentando as seguintes características:

- imagem verdadeira;
- padrões profissionais;
- orientada para os acionistas;
- substância sob a forma;
- realiza divulgações da informação contabilística;
- regras de separação em separado.

2.2. Relação entre a fiscalidade e a contabilidade

Existe uma grande divergência entre o resultado contabilístico proveniente da contabilidade e o resultado fiscal que é obtido mediante regras fiscais. Estes dois resultados díspares geram inúmeros debates sendo alguns enumerados de seguida.

Segundo Cuzdrioriean e Matis (2012, p. 4) “a ligação entre a contabilidade e a fiscalidade tem como principais atributos a complexidade e a dinâmica. Dada esta conexão, a introdução das *Financial Reporting Standards* na Europa gerou um conjunto de padrões contabilísticos que foram analisados pelas autoridades fiscais”. Também Guimarães (1997) refere que as relações entre a contabilidade e a fiscalidade são geralmente analisadas em três perspetivas:

- a sujeição da fiscalidade à contabilidade, na qual não há correções extras contabilísticas e o resultado fiscal é igual ao resultado contabilístico;
- a sujeição da contabilidade à fiscalidade, na qual as regras fiscais influenciam o resultado contabilístico;
- a existência de independência entre a fiscalidade e a contabilidade, onde o ponto de partida para o cálculo do resultado fiscal é o resultado contabilístico e as divergências entre ambas as áreas são tratadas extra contabilisticamente, nas declarações de rendimentos.

De acordo com Baptista (2009), o principal objetivo da área da contabilidade é demonstrar aos seus utilizadores, através das demonstrações financeiras, informação acerca da situação financeira, económica e o desempenho da mesma num certo período de tempo. A área da fiscalidade empresarial, mais concretamente o imposto sobre o lucro do rendimento das pessoas, apesar de estar interligada com a área da contabilidade, tem como principal objetivo a cobrança de rendimento. Como foi referido, estas duas áreas são dependentes uma da outra, contudo esta dependência é parcial, pois a fiscalidade e a contabilidade têm regras e objetivos próprios.

Segundo Ferreira (1997), a contabilidade é uma área que integra uma excelente base, com o objetivo de apreciação da gestão, revelando-se indispensável para dar a conhecer, continuamente, a situação económico-financeira de uma entidade, por outras palavras, é uma área que avalia de forma periódica a situação da empresa.

Por outro lado, na opinião de Sampaio (2001) a lei fiscal aceita melhor os custos na ótica de caixa do que na ótica do acréscimo inerente a tal periodização, e por isso, afasta-se do princípio acima defendido.

Guimarães (2000) refere que todas as decisões em Portugal são analisadas na perspetiva da contabilidade e da fiscalidade, principalmente porque é implementada a corrente continental-europeia, que por sua vez é baseada na legalidade e privilegia a proteção dos credores, na qual existe uma forte ligação entre a contabilidade e a fiscalidade.

Sampaio (2000), refere que o objetivo da contabilidade é apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da situação económico-financeira de uma entidade. Por outro lado, a finalidade da fiscalidade é obter receita fiscal para Estado, com o objetivo de equilibrar o orçamento. Já Nobes e Parker (2002) analisaram os interessados nas informações financeiras dividindo em dois grandes grupos:

- empresas, que são o grupo interno dos interessados, como por exemplo o órgão de gestão e os trabalhadores;
- o estado, investidores e credores, são considerados o grupo externo dos interessados.

O autor Pais (2000), menciona que o facto das leis fiscais e as normas contabilísticas terem perspetivas diferentes em relação ao reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, capital próprio, custos e proveitos, origina um grande problema, a contabilização dos impostos sobre os lucros.

Na tabela seguinte, podemos observar uma síntese de autores que apresentam um conjunto de países, identificando a relação de dependência da contabilidade face a fiscalidade

Tabela 1 - Modelos de relação estabelecida entre a contabilidade e a fiscalidade

Estudos/ Relatórios	Modelos de Relação		
	Dependência total	Dependência	Autonomia
OCDE (1987)	Noruega	França, Alemanha, Itália	Estados Unidos, Países Baixos, Reino Unido
Hoogendoorn (1996)	França, Alemanha, Bélgica, Finlândia, Suécia e Itália		Reino Unido, Irlanda, Dinamarca, República Checa, Noruega, Polónia e Países Baixos
Blake et al. (1997)	Países da Europa Continental		Países Anglo-saxónicos
Lamb et al. (1998)	França e Alemanha		Estados Unidos e Reino Unido
Sampaio (2000)	Alemanha, Japão, Noruega, Suécia, Grécia, Finlândia, Suíça, Itália e Bélgica	França, Espanha e Portugal	Países Baixos, Canadá, Estados Unidos e Reino Unido
Aisbitt (2002)	Países da Europa Continental		Países anglo-saxónicos
Francis et al. (2002)	Alemanha e Japão	Países nórdicos e Sistemas em desenvolvimento, Latinos e os	América do Norte e outros países anglo-saxónicos

Estudos/ Relatórios	Modelos de Relação		
	Dependência total	Dependência	Autonomia
Freedman (2008)	Alemanha e Suécia		Estados Unidos e Reino Unido

Fonte – Adaptado de Borrego, A. C., Ferreira, C., & Lopes, C. (2009)

2.3. As diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal

Na opinião de Abadin (1997), muitos autores estão contra a equivalência destes dois resultados por várias razões:

- enquanto na contabilidade o resultado contabilístico é obtido através do princípio da prudência, com o objetivo de mostrar uma imagem verdadeira e fiel da situação económica da entidade, o resultado fiscal, por sua vez, assenta em princípios tributários próprios, como a equidade, a suficiência e a capacidade económica;
- os proprietários das empresas e os gestores são os principais interessados pelo resultado contabilístico da entidade, enquanto ao estado interessa o resultado fiscal, tendo como finalidade obter a receita pública desejada e planeada;
- os princípios que estão na base na atuação do Estado são diferentes dos que existem na vida de uma empresa. Como exemplo existe o princípio da suficiência obrigatória, onde por parte da fiscalidade necessita de máximo benefício fiscal, enquanto o resultado contabilístico tem como objetivo diminuir o resultado fiscal declarado, uma vez que o imposto é considerado um custo para a empresa.

O resultado contabilístico e o resultado fiscal apresentam normalmente aspetos em comum e que não podem afastar-se. De acordo com Kieso e Weygandt (1992), o resultado contabilístico antes do imposto é mensurado de acordo com os princípios contabilísticos aceites, enquanto o resultado tributável é obtido através dos regulamentos, códigos e regras fiscais vigentes à data. Em suma, como as regras fiscais e os princípios

contabilísticos aceites não têm muitos aspetos em comum, o resultado antes do imposto e o resultado fiscal raramente são idênticos.

Ródenas (2000) defende que as diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal resultam dos seguintes fatores:

- pura técnica fiscal, como a transparência fiscal, ou imposto sobre lucro, como o custo;
- política económica, por um lado, com o fim de desincentivar certas operações como por exemplo os donativos, ofertas, multas, entre outras, através da não dedução de determinados custos, por outro lado, dedução de várias operações com o fim de estimular determinadas condutas como por exemplo quando é referido ao mecenato;
- qualificação, valorização e diferente imputação temporal de proveitos e custos.

Segundo Serer (1993), a problemática da desigualdade do resultado contabilístico em relação ao fiscal não se encontra nas diferenças, mas sim no facto da fiscalidade obrigar a contabilidade a criar custos segundo o seu desejo, prejudicando assim a imagem verdadeira e fiel que se pretende transmitir. O mesmo autor afirma que “a fiscalidade será sempre para a contabilidade uma companheira embaraçosa, porém também estimulante: frente ao poder natural da primeira é preciso contrapor a consistência da segunda” (Serer 1993, p. 202).

Também Ferreira (1997, p. 83) afirma que “exige-se sinceridade como requisito indispensável à prestação de contas, perante a atual necessidade de informação multifacetada. A informação contabilística para fins fiscais que se veio privilegiando está, como tudo, em causa.”. O mesmo Ferreira (1997) refere ainda que, mesmo que as taxas de impostos fossem iguais para todos os países da União, não serve para criar uma harmonia entre a contabilidade e a fiscalidade, pois não se pode alcançar esse objetivo entre a contabilidade e a fiscalidade se não houver princípios e regras contabilísticos uniformes.

Em suma, e segundo os autores mencionados, é possível afirmar que existe uma grande necessidade de harmonização contabilística, para conseguir aproximar o resultado contabilístico do resultado fiscal.

2.4. Divergência entre contabilidade e a fiscalidade

Segundo Silva (2010, citado por Ferreira, 2014, p. 14) o tema dos impostos diferidos é complexo e para o compreender é necessário começar a pensar em termos de impostos diferidos.

Rocha (2007, p. 43), afirma que “ao longo dos tempos o binómio Contabilidade/Fiscalidade sempre levantou muitos problemas de conciliação e/ou reconciliação”.

Já Sampaio (2000, p. 48) refere que “a causa do conflito que parece seguir em alguns países entre a fiscalidade e a contabilidade não reside na existência de divergências entre as normas destinadas a calcular a base tributável e os princípios e regras contabilísticas, cujo objetivo é quantificar o resultado da empresa e expressar a imagem do seu património e situação financeira. Este conflito origina-se quando a lei fiscal impõe determinados procedimentos.”

A respeito da divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, também Ferreira (1997) refere que não existe união entre a contabilidade e a fiscalidade, porque esta divergência resulta dos respetivos apuramentos. Os principais motivos que estiveram na origem destas divergências, entre as duas áreas, estão relacionados com a necessidade do aumento da receita fiscal. O mesmo autor defende que as divergências, entre a contabilidade e a fiscalidade, ocorrem da elaboração doutrinal, suficiente e sincera, da prestação de contas de cada entidade e a administração fiscal tem vindo a regularizar, ao pormenor, as matérias contabilísticas, como por exemplo a matéria relativa às amortizações/depreciações, onde a fiscalidade definiu taxas anuais de amortização contrariando os princípios da contabilidade.

O mesmo autor (Ferreira 1997, p. 86) continua a criticar a administração fiscal mencionando que “a administração fiscal teve mérito ao regular matérias, definindo regras, devido à ausência de entidade contabilística, porém, é tempo de a administração fiscal deixar de intervir em matérias que não são suas”.

Já Sampaio (2000) é mais moderado nas críticas, afirmando que a criação de uma coordenação adequada, ao nível das regras fiscais e das regras contabilísticas obriga a um reconhecimento a nível da contabilidade sobre as diferenças entre o resultado fiscal e o

contabilístico, com o objetivo de acabar com as distorções que resultam de tais divergências.

2.5. A Adoção das normas internacionais acentua divergências

Em março de 2000, mais propriamente na Cimeira de Lisboa organizado pelo Conselho Europeu, foi implementado regras quanto às empresas da União Europeia (EU) cotadas na bolsa. Segundo Cunha (2001), uma vez que na área da contabilidade é fortemente influenciada pela fiscalidade a nível europeu, a decisão tomada em 2000 vai fazer com que a divergência entre a contabilidade e a fiscalidade se torne mais notória, o que por sua vez, origina uma crescente necessidade de informação prestada pelos utilizadores, das demonstrações financeiras, das entidades.

Como refere Monteiro e Pontes (2000) sempre houve divergências entre a contabilidade e a fiscalidade em todo o mundo, contudo, visto que cada país tem definidas as suas normas contabilísticas, já influenciadas pela fiscalidade do mesmo estado, ao adotar as normas do *International Accounting Standards Board* (IASB), a divergência entre a fiscalidade e a contabilidade, vai ser mais acentuada, pois a área de contabilidade tornar-se-á mais independente das normas fiscalidade desse mesmo estado.

De acordo com Ferreira (2001), as normas do IASB tem um grande peso na área da contabilidade, logo são estas as normas contabilísticas que estão em vigor e servem de base às normas nacionais de cada estado. Em termos da NCRF 25, que trata da contabilização dos impostos sobre os lucros das empresas, é uma norma fortemente influenciada pela *International Accounting Standards 12* (IAS 12).

Segundo Cunha (2001), o IASB aproxima-se mais dos países anglo-saxónicos, uma vez que adota o regime de acréscimo em contrapartida do regime de caixa. Esta medida foi importante em relação ao reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos, pois torna a imagem da entidade mais verdadeira e fiel.

Lourenço (1999), apesar de afirmar que é difícil separar as normas da contabilidade das normas fiscais, uma vez que existe grande ligação entre ambas as áreas, acredita que essas normas contabilísticas irão alterar-se cada vez mais, com o objetivo de se aproximar das normas dos países anglo-saxónicos. Os princípios conservadores da contabilidade, no

futuro irão ceder às pressões dos movimentos financeiros, a nível mundial, que apoiam as normas criadas com base na contabilidade dos países anglo-saxónicos.

Por fim e no que diz respeito a este capítulo podemos referir que a revisão da literatura apresentada reforça a divergência existente entre estas duas áreas tão distintas e a importância dos impostos diferidos a nível do estado e das entidades, mais propriamente na área das finanças e da contabilidade. No próximo capítulo será apresentado a metodologia que suporta este estudo.

3. Capítulo - Metodologia

No âmbito do processo de investigação do tema proposto foi utilizado a metodologia de componente teórica, nomeadamente a pesquisa documental, realizando uma revisão da literatura, apresentando e refletindo sobre inúmeras informações científicas referentes a este assunto, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade.

É utilizada a metodologia de componente teórica, com o objetivo de aprofundar o estudo dos impostos diferidos, uma vez que, de acordo com Bento (2012), a revisão da literatura é essencial no processo de investigação científica. Essa revisão permite, por um lado, definir o problema em análise, e por outro lado, obter uma ideia precisa sobre o estado atual da arte, das lacunas e da contribuição da investigação para o desenvolvimento do conhecimento.

Ao nível da pesquisa existem duas tipologias, uma é a pesquisa quantitativa, que segundo Freixo (2010) “assenta na observação de factos que são objetivos, de acontecimentos e de fenómenos que efetivamente existem, independentemente do investigador em questão”. A outra tipologia é a pesquisa qualitativa, que representa a presente investigação, uma vez que não é utilizado nenhum tipo de estudo caso ou instrumento estatístico próprio para analisar o problema em questão, utilizando apenas a análise de informação estatística e documental divulgadas por fontes oficiais. Neste estudo como tipologia de pesquisa é qualitativa, recorrendo a uma revisão da literatura, para a apresentação e debate da informação.

Silva e Grilo (2002), afirma que através da pesquisa documental é realizada a análise de documentos ou dados, sobre os quais ainda não houve nenhuma análise tão profunda, aumentando a informação bruta, o valor e o significado. A investigação realizada e apresentada ao longo deste trabalho, tem por base a pesquisa documental, sendo uma das principais características a análise de informação. Este tipo de pesquisa assenta em duas modalidades:

- análise de dados, na qual a informação ainda não sofreu nenhuma análise a tão profunda;
- análise de dados, na qual é realizada uma apresentação da informação através de dados já manipulados e tratados.

O estudo apresentado segue principalmente a pesquisa documental da segunda opção que foi referida anteriormente, porque irá focar-se, maioritariamente, na análise de informação já manipulada e tratada. De acordo com o Carmo e Ferreira (2008), o objetivo da análise da informação não é a manipulação da informação existente da área em estudo, mas sim uma análise sobre a realização da tributação do Rendimento de Pessoas Coletivas em Portugal, particularmente o motivo que conduziu à grande divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, e ainda sobre as consequências que essa divergência traz a nível contabilístico.

As ferramentas utilizadas, neste trabalho, para a recolha da informação foram essencialmente:

- livros e revistas especializadas;
- obras científicas;
- normas contabilísticas;
- legislação;
- sítios na Internet.

O enquadramento técnico da temática tem como objetivo explicar o impacto dos impostos diferidos nas entidades, para isso foram utilizadas as ferramentas acima mencionadas, de forma cuidada e coerente, a fim de reunir toda a informação relevante para o assunto em estudo.

As principais razões que conduziram à escolha do tema em estudo foram os seguintes:

- perceber e demonstrar como é percecionada a NCRF 25, uma vez que a nível profissional esta norma é extramente importante para o bom funcionamento da atividade contabilística;
- recolher a informação existente e defendida por vários autores e compactá-la;
- a necessidade de fazer uma investigação com o objetivo de dar resposta a algumas questões colocadas por investigadores da área de contabilidade;
- analisar a atualidade das normas contabilísticas e legislação fiscal, uma vez que a informação se encontra, num contexto global, em constante alteração, devido principalmente à crescente internacionalização das entidades e da globalização da economia.

A metodologia utilizada ao longo deste trabalho, foi a pesquisa documental e científica, de forma a clarificar o tratamento dos impostos diferidos na área da contabilidade e fiscal.

4. Capítulo – Enquadramento teórico

Neste capítulo será aprofundado, a nível teórico, o tema de contabilização de impostos diferidos no contexto das demonstrações financeiras.

4.1. Enquadramento Normativo – IAS 12 e NCRF 25

O IAS 12 entrou em vigor a 1 de janeiro de 1981 e tinha como objetivo a contabilização de Impostos sobre os lucros. Esta norma sofreu inúmeras alterações ao longo dos anos, sendo que a principal mudança se deu em 1996, altura em que a norma foi revista e passou a Impostos sobre o Rendimento e incidindo sobre os períodos contabilísticos com início em, ou após, 1 de janeiro de 1998.

Através do IAS 12 foi revisto o conceito de diferença temporária que começou a aplicar-se a todas as diferenças entre elementos do ativo, passivo e a respetiva base fiscal. De referir que a mesma norma é utilizada para apurar as diferenças temporárias entre a base contabilística e a respetiva base fiscal, baseando-se no balanço das empresas.

Por exemplo, no que diz respeito ao *goodwill* a norma, por um lado, exige que uma entidade reconheça os resultados do passivo e do ativo por impostos diferidos, com um efeito correspondente na determinação do *goodwill* positivo ou negativo. Por outro lado, o IAS 12 não aceita o reconhecimento de passivos por impostos diferidos provenientes do próprio *goodwill* e também de ativos por impostos diferidos provenientes do *goodwill* negativo, que seja tratado como proveito diferido.

Quanto aos ativos corpóreos, a norma exige que se faça o reconhecimento do passivo por imposto diferido.

De referir que a partir da IAS 12 nasce a NCRF 25, com a denominação Norma Contabilística de Relato Financeiro - Impostos sobre o Rendimento, que embora tenha a mesma base do que a norma mãe (IAS 12) tem algumas diferenças, sendo de mencionar que a mesma surgiu para harmonizar os resultados contabilísticos e fiscais.

O principal objetivo desta norma é de prescrever o tratamento contabilístico a realizar em relação aos impostos sobre o rendimento, concretamente no que respeita à recuperação futura da quantia escriturada de ativos e passivos reconhecidos no balanço.

Na NCRF 25 está implementada o método da dívida, e as entidades que dotam a NCRF 25 evidenciam tanto o imposto corrente como o imposto diferido.

O imposto corrente é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento referente ao lucro tributável (perda), correspondente a um determinado período.

O imposto diferido, de acordo com parágrafo 10 da NCRF 25 e segundo Cunha e Rodrigues (2014, p. 161) “o reconhecimento de impostos diferidos reside na probabilidade de a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada fazer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais”. Segundo o parágrafo 1 da NCRF 25 trata do “reconhecimento dos ativos por impostos diferidos provenientes de prejuízos fiscais não usados, ou de créditos fiscais não usados, e da apresentação de impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras.”

No âmbito da norma, e conforme o parágrafo 2 da NCRF 25, deve ser aplicada a contabilização de impostos sobre o rendimento, mais propriamente “os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis, bem como outros impostos tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata”. A norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios das entidades públicas ou de créditos fiscais ao investimento, no entanto, ela trata do reconhecimento de ativos por impostos diferidos, provenientes de perdas fiscais ou de créditos fiscais, ambos não usados.

As entidades que adotarem as medidas da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para pequenas Entidades (NCRF-PE) têm duas opções, se optarem pelo método do imposto a pagar têm que divulgar apenas o imposto corrente, mas se na sua divulgação escolherem o modelo de revalorização na mensuração dos ativos fixos tangíveis têm de adotar a NCRF 25, e conseqüentemente divulgar também os impostos diferidos.

Por fim, as pequenas entidades que adotam a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME) não têm a opção de escolher o método do imposto a pagar, mais concretamente divulgar só o imposto corrente.

No quadro seguinte é apresentada a forma da contabilização do imposto sobre o rendimento, em Portugal, e a obrigação da divulgação do imposto consoante das normas aplicadas.

Tabela 2 - Contabilização do imposto sobre o rendimento em Portugal

Contabilização do imposto sobre o rendimento em Portugal	
IAS 12	<ul style="list-style-type: none">• Imposto corrente• Imposto diferido
NCRF 25	<ul style="list-style-type: none">• Imposto corrente• Imposto diferido
NCRF-PE	<ul style="list-style-type: none">• Imposto corrente• Imposto diferido se a entidade optar por utilizar em relação aos ativos fixos tangíveis o método de revalorização
NC-ME	<ul style="list-style-type: none">• Imposto corrente

Fonte – Adaptado de Ana Vieira – “A Manipulação dos Resultados através dos Impostos Diferidos – Estudo para as Empresas Portuguesas com Valores Cotados” (2017)

4.2. A situação internacional a nível contabilístico e fiscal

A nível mundial existe diferenças entre a dependência da contabilidade e fiscalidade entre diferentes países, pois a contabilidade de cada nação é influenciada pela política, economia e religião.

Atualmente devido a globalização da economia a nível mundial, as entidades empresariais sentem-se desconfortáveis, pois por um lado, a tecnologia de informação consegue disponibilizar a informação em tempo real aos seus utentes mas por outro lado, os mesmos devido aos sistemas contabilísticos próprios de cada país não conseguem comparar a informação porque os resultados não são comparáveis internacionalmente.

De seguida são apresentas a título de exemplo a relação entre a contabilidade e a fiscalidade de alguns países a nível mundial, quer países desenvolvidos, quer países do terceiro mundo.

Alemanha

Este país no presente continua a adotar as regras fiscais na contabilidade, apesar das demonstrações financeiras serem realizadas tendo como base o Código Comercial. Mas devido a forte tradição, a fiscalidade ainda continua a ter um peso excessivo nos normativos contabilísticos.

Conforme refere Lawrence (1997, p. 23), para compreender os resultados das demonstrações financeiras é necessário primeiro conhecer as regras fiscais do país.

De seguida é exposto alguns exemplos de como a fiscalidade influencia a contabilidade e consequentemente as demonstrações financeiras na Alemanha:

- a fiscalidade na Alemanha não permite que os ativos sejam registrados ao valor inferior ao custo histórico ou de mercado;
- os princípios fiscais na Alemanha não permitem que os passivos sejam registrados por um valor superior ao da obrigação.

Por um lado, para a contabilidade interessa evidenciar a imagem verdadeira da situação económica da entidade empresarial. Por outro lado, a fiscalidade interessa somente os ativos e passivos que estão evidenciados nas contas.

Neste país a contabilidade está assente no princípio da prudência e regras fiscais existentes. Por isso, é proibido tudo o que não é especificamente permitido não havendo regras definidas para o reconhecimento dos impostos definidos.

Segundo Ordelheide e KPMG (2001) neste país existem três tipos de diferenças:

1. Temporárias, onde os impostos diferidos são reconhecidos, pois, mesmo que em períodos diferentes os mesmos fazem parte dos resultados. Através das diferenças temporárias são reconhecidas as situações ocultas originando os impostos a pagar ou a recuperar;
2. Quase temporárias, uma vez que não reconhece os impostos diferidos, dado que são indefinidos os momentos e que entra na base de cálculo do resultado tributável;
3. Permanentes, pois não reconhece os impostos diferidos.

Dinamarca

Este país, ao contrário da Alemanha, criou uma separação na relação entre a contabilidade e a fiscalidade, originando resultados contabilísticos diferentes dos resultados fiscais das entidades empresariais.

De acordo com Lawrence (1997), a contabilidade trata das diferenças temporárias que surgem, originando assim o reconhecimento dos impostos diferidos. O método do diferimento assenta na demonstração de resultados e o método do passivo que assenta no balanço.

Ao contrário da Alemanha, na Dinamarca são reconhecidos todos os tipos de diferenças temporárias.

Itália

A Itália ao contrário dos países que seguem o modelo anglo-saxónico, segue as regras fiscais, sendo que também a matéria dos impostos diferidos não é tratada nas entidades empresárias deste país.

Em suma e segundo Lawrence (1997), no que diz respeito a Itália e uma vez que não existe divergência entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal, os impostos diferidos não são utilizados.

De seguida é apresentado alguns exemplos que demonstram a dependência da fiscalidade na contabilidade na Itália:

- geralmente são proibidas as reavaliações;
- quando as reavaliações são aceites, as depreciações resultantes são aceites para efeitos fiscais;
- segundo as leis fiscais, as depreciações são calculadas com base no custo de aquisição.

Holanda

De acordo com Lawrence (1997), a Holanda é um país onde a contabilidade tem completa autonomia face à fiscalidade, inspirando-se nos modelos anglo-saxónicos. Devido a total autonomia da contabilidade resultou um elevado desenvolvimento de numerosas entidades empresariais que se financiavam através do mercado de capitais. As normas contabilistas impõem restrições à existência de alternativas contabilísticas.

Argentina

Segundo Ordelheide e KPMG (2001) na Argentina é permitida a contabilização dos efeitos fiscais das diferenças temporárias, mais propriamente, valores que entram para ambos os resultados mas em períodos diferentes. A área da contabilidade adota e utiliza o modelo de passivo para o reconhecimento dos mesmos. Apesar de existir diferença entre o reconhecimento e mensuração das regras fiscais e da contabilidade, que consequentemente origina diferenças permanentes e diferenças temporárias aceites, as empresas localizadas nesse país não adotam a contabilização dos impostos diferidos.

Hungria

Neste país a contabilidade é muito afetada pelas regras fiscais e o normativo contabilístico seguido pela Hungria (*Hungarian Accounting Standards*) não é compatível com o IAS 12, obrigando assim a contabilizar o montante do imposto a pagar no próprio exercício, seguindo desta forma o método do imposto a pagar.

Suécia

Este país acompanha o modelo continental, por outras palavras, existe uma grande aproximação entre a contabilidade e a fiscalidade. Devido a essa grande aproximação, não são reconhecidos os impostos diferidos, uma vez que não existem diferenças temporárias entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

África do Sul

O normativo referente à contabilização dos impostos diferidos segue o IAS 12, contudo não se justifica o reconhecimento de impostos diferidos, uma vez que, não se verifica diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal.

Existe a possibilidade em algumas situações do reconhecimento de ativos por impostos diferidos através das provisões contabilizadas, contudo normalmente não são reconhecidas.

Neste país é habitual contabilizar o imposto como um custo através da utilização do método do imposto a pagar.

Japão

A prática contabilística no Japão é muito influenciada pelas regras fiscais desse país principalmente pela cultura existente que assenta na interdependência e no conservadorismo.

Conforme refere Lawrence (1997) sempre que existe alterações nas regras e leis fiscais, também se procede a alterações na prática contabilística. Visto que existe uma forte influência do sistema fiscal sobre a área da contabilidade.

No Japão não é realizado o registo das diferenças temporárias, pois quando uma entidade empresarial encontra divergências entre as regras fiscais e contabilísticas, esta segue sistematicamente os procedimentos resultantes das regras fiscais.

Devido a forte influência das regras fiscais no Japão, Lawrence (1997, p. 139) afirma que “as demonstrações financeiras não são úteis para a tomada da decisão, pois existe uma excessiva influência do sistema fiscal”.

Austrália

Este país devido a forte influência dos países anglo-saxónios, também se depara com a problemática do reconhecimento dos efeitos fiscais no mesmo período contabilístico em que as operações são realizadas e desde 1946 até à presente data, são numerosas alterações dos normativos contabilísticos com o objetivo de facilitar o reconhecimento dos impostos diferidos. A última alteração deu-se em 2003 onde adotou-se o método de responsabilidade baseado no balanço.

França

Segundo Lawrence (1997, p.34) “as elaborações das demonstrações financeiras têm por base o *Plan Comptable Général*, (PCG), onde são criadas ligações entre o sistema fiscal e a contabilidade”.

Em França a contabilidade segue as regras fiscais, conseqüentemente não existe diferenças temporárias e nem a necessidade do reconhecimento dos impostos diferidos a nível de contas individuais.

Contudo, é de referir que as empresas cotadas na bolsa de valores não cumprem o referido, pois ficam abrangidas pelas normas internacionais onde são obrigadas a reconhecerem os impostos diferidos.

4.3. Regras Contabilísticas vs Regras Fiscais

A relação entre o resultado contabilístico obtido através da NCRF 25 e o resultado fiscal é discutível, uma vez que estas duas áreas seguem objetivos distintos de onde resultam divergências, contudo elas estão interligadas, não se podem desligar uma da outra por terem aspetos divergente, dado que existem muitas situações em comum.

Por um lado, a contabilidade é uma ferramenta utilizada pelas entidades que tem como objetivo revelar informações de natureza financeira e económica, para todos os tipos de usuários com o fim de ajudar na tomada de decisão. Na informação gerida pela contabilidade predomina o princípio de prudência, sendo considerada como uma imagem verdadeira e apropriada da situação da entidade.

Por outro lado, os normativos fiscais têm como principal objetivo a recolha de receita por parte do estado, para garantir o normal funcionamento do mesmo. Segundo Kieso e Weygandt (1992), o resultado tributável é calculado de acordo com as regras fiscais aplicáveis no país, enquanto o resultado contabilístico é calculado antes do imposto e apresentado com base nos princípios contabilísticos aceites.

As diferenças entre o resultado contabilístico e fiscal, conforme Ródenas (2000) são justificadas pelas seguintes razões:

- devido à transparência fiscal a título de exemplo podemos mencionar o imposto sobre o lucro como um custo;
- a imputação temporal de proveitos e custos são qualificados e valorizados através de diferentes parâmetros;
- devido à política económica que desincentiva certas operações, como donativos ou multas, através da não dedução desses e de outros custos, com o objetivo de estimular certas condutas, a título de exemplo podemos referir os gastos relativo ao mecenato.

Os princípios da contabilidade e da fiscalidade de cada país tornam cada nação única, exemplo disso é a relação existente entre os países anglo-saxónicos e os países continentais.

Nos países continentais, aplica-se o modelo continental, liderado pela Alemanha, no qual predominam as relações estreitas entre a fiscalidade e a contabilidade, e esta não tem uma grande influência no processo de normalização fiscal.

Por outro lado, no modelo anglo-saxónico, de origem britânica e atualmente liderado pelos Estados Unidos, encontramos uma reduzida relação entre estas duas áreas. Ao contrário do que acontece nos países continentais, a contabilidade tem uma forte influência no processo de regularização.

Em Portugal, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é realizada através do modelo de dependência parcial. Neste modelo o resultado líquido contabilístico é a base geral e o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável, a esse resultado contabilístico são adicionadas outras variações patrimoniais, positivas ou negativas, e à posteriori são efetuadas correções contabilísticas com os termos dos normativos fiscais em vigor.

4.4. Base tributável dos elementos do ativo e do passivo

A base tributável, de um ativo ou de um passivo, é a quantia atribuída para finalidades fiscais a esse ativo ou passivo.

De acordo com o parágrafo 7 da NCRF 25, em termos do ativo, a base tributável é o valor que será dedutível para finalidades fiscais. Se os benefícios económicos não forem tributáveis, o valor fiscal vai coincidir com o valor contabilístico do elemento do ativo.

Alguns exemplos quanto à base tributável do ativo são referidos na obra de Cunha e Rodrigues (2014), indicando a problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos, a sua permanência e aceitação.

A base fiscal de um elemento do passivo, segundo o parágrafo 8 da NCRF 25, sendo a quantia escriturada subtraída de todos os valores dedutíveis para finalidades fiscais, que respeitam a esse passivo nos períodos futuros. No caso de rendimentos recebidos por adiantamento, a base fiscal do elemento do passivo é a quantia escriturada subtraída de todos os rendimentos que não são tributáveis em períodos futuros.

Exemplos de base tributável de um passivo e ativo, inspirados na obra “A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos – Sua permanência e aceitação”, de Cunha & Rodrigues (2014)

Exemplo 1: Um financiamento foi registado por 50.000,00 euros. A base tributável será o mesmo valor, pois o reembolso do empréstimo não tem quaisquer consequências fiscais.

Exemplo 2: Existem 50.000,00 euros referentes a rendimentos a reconhecer, que dizem respeito a juros, relativamente à diferença entre o valor nominal e o justo

valor de vendas no período. Como a tributação incide sobre o valor nominal das vendas, a base tributável é zero.

Exemplo 3: Os rendimentos a reconhecer de uma entidade são no valor de 75.000,00 euros.

- a. Se a tributação desse montante for realizada em regime de acréscimo, a base tributável é de 75.000,00 euros.
- b. Se a tributação desse elemento do passivo for efetuada no período do débito, a base tributável é zero.

4.5. Diferenças Permanentes e Diferenças Temporárias

Em conformidade com o parágrafo 1 da NCRF 25 “está inerente no reconhecimento de um ativo ou passivo que a entidade que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores/menores do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais, esta norma exige que uma entidade reconheça um passivo por impostos diferidos/ativo por impostos diferidos, com algumas exceções.”

Diferenças Permanentes

As diferenças permanentes são de caráter definitivo e irreversível, resultam de divergências incompatíveis entre a contabilidade e a fiscalidade e descrevem-se como diferenças existentes entre o resultado contabilístico e fiscal de um período corrente, não sendo possível a sua imputação a períodos futuros para os seguintes. Estas diferenças afetam o resultado fiscal ou o resultado contabilístico, mas nunca os dois resultados em simultâneo.

Para o aumento do valor do imposto corrente, as diferenças permanentes contribuem com os gastos não aceites fiscalmente, mas reconhecidos contabilisticamente e também através dos rendimentos considerados fiscalmente, mas não reconhecidos pela contabilidade.

Em termos de redução do valor do imposto corrente, as diferenças permanentes contribuem, por um lado, através dos gastos dedutíveis fiscalmente, mas não reconhecidos pela contabilidade, e por outro lado, pelos rendimentos reconhecidos contabilisticamente, mas não fiscalmente.

Como rendimentos / gastos que estão na origem de diferenças permanentes podemos apresentar os seguintes exemplos:

- mais-valia fiscal;
- multas;
- dividendo entre empresas de um grupo;
- gastos relativos a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
- despesas confidenciais ou ilícitas ou não documentadas;
- encargos com combustíveis, quando o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo;
- regime fiscal de depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas;
- majoração de despesas.

Diferenças Temporárias

Tanto a IAS 12 como a NCRF 25 abordam o tema das diferenças temporárias, podendo concluir que sempre que existe diferença entre a base dos ativos e dos passivos e a respetiva base fiscal, estamos perante uma diferença temporária. Essa diferença pode ser tributável ou deduzida, e conseqüentemente cria ativos ou passivos por impostos diferidos, que por sua vez, devem ser reconhecidos da mesma forma no balanço, como os restantes ativos e passivos.

Silva (2010, p. 335) refere que “é assim ao nível das diferenças temporárias que o problema se coloca, já que a existência destas diferenças tem influência em impostos futuros”.

A natureza das diferenças entre a base contabilística, de ativos e passivos, e a respetiva base fiscal é o principal fator para o reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos.

Na tabela seguinte é apresentada uma síntese das diferenças dedutíveis e tributáveis e, consequentemente, do resultado que essas diferenças originam.

Tabela 3 - Diferenças dedutíveis e tributáveis

Diferenças dedutíveis e tributáveis		
Diferenças Temporárias Dedutíveis	Base Contabilística Ativo < Base Fiscal Ativo	O resultado é dedutível na determinação do lucro tributável de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou passivo é recuperada ou liquidada.
	<u>OU</u>	
Diferenças Temporárias Tributáveis	Base Contabilística Passivo > Base Fiscal Passivo	O resultado é tributável na determinação do lucro tributável de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou passivo é recuperada ou liquidada.
	<u>OU</u>	
Diferenças Temporárias Tributáveis	Base Contabilística Ativo > Base Fiscal Ativo	O resultado é tributável na determinação do lucro tributável de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou passivo é recuperada ou liquidada.
	Base Contabilística Passivo < Base Fiscal Passivo	

Fonte – Adaptado de Pereira (2013)

Diferenças Temporárias Tributáveis

As diferenças temporárias tributáveis originam passivos por impostos diferidos, logo se o balanço tem os seus elementos do ativo positivos e os valores do passivo negativos, podemos afirmar que sempre que a diferença entre a base contabilística dos ativos ou passivos e a respetiva base fiscal for positiva vamos encontrar uma diferença temporária tributável, e tal como foi afirmado, é registado um passivo por imposto diferido.

Pais (2000), identifica várias diferenças temporárias tributáveis:

- rendimentos tributados depois de terem sido reconhecidos contabilisticamente;
- os gastos que são dedutíveis antes de serem reconhecidos na contabilidade;

- ativos escriturados pelo justo valor ou revalorizados e a quantia ajustada superior à original, e nenhum ajustamento equivalente é efetuado para efeitos tributários;
- a parte ou o todo do custo de um ativo não é dedutível para efeitos fiscais;
- o gasto de uma concentração empresarial que seja uma aquisição é imputado aos justos valores dos ativos e passivos identificáveis e a quantia escriturada de um ativo identificável seja aumentada para o seu justo valor, não existindo, no entanto, nenhum ajustamento para efeitos fiscais (a quantia do detentor anterior à data da transação permanece como a base tributável do ativo).

De seguida, serão apresentados alguns exemplos de diferenças temporárias tributáveis, que originam passivos por impostos diferidos (diferença positiva):

1. Passivo que tem uma base contabilística inferior à base fiscal

Tabela 4 - Passivo - Base contabilística inferior à base fiscal

Base contabilística	70,00	(70,00) - (90,00) = -20,00
Base fiscal	90,00	

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

2. Ativo que tem uma base contabilística superior à base fiscal

Tabela 5 - Ativo - Base contabilística superior à base fiscal

Base contabilística	150,00	150,00 – 60,00= +90,00
Base fiscal	60,00	

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

Diferenças Temporárias Dedutíveis

As diferenças temporárias dedutíveis originam ativos por imposto diferido, pois sempre que a diferença entre a base contabilística e a sua respetiva base fiscal for negativa

estamos perante uma diferença temporária dedutível, e deve ser reconhecido um ativo por imposto diferido.

Pais (2000), enumera várias diferenças temporárias dedutíveis:

- os rendimentos tributados antes de terem sido reconhecidos na contabilidade;
- os gastos que são dedutíveis depois de serem reconhecidos na contabilidade;
- aumento da base tributável de um ativo que se encontra indexado à inflação, para finalidades tributárias;
- ativos escriturados pelo justo valor ou revalorizados e a quantia ajustada é inferior à original, e nenhum ajustamento equivalente é efetuado para efeitos tributários;
- o gasto de uma concentração que seja uma aquisição é imputado aos justos valores dos ativos e passivos identificáveis, constando da operação um ativo reconhecido por um justo valor, inferior à quantia do detentor anterior à data da transação, não existindo, no entanto, nenhum ajustamento para efeitos fiscais (a quantia do detentor anterior à data da transação permanente como a base tributável do ativo).

Nas tabelas que se seguem evidencia-se vários exemplos, onde é possível observar as diferenças temporárias dedutíveis que originam ativos por impostos diferidos:

3. Passivo que tem uma base contabilística superior à base fiscal

Tabela 6 - Passivo - Base contabilística superior à base fiscal

Base contabilística	90,00	90,00 - 70,00=
Base fiscal	70,00	+20,00

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

4. Ativo que tem uma base contabilística inferior à base fiscal

Tabela 7 - Ativo - Base contabilística inferior à base fiscal

Base contabilística	60,00	60,00 - 150,00=
Base fiscal	150,00	-90,00

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

4.6. Métodos de Contabilização do Imposto

Inicialmente o Estado, através da distribuição do imposto, recebia uma percentagem dos lucros das empresas, como se fizesse parte das entidades. Esse pagamento efetuado por parte das empresas era direto ou indireto, geralmente realizado através de uma provisão, a um débito na conta de resultados.

Atualmente, o imposto entregue ao Estado é considerado pelas entidades como um custo para a empresa, e por isso, esse montante é levado para custos nas demonstrações dos resultados de determinado período, em contrapartida da conta do passivo no balanço.

De acordo com Poterba (2011), existem dois métodos de contabilização do imposto, nomeadamente o método do imposto a pagar e o método dos efeitos tributários das operações (método dos impostos diferidos). No método do imposto a pagar as empresas apenas reconhecem o imposto devido nesse período. Por outro lado, no método dos impostos diferidos, as empresas deverão reconhecer, para além do imposto estimado para o período, o imposto estimado para os períodos futuros.

Método do Imposto a Pagar

O método em questão tem o nome de impostos a pagar, uma vez que os gastos do imposto sobre os lucros apresentam os mesmos valores que o imposto corrente, e reconhecem os gastos dos impostos sobre os lucros numa base de regime de caixa, bem como as diferenças temporárias provenientes dos efeitos tributários não afetam os ativos e passivos da entidade.

Através deste método, o imposto a entregar ou a receber do Estado é referente aos resultados das demonstrações financeiras do período. Mais tarde, este método foi considerado incorreto, uma vez que o cálculo do imposto não recai sobre a totalidade das operações realizadas no período e são incluídas nas demonstrações financeiras, pois as operações por ordem fiscal vigente eram incluídas em resultados tributários de diferentes períodos.

O método em questão, apesar de há muito ter sido abandonado pelos países mais influentes a nível económico, como os Estados Unidos ou o Reino Unido, em Portugal o

método do imposto a pagar foi seguido durante a vigência do Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Método dos efeitos tributários das operações (método dos impostos diferidos)

Neste método, segundo Pais (2000, p. 41), “considera-se que os impostos sobre os lucros são custos incorridos pela empresa, no sentido de obter lucros, sendo contabilizados nos mesmos períodos em que também o são as transações e eventos com que se relacionam”.

Ao contrário do método apresentado anteriormente, este método trata o imposto calculado sobre o resultado contabilístico, independentemente, do período em que as operações contabilísticas se tornam tributáveis.

Através deste método, por um lado, os passivos esperam-se que sejam liquidados através de pagamentos de impostos futuros, eles criam-se devido a adiamento de pagamento de impostos referentes a atividades realizadas no período presente, e são também vistos como obrigações presentes. Em contrapartida, uma vez que os custos do período não são dedutíveis, os ativos são considerados benefícios resultantes de pagamentos adiantados de impostos.

Este método foi adotado pelos países onde as empresas em matéria de informação financeira são mais evoluídas.

Através deste método foram utilizados dois modelos contabilísticos: método de deferimento e método de responsabilidade como a seguir se identificam:

- Método de deferimento

Este método é defendido, principalmente, pelos autores que consideram que o mais importante na demonstração financeira é a demonstração de resultados. É neste procedimento, que os efeitos tributários das operações que não entravam no resultado tributável do período eram alcançados, através da comparação da demonstração dos resultados com a declaração fiscal utilizada no apuramento do resultado tributável. É através deste método que se origina o imposto diferido, pois as operações pertencentes ao resultado tributável de período diferente são sujeitas à taxa de imposto do período.

Por outro lado, a carga fiscal do período é referente ao imposto corrente, que decorre do resultado tributável do período aumentado do efeito tributário das operações, a incluir em período de tributação diferente.

De acordo com Cunha & Rodrigues (2014, p. 109) “o método de deferimento, com o passar do tempo, começou a ser alvo de muitas críticas, pois tornou-se muito complexo, as leis fiscais começaram a criar diferenças entre o resultado tributável e o resultado contabilístico.”

Exemplo de um passivo por imposto diferido:

Existe um pagamento antecipado referente a uma renda de um ano seguinte (N+1), mais propriamente de um escritório utilizado por uma entidade:

- resultado contabilístico – 5000,00 euros;
- renda antecipada – 150,00 euros;
- taxa de Imposto - 25%.

Tabela 8 - Passivo por imposto diferido através do Método de deferimento

	Resultado contabilístico	Renda	Taxa de imposto	Total
Com renda antecipada	5000,00	150,00	25%	1212,50 ((5000,00 - 150,00) X 25%)

	Resultado contabilístico	Taxa de imposto	Total
Sem renda antecipada	5000,00	25%	1 250,00 (5000,00 X 25%)

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

No exemplo supra identificado é perceptível que o imposto diferido é de 37,50 euros (1250,00 euros - 1212.50 euros), concretamente, a entidade paga menos 37,50 euros de

imposto no ano corrente e no ano seguinte, em que a renda é reconhecida da Demonstração de Resultados, assim a entidade irá pagar sobre a mesma renda o aumento de 37,50 euros.

Esse pagamento é dedutível para efeitos de tributação, no período de pagamento, mas na demonstração de resultados é considerado só no ano em que diz respeito essa renda. Em suma, a tributação da renda é realizada através do regime de caixa, enquanto a contabilidade utiliza o regime do acréscimo.

Este exemplo, através do método do diferimento, cria um benefício fiscal que deve ser diferido, uma vez que existe o direito à dedução no resultado tributável do pagamento da renda, no período anterior ao do reconhecimento como custo na demonstração dos resultados.

Com este procedimento, ao utilizar o cálculo sobre o resultado contabilístico antes do imposto, a entidade paga menos imposto no ano corrente do que supostamente tinha de pagar, e conseqüentemente paga mais imposto nos períodos seguintes.

Este método, como foi mencionado anteriormente, não satisfaz as necessidades das entidades e tal como refere Keys (1995), este procedimento não satisfaz a definição do passivo, uma vez que a realização de benefícios fiscais no ano corrente que foi diferido para o ano seguinte, do qual se reconhece o custo de acordo com o regime de acréscimo e é mais apropriado denominá-lo como crédito diferido.

Como o método do diferimento ao longo do tempo tornou-se, cada vez mais, complexo devido à evolução das normas fiscais, criou-se o método de responsabilidade, para salvaguardar e facilitar os procedimentos das entidades.

- Método de responsabilidade

Como refere Cunha e Rodrigues (2014, p. 108) “o montante do efeito tributário a levar à conta de resultados, no período, é dado pela diferença entre o montante do efeito tributário diferido no início e o respetivo montante o fim do período, sendo acrescido ao imposto corrente, conseguinte do resultado tributável no período, para se obter a carga fiscal do período a reportar nas Demonstrações Financeiras”.

O presente método é considerado mais acessível, porque reduz a complexidade do modelo de contabilização dos impostos e vai mais ao encontro com a estrutura conceptual (EC) da contabilidade, em comparação com o método apresentado anteriormente, satisfaz os critérios de reconhecimento do elemento do ativo e do passivo. Este método é defendido por autores que acreditam que o balanço é o mapa mais importante da informação financeira de uma entidade, sobretudo porque os saldos deste mapa são atualizados em caso de alteração das taxas do imposto.

De seguida, vai ser analisado o mesmo exemplo apresentado no método de diferimento (pagamento de uma renda antecipada), por forma a compará-los:

De acordo com o método de responsabilidade baseado no balanço, o pagamento de uma renda do imóvel é reconhecido como um ativo. A renda é de 150,00 euros, logo no balanço do período corrente há um ativo de 150,00 euros em que a base fiscal é nula.

Tabela 9 - Passivo por imposto diferido através do Método de Responsabilidade

Renda	Base fiscal	Diferença temporária tributável	Taxa IRC	Passivo a reconhecer
150,00	0	150,00 - 0 = 150,00	25%	150,00 X 25% = 37,50

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

Como é possível observar na tabela supra, existe uma diferença temporária tributável de 150,00 euros, e conseqüentemente um passivo a reconhecer no balanço de 37,50 euros. Neste exemplo, deve ser reconhecido um passivo por imposto diferido para um aumento de imposto no futuro devido ao pagamento de um ativo, concretamente de uma renda antecipada.

4.7. Reconhecimento inicial de passivos e ativos

Segundo o parágrafo 24 da NCRF 25, as diferenças temporárias podem surgir no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo, pois como foi mencionado anteriormente, pode haver valores de ativos ou passivos que não são dedutíveis para fins de tributação. A forma como se reconhece, inicialmente, um ativo leva-nos a aplicar vários métodos para a contabilização:

- no que diz respeito ao *goodwill* a quantia é afetada pelo reconhecimento de ativos e passivos realizados através de uma concentração de atividades;
- as transações que afetam o lucro contabilístico ou o lucro tributável, perante a NCRF 25, têm que reconhecer os ativos e passivos por imposto diferidos e também o resultado dos gastos ou rendimentos por imposto diferido, que se obtém na demonstração de resultados da entidade;
- esta norma não permite o reconhecimento inicial de ativos e passivos por impostos diferidos, provenientes do reconhecimento inicial de elementos do ativo ou passivo, pois exclui a concentração de atividades empresariais e a alteração do lucro contabilístico ou do lucro tributável, as entidades reconheceriam passivos ou ativos diferidos resultantes, e assim ajustariam a quantia escriturada do ativo ou passivo pela mesma quantia, o que por sua vez tornariam as transações financeiras menos transparentes.

Os impostos diferidos, segundo as Notas de Enquadramento do SNC, devem ser reportados nas seguintes contas:

- 2741 – Ativos por impostos diferidos, nesta conta são registados os ativos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias dedutíveis.
- 2742 – Passivos por impostos diferidos, são aqui registados os passivos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis.
- 8122 – Imposto diferido, considera-se nesta conta a quantia estimada para o imposto que incidirá sobre os resultados corrigidos para efeitos fiscais, por contrapartida da conta 241 – Estado e outros entes públicos – Imposto sobre o rendimento.

Um exemplo adaptado da obra “A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos – Sua Pertinência e aceitação”, de Cunha & Rodrigues (2014):

Ao se fazer um reinvestimento de mais-valias fiscais no valor de 850,00 euros, que beneficiam de tributação diferida onde o ativo é de 2400,00 euros e que tem uma base tributável de 1550,00 euros (2400,00 euros - 850,00 euros), inferior ao valor contabilístico (850,00 euros). Neste exemplo, é visível o surgimento de um passivo por imposto diferido que não é permitido conforme a alínea c), do parágrafo 24 da NCRF 25.

Passivos por impostos diferidos

Segundo o parágrafo 15 da NCRF 25 (Diferenças temporárias tributáveis), deve ser reconhecido, para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto aquelas que resultem de:

- “reconhecimento inicial do *goodwill*,” Conforme paragrafo 15 da NCRF 25
- “reconhecimento inicial de um ativo ou de um passivo de uma transação que:
 - não seja uma concentração de atividades empresariais;
 - não afete, no período da transação, nem o lucro contabilístico, nem o lucro tributável (perda fiscal)”. Conforme paragrafo 15 da NCRF 25

Conforme o parágrafo 19 da NCRF 25, quando existe uma aquisição numa concentração empresarial, o custo de aquisição é imputado dos ativos e dos passivos assumidos pelos seus justos valores, no momento da aquisição. Quando as bases fiscais de ativos e passivos adquiridos não são afetadas pela concentração de atividades empresariais ou são afetadas de forma diferente, criam-se diferenças temporárias, uma vez que são estes os elementos que se encontram evidenciados à data da concentração. Por consequência, deve-se reconhecer um passivo por imposto diferido, que consequentemente irá afetar o montante do *goodwill*.

Exemplo adaptado da obra “A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos – Sua Pertinência e aceitação”, de Cunha & Rodrigues (2014):

A empresa *Alfa* adquiriu 100% das ações da empresa *Beta* pelo montante de 2000,00 euros e com uma taxa de imposto de 25%.

Na tabela seguinte por um lado, podemos observar como a empresa *Alfa* identificou os passivos e o justo valor dos ativos, e por outro lado, a base tributável referente à empresa *Beta*.

Tabela 10 - Passivos e o justo valor dos ativos

	Custo de aquisição	Base tributável	Diferença temporária
Ativos fixos tangíveis	850,00	400,00	450,00
Créditos a receber	860,00	900,00	(40,00)
Existências	750,00	500,00	250,00
Dívidas a pagar	(500,00)	(500,00)	-
Justo valor dos ativos e passivos, excluindo impostos diferidos	1960,00	1300,00	660,00

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

Na seguinte tabela é apresentado o cálculo do justo valor de ativos e passivos adquiridos, através do montante demonstrado no balanço consolidado da entidade *Alfa* e do financiamento realizado pela mesma na entidade *Beta*.

Tabela 11 - Justo valor de ativos e passivos

Justo valor de ativos e passivos adquiridos, excluindo imposto diferido	1960,00
Passivo por impostos diferidos (25% (IRC) X 660,00)	(165,00)
Justo valor dos ativos e passivos identificáveis adquiridos	1795,00

Goodwill	205,00
Quantia do investimento	2000,00

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

Ativos por impostos diferidos

De acordo com o parágrafo 25 da NCRF: “um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o ativo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:

- a) Não seja uma concentração de atividades empresariais;
- b) No momento da transação, não afete o lucro contabilístico nem o lucro tributável (prejuízo fiscal)”.

Em termos de *goodwill* negativo, a norma não permite que os ativos por impostos diferidos resultem dos mesmos, uma vez que o *goodwill* é considerado benefício do período.

Exemplo adaptado da obra “A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos – Sua Pertinência e aceitação”, de Cunha & Rodrigues (2014):

A empresa *Alfa* pagou 1500,00 euros pelas ações da empresa *Beta* e o justo valor dos ativos e passivos adquiridos identificáveis são de 3000,00 euros. Nesta transação criou-se um *goodwill* negativo no montante de 1500,00 euros, o qual é reconhecido pela empresa *Alfa* como ganhos do período.

4.8. Reconhecimento e mensuração à luz da NIC 12 e NCRF 25

Conforme parágrafo 46 da IAS 12, os passivos e os ativos provenientes do imposto corrente ou de períodos anteriores devem ser mensurados pela quantia a pagar ou a recuperar, utilizando as taxas fiscais vigentes à data da conclusão do balanço.

Os ativos e os passivos, ambos por imposto diferido, devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se esperam que estejam em vigor no momento da liquidação do passivo ou da realização do ativo, apoiando-se nas taxas implementadas ou anunciadas à data do balanço (parágrafo 47 da IAS 12). A mesma norma não permite que os ativos e passivos, por impostos diferidos, sejam mensurados pelo valor presente da quantia dedutível ou tributável do imposto, mais propriamente não permite que os impostos diferidos sejam descontados.

Em contrapartida a NCRF 25 expõem os seguintes parágrafos com o objetivo de descrever como a mensuração dos impostos diferidos tem de ser realizada.

É através destes parágrafos que a contabilidade evidencia as informações fidedignas e úteis para os seus usuários.

Figura 1 - Mensuração dos impostos diferidos

§ 43

- Os passivos e ativos, que dizem respeito aos impostos correntes do período e também de períodos anteriores, devem ser mensurados pela quantia a pagar (recuperar) ao Estado, utilizando as taxas fiscais vigentes à data da conclusão do balanço da entidade.

§ 44

- Os ativos e os passivos, por imposto diferido, devem ser mensurados através das taxas fiscais que se esperam estar em vigor quando os ativos sejam realizados ou os passivos liquidados, com base nas taxas fiscais que estejam em vigor à data da criação do balanço.

§ 45

- A mensuração dos impostos diferidos deve refletir com a consequência fiscal, que resulta de como a entidade pretende, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos ativos e dos passivos.

§ 46

- Nos casos em que a base fiscal, do ativo ou do passivo, é afetada pela forma como a entidade recupera ou liquida a quantia escriturada, a norma menciona que as entidades tem de mensurar os impostos diferidos, utilizando a “base fiscal que seja consistente com a forma esperada de recuperação ou liquidação”.

§ 47

- Os ativos por imposto diferido ou os passivos por imposto diferido não devem ser descontados.

§ 48

- A base descontada exige uma calanderização permenorizada da reversão de cada diferença temporaria, sendo muitas vezes complexa e impraticável. Devido a isso, a norma nem permite e nem exige a base descontada uma vez que tornara mais difícil a comparação dos resultados.

§ 49

- As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um ativo ou um passivo.

§50

- À data do balanço a quantia escriturada do ativo por imposto diferido deve de ser revista. Essa quantia escriturada do ativo por imposto diferido deve ser reduzida até ao valor limite, com o objetivo de deixar que os lucros tributáveis suficientes sejam disponíveis para permitir que o benefício desse ativo, por imposto diferido, seja utilizado.

Fonte - Elaboração própria (2022)

Em suma, podemos concluir que os ativos e os passivos, ambos por imposto diferido, devem ser mensurados pela quantia que se espera pagar ou recuperar, e através das taxas fiscais vigentes que se deseja que sejam aprovadas à data do balanço.

A utilização de taxas de imposto futuras só pode acontecer caso as mesmas se encontrem aprovadas no Parlamento ou Assembleia, e mesmo que falte somente a sua divulgação. Quando a alteração acontece, os ativos e os passivos, por imposto diferido, têm de ser ajustados para as novas taxas de impostos fiscais.

4.9. Reconhecimento de impostos correntes e impostos diferidos

Conforme a Portaria n.º 1011/2009, 09 de Setembro, as operações relacionadas com ativos e passivos correntes e por impostos diferidos devem ser registradas nas seguintes contas no quadro do SNC:

Tabela 12 - Quadro do SNC - Conta 2

Contas do balanço	
241	Impostos sobre o rendimento
274	Impostos diferidos
2741	Ativos por impostos diferidos
2742	Passivos por impostos diferidos

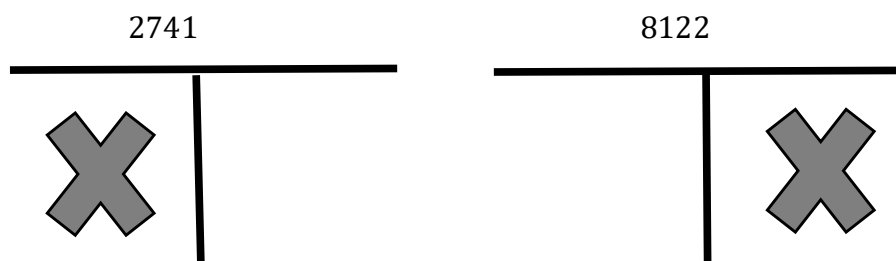
Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

Tabela 13 - Quadro do SNC - Conta 8

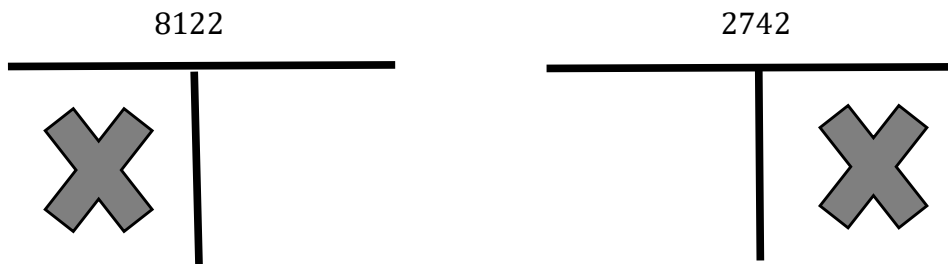
Contas da demonstração de resultados	
812	Imposto sobre o rendimento do período
8121	Imposto estimado para o período
8122	Imposto diferido

Fonte – Adaptado de Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014)

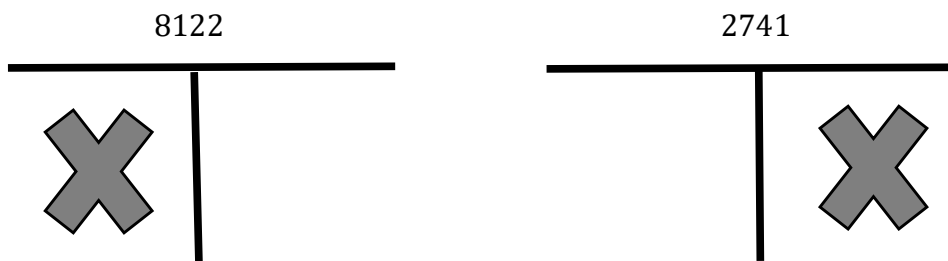
No que diz respeito aos ativos por imposto diferido, quando existe uma desigualdade entre a base contabilística de um ativo e a respetiva base fiscal cria-se uma diferença temporária dedutível. E por isso, deve ser reconhecido um ativo por imposto diferido incorporado no balanço e na demonstração de resultados através do seguinte lançamento:



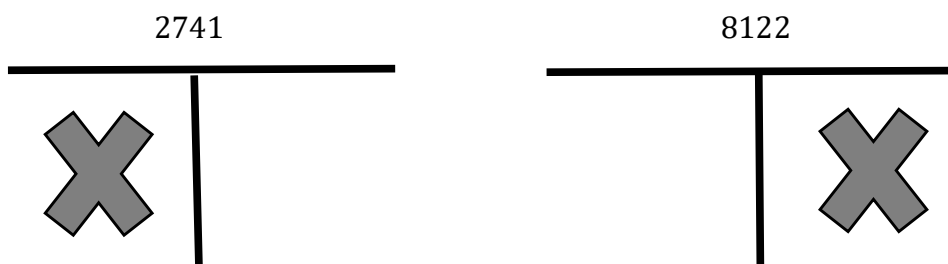
Reconhecimento de passivos por impostos diferidos, quando existe uma desigualdade entre a base contabilística de um passivo e a respetiva base fiscal, cria-se uma diferença temporária tributável. E por isso, deve ser reconhecido um passivo por imposto diferido incorporado no balanço e na demonstração de resultados através do seguinte lançamento:



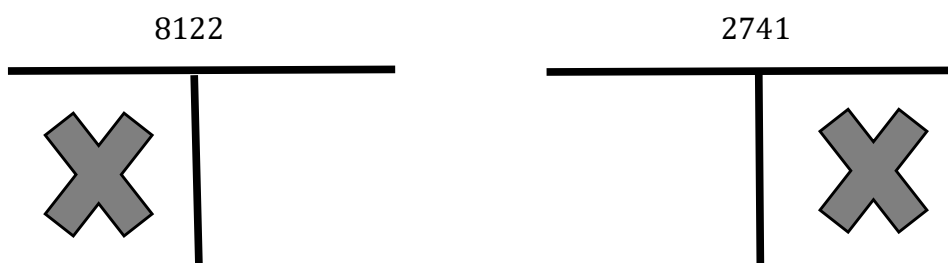
Restituição de ativos por imposto diferido: Sempre que os ativos são realizados, os ativos ou passivos, por impostos diferidos, são revertidos por contrapartida da conta de impostos diferidos da demonstração dos resultados.



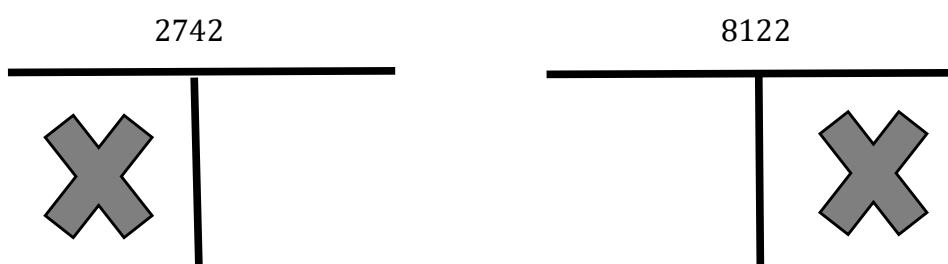
Em termos de ativos por imposto diferido, que originados pelo reporte de perdas fiscais ou prejuízos fiscais do período, o lançamento contabilístico a ser realizado é o seguinte:



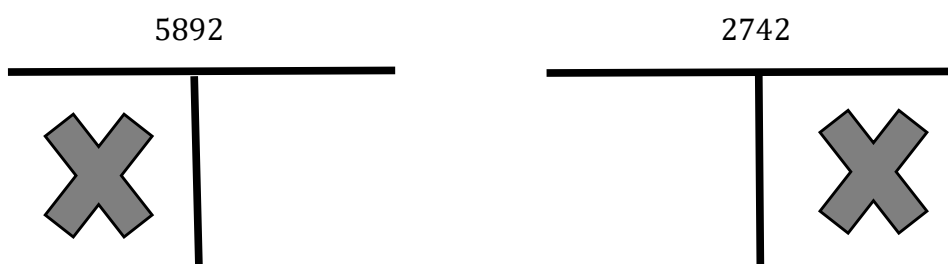
No período em que o crédito fiscal é utilizado, dá-se a reversão do ativo por imposto diferido. E esse momento na contabilidade é apresentado através do seguinte lançamento:



Quando os elementos dos passivos são liquidados, os ativos e passivos, por imposto diferido, a que os mesmos são referentes, são revertidos por contrapartida da conta de impostos diferidos da demonstração dos resultados.

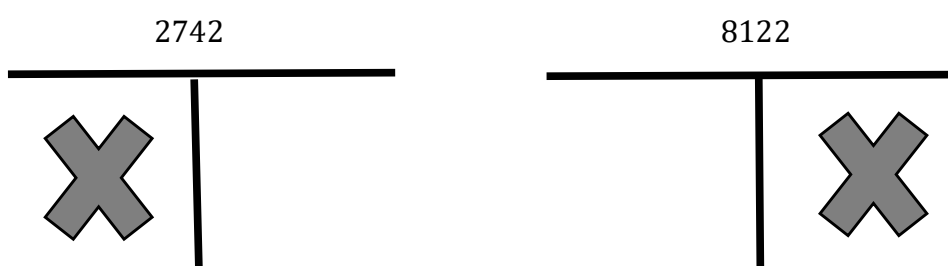


Na revalorização dos ativos fixos tangíveis, em que o excedente foi reconhecido na conta 5891 do SNC, o reconhecimento inicial do passivo por impostos diferidos é realizado através do seguinte lançamento:



No espaço de tempo que o excedente do ativo fixo tangível é depreciado, tem que haver uma reversão do passivo por imposto diferido por contrapartida da conta de imposto diferido da demonstração dos resultados.

Conjuntamente com os lançamentos descritos anteriormente, o montante existente na conta 5892 do SNC tem de ser transferido para a conta 56, e o excedente de revalorização depreciado existente na conta contabilística 5891 tem de ser movido para a conta de resultados transitados.



4.10. Divulgação de impostos diferidos

A apresentação e divulgação dos impostos diferidos está estipulado na NCRF 25, nos parágrafos 65 a 69, e na NIC 12, no parágrafo 69 a 88, e ambas relatam a informação de uma forma semelhante.

Ambas as normas afirmam que na divulgação dos impostos diferidos, os itens de gastos (rendimento) devem ser divulgados separadamente. Os itens que podem incluir na categoria gasto (rendimento) são os seguintes:

- Gasto e conseqüentemente os rendimentos, por impostos correntes;
- Ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes ou de períodos anteriores;
- A quantia de gasto, por impostos diferidos associado a origem e reversão de diferenças temporárias;
- A quantia de gasto por impostos diferidos relacionados com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;
- A quantia dos benefícios de uma perda fiscal, não reconhecida anteriormente, proveniente de crédito fiscal ou de diferenças temporárias, de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos diferidos;
- Gasto por impostos diferidos, provenientes de uma redução ou reversão de uma diminuição anterior de um ativo por impostos diferidos, de acordo com o parágrafo 56;
- A quantia de gasto de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros, que estão incluídos nos lucros ou prejuízos de acordo com a IAS 8, uma vez que não podem ser contabilizados retrospectivamente.

No parágrafo seguinte da NIC 12, mais propriamente o paragrafo 81, a norma propõe um conjunto de itens que devem ser divulgados separadamente:

- Todos os itens que são debitados ou creditados do capital próprio e que originam imposto diferido e corrente agregado (alínea a);
 - “a quantia do imposto sobre o rendimento relacionada com cada componente de outro rendimento integral” conforme a NIC 12
- A existência de uma relação entre o lucro contabilístico e o gasto/rendimento do imposto numa ou em ambas as formas apresentadas de seguida:
 - “Uma reconciliação numérica entre o gasto/rendimento de imposto e o produto do lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) fiscal(ais) aplicável(eis), divulgando também a base pela qual a(s) taxa(s) fiscal(ais) aplicável(eis) é(são) calculada(s)” conforme a NIC 12;

- Quando existe conciliação entre a taxa de imposto aplicável e a taxa média efetiva do imposto. Tendo de publicar inclusive a base em que é calculada a taxa de imposto aplicável;
- “Uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contábilístico anterior” conforme a NIC 12;
- “A quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas e créditos fiscais não usados, relativamente aos quais nenhum ativo por impostos diferidos seja reconhecido na demonstração da posição financeira” conforme a NIC 12;
- O montante da diferença temporária existente quando é realizado um investimento em subsidiárias, interesses em acordos conjuntos, associadas e sucursais, onde não foram reconhecidos os passivos por impostos diferidos.
- Quando não são utilizadas os créditos fiscais e também as perdas por impostos e as diferenças temporárias:
 - O montante reconhecido de ativos e passivos por impostos diferidos nas demonstrações financeiras de cada período;
 - “A quantia de rendimentos ou gastos, por impostos diferidos, reconhecidos nos lucros ou prejuízos, se tal não for evidente pelas alterações nas quantias reconhecidas na demonstração da posição financeira” conforme a NIC 12.
- Todos os gastos de imposto relacionado com:
 - “O ganho ou perda da descontinuação;
 - O resultado das atividades ordinárias da unidade operacional descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado” conforme a NIC 12;

Conforme o parágrafo 82 da NIC 12, as entidades empresariais devem de divulgar os montantes provenientes de um ativo por impostos diferidos e conseqüentemente todas as provas que sustentam o reconhecimento do mesmo, quando:

- Existe um ativo por impostos diferidos correspondente de lucros tributáveis futuros e superiores aos lucros resultante do retorno das diferenças temporárias tributáveis existentes

- Se a entidade empresarial, tanto no período corrente como no período precedente na jurisdição fiscal, ter sofrido um prejuízo relacionado com um ativo por impostos diferidos.

Em suma, apesar das exigências de divulgação da NCRF 25 serem menores do que da NIC 12, os normativos contabilísticos em termos da divulgação e apresentação da informação financeira assumem uma elevada importância e são nessas normas que podemos observar os requisitos obrigatórios e facultativos que uma entidade tem de seguir.

5. Capítulo – Impostos diferidos: Análise prática

Exemplo adaptado da obra Cunha, C., & Rodrigues, L. (2014):

A entidade *Beta*, no ano 2020, apresentou os seguintes movimentos:

1. A provisão de vendas com garantia foi no montante de 225.000,00 euros, excedendo assim o limite fiscal de 100.000,00 euros;
2. Devido a uma diferença entre o justo valor de vendas no período e o respetivo valor nominal, existe rendimentos a reconhecer, em forma de juros, no valor de €63.000,00,00;
3. A entidade *Beta* possui um pomar de laranjas, tendo como finalidade a produção de sumo de laranja, o mesmo foi avaliado por um perito com o justo valor de 460.000,00 euros, contudo foi adquirido por 160.000,00 euros, e por isso, foi reconhecido pelo justo valor;
4. O valor dos créditos sobre clientes é de 260.000,00 euros, a quantia escriturada com imparidades reconhecidas foi de apenas 100.000,00 euros e aceites fiscalmente foi somente 20.000,00 euros;
5. As propriedades de investimento ao justo valor que a empresa possui foi reduzido para 500.000,00 euros, tendo um custo de aquisição de 1.000.000,00 euros,
6. A empresa *Beta* possui uma participação numa entidade no valor de 200.000,00 euros, que gerou um prejuízo, no período de 50.000,00 euros, e que reconheceu esse prejuízo na declaração de rendimentos para efeitos de cálculo de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas;
7. A empresa *Beta* há 10 anos adquiriu, com o objetivo de ser reconhecido como propriedade de investimento, um imóvel no valor de 600.000,00 euros e que o justo valor, determinado por um perito, foi de 1.000.000,00 euros;
8. A empresa perdeu a quota mínima que é 50% da taxa normal, sendo assim a quota mínima perdida é de 12,5%. A base tributável é de 73.500,00 euros (84.000,00 euros – (12,5% x 84.000,00 euros));
9. Criou-se uma provisão de 75.000,00 euros relativa a um processo judicial;
10. O valor do inventário da empresa *Beta* é de 500.000,00 euros e que já foram deduzidos de imparidade 100.000,00 euros não aceites fiscalmente;
11. Através do reconhecimento de imparidade foi reduzido o valor dos outros investimentos financeiros de 250.000,00 euros para 200.000,00 euros;

12. A empresa possui um ativo fixo tangível no valor de 750.000,00 euros, que depois do reconhecimento de imparidade no montante de 123.000,00 euros, não considera uma desvalorização excepcional.

Tabela 14 - Mapa de diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis 2020

Situação contabilística		Base Contabilística	Base Fiscal	Diferença temporária tributável		Diferença temporária dedutível	
Nº	Conta			Sinal	Valor	Sinal	Valor
1	Provisão para garantias – excesso	225.000,00	100.000,00	+	125.000,00		
2	Rendimentos a reconhecer	-63.000,00	0			-	63.000,00
3	Ativo biológico de prod.	460.000,00	160.000,00	+	300.000,00		
4	Clientes com impar.	260.000,00	340.000,00			-	80.000,00
5	Prop. Investimento – diferença custo e JV	500.000,00	1.000.000,00			-	500.000,00
6	Investimento em participação	200.000,00	150.000,00	+	50.000,00		
7	Propriedade de Invest. Diferença custo para JV	1.000.000,00	600.000,00	+	400.000,00		

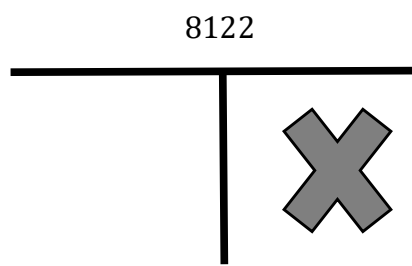
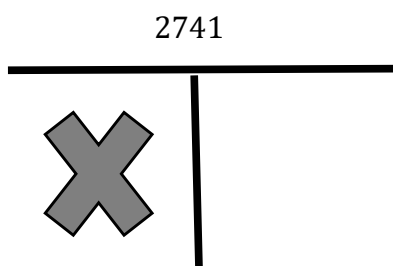
Situação contabilística		Base Contabilística	Base Fiscal	Diferença temporária tributável		Diferença temporária dedutível	
Nº	Conta			Sinal	Valor	Sinal	Valor
8	Equipamento	84.000,00	73.500,00	+	10.500,00		
9	Provisão para processo judicial	-75.000,00	0			-	75.000,00
10	Inventários com imparidade	500.000,00	600.000,00			-	100.000,00
11	Investimentos financeiros	200.000,00	250.000,00			-	50.000,00
12	Ativo fixo tangível - imparidade	750.000,00	873.000,00			-	123.000,00
	Total	4.041.000,00	4.146.500,00	+	885.500	-	991.000,00

Ao existir diferenças temporárias entre a base fiscal e a base contabilística, deve reconhecer-se ativos por impostos diferidos em relação às diferenças dedutíveis e passivos por impostos diferidos quando se trata de diferenças tributáveis.

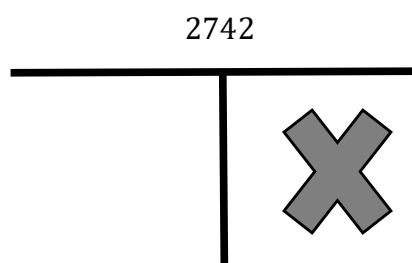
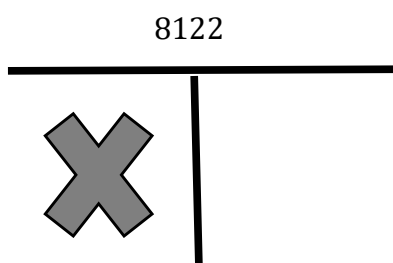
A título de exemplo foi utilizada uma taxa de 23% de IRC.

A entidade *Beta* deve reconhecer os seguintes movimentos contabilísticos:

- Ativo por imposto diferido no montante de 227.930,00 euros (991.000,00 euros x 23%):

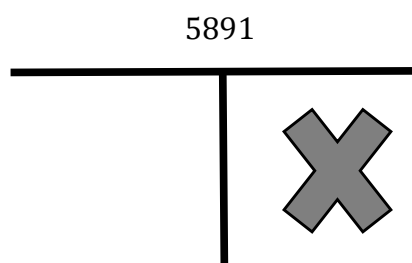
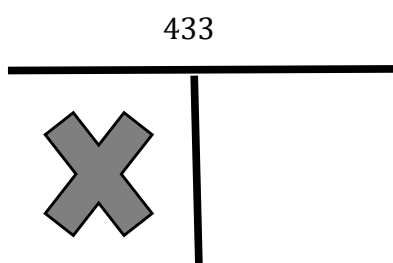


- Passivo por imposto diferido no montante de 203.665,00 (885.500,00 euros x 23%)

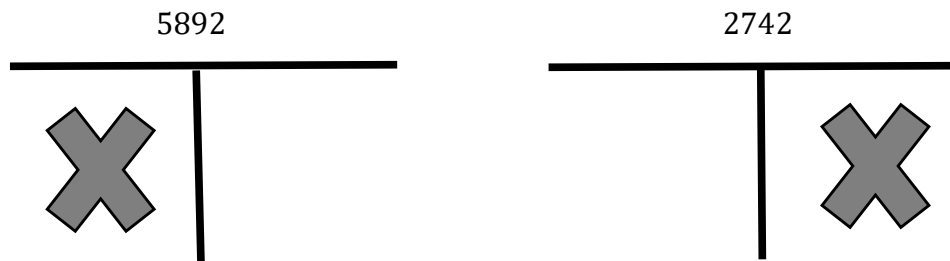


Em relação à revalorização do ativo fixo tangível que é um equipamento já depreciado 100%, com uma vida útil estimada de 4 anos e que o excedente de revalorização foi reconhecido em capitais próprios, a entidade *Beta* tem de proceder aos seguintes movimentos contabilísticos:

- Reconhecimento do excedente de revalorização 246.000,00 euros



- Reconhecimento do imposto diferido no montante de 56.580,00 euros (246.000,00 euros x 23%)



Em suma, nesse período, a entidade *Beta* tem que reconhecer a crédito os impostos diferidos existentes na conta contabilística 8122 da demonstração dos resultados no valor de 24.265,00 euros (203.665,00 euros – 227.930,00 euros).

Relativamente ao balanço apresentado pela entidade, os ativos por impostos diferidos a reconhecer vão estar presentes na classe de ativos não correntes, no montante de 227.930,00 euros, e os passivos por impostos diferidos vão estar mencionados no balanço na conta de passivos não correntes, no montante de 260.245,00 euros (203.665,00 euros + 56.580,00 euros).

No período seguinte, mais propriamente o ano de 2021, a entidade apresentava as seguintes situações:

1. A provisão de vendas com garantia é no montante de 200.000,00 euros, excedendo assim o limite fiscal de 100.000,00 euros;
2. Devido a uma diferença entre o justo valor de vendas no período e o respetivo valor nominal, existe rendimentos a reconhecer, em forma de juros, no valor de 13.000,00 euros;
3. A entidade *Beta* possui um pomar de laranjas, com o objetivo de produzir sumo de laranja, o mesmo foi avaliado por um perito no final do período no valor de 400.000,00 euros, no qual o valor de custo foi de 160.000,00 euros e reconhecido o justo valor;
4. O valor dos créditos sobre clientes é de 150.000,00 euros, a quantia escriturada com imparidades reconhecidas foi de apenas 100.000,00 euros, e aceites fiscalmente foi somente 40.000,00 euros;
5. As propriedades de investimento ao justo valor que a empresa possui, foi reduzido para 900.000,00 euros, tendo um custo de aquisição de 1.000.000,00 euros;
6. A empresa *Beta* possui uma participação numa entidade no valor de €200.000,00, o que gerou um prejuízo acumulado de 50.000,00 euros e que não se encontra reconhecido na contabilidade;
7. A empresa *Beta* adquiriu, há 11 anos, com a finalidade de ser reconhecido como propriedade de investimento, um imóvel no valor de 600.000,00 euros e que o justo valor foi determinado em 1.000.000,00 euros, foi agora avaliado em 800.000,00 euros;
8. No ano de 2020, empresa adquiriu um equipamento no valor de 84.000,00 euros, com uma vida útil de 4 anos. Em 2020, a empresa *Beta* entendeu não efetuar qualquer depreciação do equipamento. A empresa perdeu a quota mínima referente ao ano anterior. A base tributável é de 52.500,00 euros $(84.000,00 \text{ euros} - (84.000 \text{ euros} \times 12,5\%) - (84.000 \times 25\%))$;
9. Criou-se uma provisão de 15.000,00 euros relativo a um processo judicial;
10. O valor do inventário da empresa *Beta* é de 250.000,00 euros e já foram deduzidos de imparidade 100.000,00 euros não aceites fiscalmente;
11. Os outros investimentos financeiros que a entidade *Beta* possui são no valor de 200.000,00 euros que tinham custado 250.000,00 euros;

12. O ativo fixo tangível, cujo valor foi de 873.000,00 euros, no qual foi revertida a perda por imparidade no valor de 123.000,00 euros.

Tabela 15 - Mapa de diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis 2021

Situação contabilística		Base Contabilística	Base Fiscal	Diferença temporária tributável		Diferença temporária dedutível	
Nº	Conta			Sinal	Valor	Sinal	Valor
1	Provisão para garantias - excesso	200.000	100.000	+	100.000		
2	Rendimentos a reconhecer	-13.000	0			-	13.000
3	Ativo biológico de prod.	400.000	160.000	+	240.000		
4	Cientes com impar.	150.000	210.000			-	60.000
5	Prop. Investimento - diferença custo e JV	900.000	1.000.000			-	100.000
6	Investimento em participação	200.000	250.000	+	25.000		
7	Propriedade de Investimento Diferença custo para JV	800.000	600.000	+	200.000		
8	Equipamento	63.000	52.500	+	10.500		
9	Provisão para processo judicial	-15.000	0			-	15.000
10	Inventários com imparidade	250.000	350.000			-	100.000

Situação contabilística		Base Contabilística	Base Fiscal	Diferença temporária tributável		Diferença temporária dedutível	
Nº	Conta			Sinal	Valor	Sinal	Valor
11	Investimentos financeiros	200.000	250.000			-	50.000
12	Ativo fixo tangível - imparidade	0	0				
	Total	3.135.000	2.972.500	+	575.500	-	338.000

Ao existir diferenças temporárias entre a base fiscal e a base contabilística, a entidade deve reconhecer ativos por impostos diferidos em relação às diferenças dedutíveis, e passivos por impostos diferidos quando se trata de diferenças tributáveis. A título de exemplo foi utilizada uma taxa de 23% de IRC.

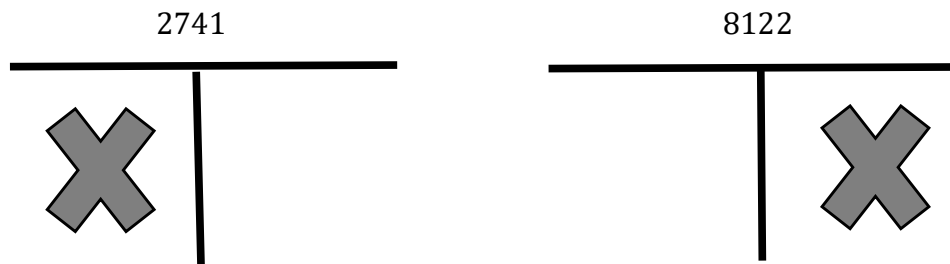
- Ativo por imposto diferido no montante de 77.740,00 euros (338.000,00 euros x 23%)
- Passivo por imposto diferido no montante de 132.365,00 euros (575.500,00 euros x 23%)

Tabela 16 - Ativos e passivos por impostos diferidos

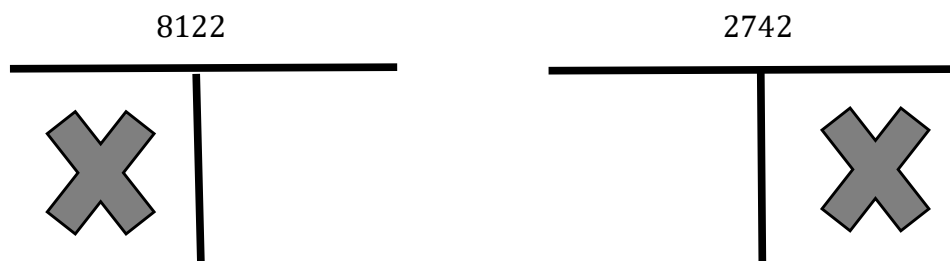
Ano	2020	2021	Diferença
Ativos por impostos diferidos	227.930,00	77.740,00	150.190,00
Passivos por impostos diferidos	203.500,00	132.365,00	71.135,00

Podemos concluir que, em termos de diferenças temporárias, os ativos e os passivos tiveram ambos uma redução significativa do ano 2020 para 2021. Estes valores devem ser reconhecidos na conta contabilística de impostos diferidos, na demonstração de resultados da entidade *Beta*, tal como iremos demonstrar a seguir:

- Redução do ativo por imposto diferido no montante de 150.190,00 euros:



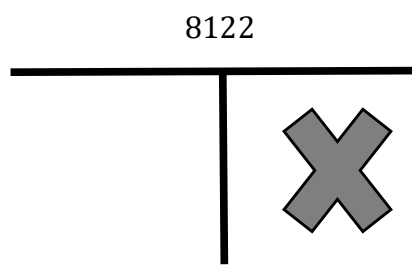
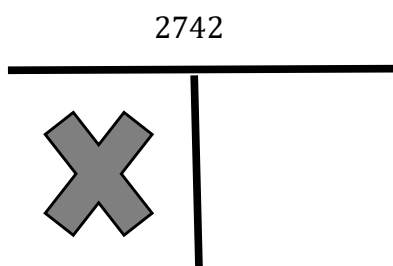
- Redução do passivo por imposto diferido no montante de 71.135,00 euros:



Relativamente à revalorização realizada no ano anterior, do ativo fixo tangível que é um equipamento já depreciado 100%, com uma vida útil estimada de 4 anos e que o excedente de revalorização foi no valor de 246.000,00 euros, foi deprecido 25%. Logo, no ano de 2021 teremos um ativo tangível no montante de 184.500,00 euros (246.000,00 euros - (246.000,00 euros x 25%)), já reconhecido em capitais próprios. A base fiscal do ativo tangível é zero e o passivo por imposto diferido é 42.435,00 euros (184.500,00 euros x 23%), proveniente da diferença existente entre a base contabilística e a base fiscal.

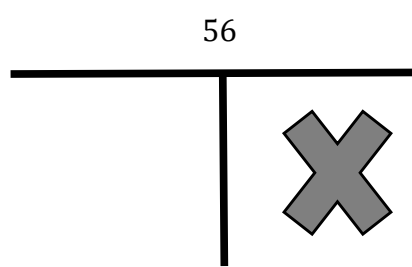
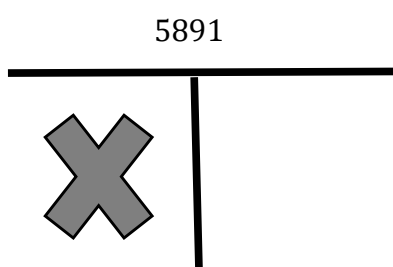
No ano anterior, em termos do ativo revalorizado, foi reconhecido um passivo por impostos diferidos no valor de 56.580,00 euros, e neste momento, devido à redução do valor do ativo e consequências do uso, mais propriamente a depreciação anual que o ativo sofre, existe uma reversão no valor de 14.145,00 euros (56.580,00 euros - 42.435,00 euros).

O reconhecimento da reversão do imposto diferido devido ao uso é no valor de 14.145,00 euros (56.580,00 euros - 42.435,00) que é imputada na conta contabilística 8122 por contrapartida da conta 2742:

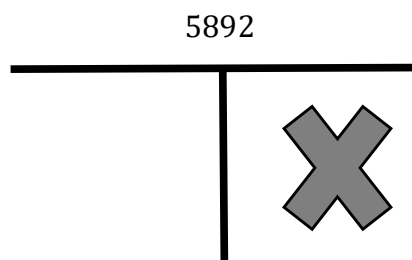
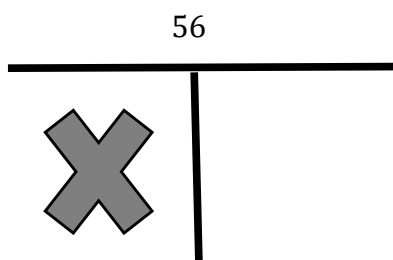


Em simultâneo, ao procedimento contabilístico acima apresentado da entidade *Beta* tem de realizar os seguintes movimentos contabilísticos:

- No valor de 61.500,00 euros por via da depreciação e relativo ao excedente de revalorização:



- No valor de 14.145,00 euros:



6. Capítulo – Conclusão, limitações do estudo e investigação futura

O presente estudo e a revisão da literatura fazem uma abordagem sobre as divergências que existem na relação entre a contabilidade e a fiscalidade, que por sua vez se manifestam sobre os resultados contabilísticos e fiscais. Esta não é uma problemática recente e assume maior notoriedade nas regras relacionadas com os impostos diferidos. A problemática existente entre a relação da contabilidade e a fiscalidade intensificou devido ao aumento da internacionalização das empresas e consequente globalização mundial, o que originou discrepância entre o resultado das demonstrações financeiras das mesmas.

Existem diferentes graus de divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, de destacar, a independência que a contabilidade tem em relação à fiscalidade. Este assunto divide-se em dois grandes grupos:

1. Por um lado existem países em que a contabilidade tem grande independência face à fiscalidade;
2. Por outro lado, há países em que a contabilidade não tem independência e é conduzida pela fiscalidade em vigor nesses territórios.

A questão da dependência entre a contabilidade e a fiscalidade é justificada principalmente por fatores culturais e históricos.

Um dos grupos são os países anglo-saxónicos, nos quais existe independência entre a fiscalidade e a contabilidade, com o propósito das entidades oferecerem informações credíveis que permitissem aos investidores analisar de forma correta a situação económica das mesmas. O outro grupo, representado pelos países da Europa Ocidental, é o oposto, uma vez que a fiscalidade do país influencia a contabilidade, diminuindo assim a independência da mesma.

Devido à rápida globalização da economia mundial houve a necessidade de criar regras contabilísticas homogéneas a nível mundial, com o objetivo das entidades, independentemente do país onde se encontram localizadas, proporcionarem informações financeiras semelhantes baseadas em padrões globais de contabilidade. Contudo, estas mudanças das regras contabilísticas não são consensuais perante os especialistas, criando grandes convergências, sobretudo nos países em que a influência da fiscalidade é grande perante a contabilidade.

Os normativos contabilísticos relacionados com os impostos diferidos, a nível internacional assentam principalmente na IAS 12 que foi adotada pela UE e a nível nacional na NCRF 25, que segue na maioria dos pontos a norma mãe, a IAS 12.

Em relação aos normativos contabilísticos respeitantes aos impostos diferidos deu-se inúmeras alterações ao longo dos anos, com o objetivo de uniformizar os resultados contabilísticos e tributáveis das entidades. Uma das principais alterações foi a abolição do método do diferimento, que foi substituído pelo método da responsabilidade, no qual os ativos e passivos por imposto diferido são reconhecidos, desde que satisfaçam os critérios de reconhecimento exigidos pela EC, para elementos do ativo e do passivo, o que oferece maior ênfase aos resultados obtidos nos balanços para a análise da situação financeiras das entidades.

O reconhecimento e, conseqüentemente, o registo dos impostos diferidos tem vindo a significar um custo acrescido para as entidades, nomeadamente no que respeita à preparação dos mapas financeiros. No entanto, a questão do registo dos impostos diferido não é consensual entre os diferentes profissionais, porque por um lado há profissionais que defendem o registo dos impostos diferidos por considerarem que é uma parte relevante da situação financeira das entidades, por outro lado existem certos profissionais que defendem o oposto.

Devido à situação exposta no parágrafo anterior, em Portugal foi adotado um normativo contabilístico, no qual as entidades de menor dimensão podem, mas não são obrigadas, a registar nos seus mapas financeiros os impostos diferidos, o que por sua vez, originou uma maior dificuldade na comparabilidade integral das demonstrações financeiras das entidades.

Por fim, em conclusão desta dissertação, é evidente que é necessário um maior conhecimento e compreensão em relação aos impostos diferidos, porque só assim é possível uma comparação verdadeira e clara da situação financeira existente entre as entidades. Caso contrário, é possível que os impostos diferidos e o seu respetivo registo não sejam reconhecidos, o que pode originar maior discrepância nas demonstrações financeiras das entidades.

As principais limitações desta dissertação foi a pouca existência de obras científicas e artigos relacionados com a matéria estudada que contivessem informação necessária para análise aos impostos diferidos, em concreto da NCRF 25 e também os artigos e

investigações existentes relativamente a esta norma contabilística não são recentes e consequentemente não se encontram atualizados.

As limitações apresentadas anteriormente podem ser úteis para estudos futuros, desta forma apresento as seguintes:

- ✓ A presente análise da NCRF 25, que tem uma componente teórica e de natureza científica, ser aplicada, a nível nacional, a vários grupos empresariais de várias dimensões, com o fim de se demonstrar em que situações a NCRF 25 é utilizada;
- ✓ Aplicar a presente análise a várias amostras de grupos empresariais sediadas em Portugal e no estrangeiro, com o objetivo de perceber quais são as diferenças e impactos entre os resultados obtidos nas demonstrações financeiras das empresas nacionais e internacionais.

7. Referências bibliográficas

- Abadin, E. A. (1997). *“Las relaciones entre la fiscalidade y la contabilidade en los distintos Impuestos del sistema tributário espanhol”* ICAC.
- Vieira, A. M. V. (2017) *“A Manipulação dos Resultados através dos Impostos Diferidos – Estudo para as Empresas Portuguesas com Valores Cotados”*.
- Batista, C. (2009). *“As variáveis determinantes na escolha do modelo de corporate governance em Portugal”*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto]. Repositório aberto da Universidade do Porto.
- Bento, A. (2012, aio). *“Como fazer uma revisão da literatura: Considerações teóricas e práticas”*. Revista JA (65), 42-44.
- Blake, J., Akerfeldt, K., Fortes, H. & Gowthorpe, C. (1997), *“The Relationship between tax and accounting rules”* – The Swedish Case, European Business Review
- Borrego, A. C., Ferreira, C. & Lopes, C. (2009). *“Accounting and tax normalizations: its relationship and the impact on tax compliance”*.
- Carmichael, D.R. (1996). *“Accountant’s Handbook – Volume One: Financial Accounting and General Topics”*, 8ª Edição, John Wiley & Sons, Inc.
- Carmo, H. & Ferreira, M. M. (2008). *“Metodologia para Investigação - Guia para a autoaprendizagem”*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Cunha, C. A. S. 2001. *“Reconhecimento e Contabilização dos Impostos Diferidos”*. Revista TOC, n.º 16. CTOC, Julho
- Cunha, C. & Rodrigues, L. (2014). *“A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos: sua pertinência e aceitação”* (2ª edição). Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Cuzdriorean, D. D. & Matis, D. (2012). *“The relationship between accounting and taxation insight the European Union: the influence of the international accounting regulation”*. Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica.
- Eberhartinger, E. L. (1999). *“The impact of tax rules on financial reporting in Germany, France and the UK”*. The International Journal of Accounting, Vol. 34, nº 1, 93-119.
- Ferreira, R. F. (1997). *“Temas de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade”*. Lisboa: Editorial Notícias.

- Ferreira, R. F. 2001a. “*Impostos diferidos (ativos e passivos)*”. Revista TOC n.º 17. CTOC, agosto.
- Ferreira, R. F. 2001b. “*A temática contabilística dos Impostos diferidos*”. Revista TOC n.º 20. CTOC, novembro.
- Financial Reporting Standard n.º 19, “*Accounting Standard Board*”, Reino Unido, - dezembro 2000.
- Freixo, M. (2010). “*Metodologia Científica: Fundamentos, Métodos e Técnicas*”. Lisboa Portugal: Institut Piaget.
- Guimarães, J. F. C. (1997). “*Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria – Breves Reflexões*”, Edição do Autor, Braga.
- Guimarães, J. C. 2000. “*O sistema Contabilístico e Fiscal Português – Uma abordagem aos relatórios e contas das empresas*”. Vislis Editores. Lisboa.
- Keys, R. N. (1995). “*Discussion Paper N.º 22 – Accounting For Income Tax*” Australian Accounting Research Foundation.
- Kieso, D. E. & Weygant, J. J. (1992). “*Intermediate accounting*”. 7ª Edition, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- Lawrence, S. (1997). “*Internacional Accounting*”- International Thomson Business Press. UK, London.
- Lourenço, J. (1999), “*A Auditoria Fiscal*”, Editores Vislis.
- Monteiro, D. & Pontes, S. (2000). “*Notas sobre Impostos Diferidos*”. Revista TOC, n.º 4.
- Nobes, C. & Parker, R. (2002). “*Comparative International Accounting*”. New York: Mc-Graw Hill.
- Ordelheide, D. - KPMG. 2001. “*Transnational Accounting*”. Palgrave Publisher Ltd, New York.
- Pais, C. (2000). “*Impostos sobre os Lucros: A Contabilização dos Impostos Diferidos*”. Áreas Editora.
- Pereira, M. (2013). “*O Papel dos Impostos Diferidos*”. (Disponível em: <https://eric.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/47557/0209.pdf?sequenc>. [Acedido em: janeiro de 2015].
- Poterba, J. M., Rao, N. S. & Seidman, J. K. (2011). “*Deferred tax positions and incentives for corporate behavior around corporate tax changes*”. National Tax Journal.

- Rocha, A. S. (2007), *“Contabilidade e Fiscalidade: passado, presente e futuro”*, Revista TOC, 89, 43-49.
- Ródenas, J. J. V. (2000). *“Como aproximar el resultado Contable y el Fiscal”*. Partida Doble, n.º 166, novembro.
- Sampaio, M. F. R. C. 2000. *“Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades”*. Vislis Editores, Lda, Lisboa.
- Sampaio, M. F. R. C. 2001. *“A Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedades: o método do imposto a pagar”*. Revista TOC n.º 12. CTOC, março.
- Schroeder, R. G. & Clark, M. (1995). *“Accounting Theory - Text and Reading”*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Serer, G. L. (1993). *“Problemática atual das relações Contabilidade – Fiscalidade”*. Técnica Contable, Março.
- Silva, J. (2010). *“Os conflitos entre a fiscalidade e a contabilidade no âmbito do trabalho de revisão/auditoria”*.
- Silva, M. B. & Grilo, T. M. (2002). *“Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II”* In.
- Teixeira, S. - J.M. (2010), *“Impostos Diferidos – Breves notas para melhor compreender a contabilização dos impostos sobre os lucros”*.

Legislação Consultada:

- Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas.
- Comissão de Normalização Contabilística
- Constituição da República Portuguesa
- Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro – Lei Geral Tributária
- NCRFs - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro e correspondente retificação
- NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades e correspondente retificação
- NCRF-ME - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Microentidades e correspondente retificação

- Portaria n.º 1011/2009, de 09 de setembro – que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

8. Anexo

Anexo 1 – Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25

MARÇO 2009 APÓS AUDIÇÃO PÚBLICA

NORMA CONTABILISTICA E DE RELATO FINANCEIRO 25

IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

INDICE (designação parágrafos)

Objectivo (§ 1)	2
Âmbito (§§ 2 a 4)	3
Definições (§§ 5 a 6)	3
Base fiscal (§§ 7 a 11)	4
Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de activos por impostos correntes (§§ 12 a 14)	5
Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos (§§ 15 a 42)	5
<i>Diferenças temporárias tributáveis (§§ 15 a 24)</i>	5
Concentrações de actividades empresariais (§ 19)	7
Activos escriturados pelo justo valor (§ 20)	7
<i>Goodwill</i> (§§ 21 a 23)	7
Reconhecimento inicial de um activo ou passivo (§ 24)	8
<i>Diferenças temporárias dedutíveis (§§ 25 a 30)</i>	8
<i>Perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados (§§ 31 a 33)</i>	10
<i>Reavaliação de activos por impostos diferidos não reconhecidos (§ 34)</i>	11
<i>Investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (§§ 35 a 42)</i>	11
Mensuração (§§ 43 a 50)	13
Reconhecimento de imposto corrente diferido (§§ 51 a 64)	14
<i>Demonstração dos resultados (§§ 52 a 54)</i>	14
<i>Itens creditados ou debitados directamente ao capital próprio (§§ 55 a 60)</i>	15
<i>Impostos diferidos provenientes de uma concentração de actividades empresariais (§§ 61 a 64)</i>	16
Apresentação (§§ 65 a 71)	17
<i>Compensação (§§ 65 a 69)</i>	17
<i>Gasto de impostos (§§ 70 e 71)</i>	18
Gasto (rendimento) de imposto relacionado com resultados de actividades ordinárias (§ 70)	18
Diferenças de câmbio em passivos ou activos por impostos estrangeiros diferidos (§ 71)	18
Divulgações (§§ 72 a 84)	19

Objectivo (§ 1)

1. O objectivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento e em especial no que respeita a:
 - (a) recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e
 - (b) transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Está inerente no reconhecimento de um activo ou passivo que a entidade que relata espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do activo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências fiscais, esta Norma exige que uma entidade reconheça um passivo por impostos diferidos (activo por impostos diferidos), com certas excepções limitadas.

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais de transacções e de outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transacções e outros acontecimentos.

Assim, relativamente, a transacções e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transacções e outros acontecimentos reconhecidos directamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido directamente no capital próprio. Do mesmo modo, o reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos numa concentração de actividades empresariais afecta a quantia de *goodwill* resultante dessa concentração de actividades empresariais ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido de activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida do custo da concentração.

Esta Norma trata também do reconhecimento dos activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais não usadas ou de créditos fiscais não usados, da apresentação de impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras e da divulgação da informação relacionada com impostos sobre o rendimento.

Âmbito (§§ 2 a 4)

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento.
3. Para as finalidades desta Norma, consideram-se impostos sobre o rendimento todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis, bem como outros impostos tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata.
4. Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (NCRF 22 - Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo) ou de créditos fiscais ao investimento. Porém esta Norma trata da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.

Definições (§§ 5 a 6)

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Activos por impostos diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
- (c) reporte de créditos tributáveis não utilizados.

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

Diferenças temporárias: são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:

- (a) diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou
- (b) diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

Gasto de impostos (rendimento de impostos): é a quantia agregada incluída na determinação do resultado líquido do período respeitante a impostos correntes e a impostos diferidos.

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

Lucro contabilístico: é o resultado de um período antes da dedução do gasto de impostos.

Lucro tributável (perda fiscal): é o lucro (ou perda) de um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades fiscais, sobre o qual são pagos (ou recuperáveis) impostos sobre o rendimento.

Passivos por impostos diferidos: são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

6. O gasto de impostos (rendimento de impostos) compreende o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos).

Base fiscal (§§ 7 a 11)

7. A base fiscal de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base fiscal do activo é igual à sua quantia escriturada.
8. A base fiscal de um passivo é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros. No caso de réditos que sejam recebidos adiantadamente, a base fiscal do passivo resultante é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.
9. Alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como activos e como passivos no balanço. Por exemplo, os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que forem incorridos mas podem não ser permitidos como uma dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos.
10. Quando a base fiscal de um activo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é de considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: uma entidade deve, com certas excepções limitadas, reconhecer um passivo (activo) por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação

da quantia escriturada de um activo ou de um passivo fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências tributáveis.

11. Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias escrituradas de activos e de passivos com a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada por referência a uma declaração de impostos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida, ou, noutros casos, a base fiscal é determinada por referência às declarações de impostos de cada entidade no grupo.

Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de activos por impostos correntes (§§ 12 a 14)

12. Os impostos correntes para períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se a quantia já paga com respeito a períodos correntes e anteriores exceder a quantia devida para esses períodos, o excesso deve ser reconhecido como um activo.
13. O benefício relacionado com uma perda fiscal que possa ser reportada para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um activo.
14. Quando uma perda fiscal for usada para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma entidade reconhece o benefício como um activo do período em que a perda fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e que o benefício pode ser fiavelmente mensurado.

Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos (§§ 15 a 42)

Diferenças temporárias tributáveis (§§ 15 a 24)

15. Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, **excepto** até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:
- (a) o reconhecimento inicial do *goodwill*, ou;
 - (b) o reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
 - (i) não seja uma concentração de actividades empresariais; e

- (ii) não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Porém, para as diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um passivo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 36.

16. Está inerente no reconhecimento de um activo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a entidade nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do activo exceder a sua base fiscal, a quantia dos benefícios económicos tributáveis excederá a quantia que será permitida como dedução para finalidades de tributação. Esta diferença é uma diferença temporária tributável e a obrigação de pagar os resultantes impostos sobre o rendimento em períodos futuros é um passivo por impostos diferidos. Como a entidade recupera a quantia escriturada do activo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da entidade na forma de pagamento de impostos. Por isso, esta Norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos, excepto em certas circunstâncias descritas nos parágrafos 15 e 41.
17. Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um período se bem que sejam incluídos no lucro tributável num período diferente. Tais diferenças temporárias são muitas vezes descritas como diferenças tempestivas.
18. Diferenças temporárias também resultam quando:
- (a) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 19);
 - (b) os activos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20);
 - (c) o *goodwill* resulta numa concentração de actividades empresariais (ver parágrafo 21);
 - (d) a base fiscal de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade beneficia de subsídios do Governo não tributáveis relacionados com activos (ver parágrafo 24); ou
 - (e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver parágrafos 35 a 42).

Concentrações de actividades empresariais (§ 19)

19. O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectados pela concentração de actividades empresariais ou são afectados de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o *goodwill* (ver parágrafo 61).

Activos escriturados pelo justo valor (§ 20)

20. As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro permitem que certos activos sejam assentados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis, a NCRF 6 - Activos Intangíveis, a NCRF 27 – Instrumentos Financeiros e a NCRF 11 - Propriedades de Investimento). Em Portugal, a revalorização ou reexpressão de um activo não afecta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, conseqüentemente, a base fiscal do activo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidades tributárias diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um activo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se:

- (a) a entidade não pretender alienar o activo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do activo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis nos períodos futuros; ou
- (b) a tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do activo forem investidos em activos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso de activos semelhantes.

Goodwill (§§ 21 a 23)

21. O *goodwill* resultante de uma concentração de actividades empresariais é mensurado como o excesso do custo da concentração acima do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida. As autoridades fiscais não permitem reduções na quantia escriturada do *goodwill* como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, o custo do *goodwill* é muitas vezes não dedutível quando uma subsidiária aliena a sua actividade empresarial subjacente. Conseqüentemente, o *goodwill* tem uma base fiscal de zero. Qualquer diferença entre a quantia escriturada de *goodwill* e a sua base fiscal de zero é uma diferença temporária tributável. Contudo, esta Norma não permite o reconhecimento do passivo por

impostos diferidos resultante porque o *goodwill* é mensurado como residual e o reconhecimento do passivo por impostos diferidos iria aumentar a quantia escriturada de *goodwill*.

22. As reduções posteriores num passivo por impostos diferidos que não seja reconhecido por resultar do reconhecimento inicial do *goodwill* também são consideradas como resultando do reconhecimento inicial do *goodwill*, não sendo portanto reconhecidas.
23. Os passivos por impostos diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas com o *goodwill* são, porém, reconhecidos até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial do *goodwill*.

Reconhecimento inicial de um activo ou passivo (§ 24)

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

- (a) 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 (ver parágrafo 21);
- (b) se a transacção afectar o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma entidade reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados (ver parágrafo 53);
- (c) se a transacção não for uma concentração de actividades empresariais, e não afectar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma entidade, na ausência da excepção prevista nos parágrafos 15 e 25, reconheceria o passivo ou activo diferido resultante e ajustaria a quantia escriturada do activo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornariam as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta Norma não permite que uma entidade reconheça o passivo ou activo por impostos diferidos resultante, quer no reconhecimento inicial ou subsequentemente. Para além disso, uma entidade não reconhece alterações subsequentes no passivo ou activo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o activo é depreciado.

Diferenças temporárias dedutíveis (§§ 25 a 30)

25. Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a

diferença temporária dedutível possa ser usada, a não ser que o activo por impostos diferidos resulte do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:

- (a) não seja uma concentração de actividades empresariais; e
- (b) no momento da transacção, não afecte o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).

Porém, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e a interesses em empreendimentos conjuntos, deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 41.

26. Está inerente no reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da entidade, parte ou todas as suas quantias podem ser dedutíveis na determinação do lucro tributável de um período mais tardio do que o período em que o passivo seja reconhecido. Em tais casos, uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal. Concordantemente, um activo por impostos diferidos surge com respeito a impostos sobre o rendimento que serão recuperáveis em períodos futuros quando seja permitido que essa parte do passivo seja uma dedução na determinação do lucro tributável. Semelhantemente, se a quantia escriturada de um activo for menor do que a sua base fiscal a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.
27. A reversão de diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros. Contudo, os benefícios económicos na forma de reduções nos pagamentos de impostos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso uma entidade reconhece activos por impostos diferidos somente quando for provável que lucros tributáveis estarão disponíveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.
28. É provável que lucro tributável esteja disponível e contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando haja diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável que se esperem inverter:
- (a) no mesmo período que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou
 - (b) nos períodos em que uma perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada.

Em tais circunstâncias, o activo por impostos diferidos é reconhecido no período em que as diferenças temporárias dedutíveis surjam.

29. Quando haja diferenças temporárias tributáveis insuficientes relacionadas com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável, o activo por impostos diferidos é reconhecido até ao ponto em que:
- (a) seja provável que a entidade tenha lucros tributáveis suficientes relacionados com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável no mesmo período em que a reversão das diferenças temporárias dedutíveis (ou nos períodos em que a perda fiscal proveniente do activo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada). Ao avaliar se terá ou não lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma entidade ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se esperem que se originem em períodos futuros, porque os activos por impostos diferidos provenientes destas diferenças temporárias dedutíveis exigirão elas próprias lucros tributáveis futuros a fim de serem utilizadas; ou
 - (b) estejam disponíveis oportunidades de planeamento de impostos para a entidade, que criará lucro tributável em períodos apropriados.
30. Quando uma entidade tenha uma história de prejuízos recentes, a entidade considera a orientação dos parágrafos 32 e 33.

Perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados (§§ 31 a 33)

31. Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte 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 usadas perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados.
32. Os critérios para reconhecer activos por impostos diferidos provenientes do reporte de perdas fiscais e de créditos de impostos não utilizados são os mesmos que os critérios para o reconhecimento de activos por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de perdas fiscais não usadas é forte prova de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Por isso, quando uma entidade tenha uma história de perdas recentes, a entidade reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de perdas fiscais ou de créditos tributáveis não utilizados somente até ao ponto que a entidade 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 entidade. Em tais circunstâncias, o parágrafo 75 exige a divulgação da quantia do activo por impostos diferidos e da natureza da prova que suporta o seu reconhecimento.
33. Uma entidade 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 entidade 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 entidade 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.

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.

Reavaliação de activos por impostos diferidos não reconhecidos (§ 34)

34. À data de cada balanço, uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A entidade 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 entidade seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o activo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 25 ou 31. Um outro exemplo dá-se quando uma entidade reavalia os activos por impostos diferidos à data da concentração de actividades empresariais ou subseqüentemente (ver parágrafos 62 e 63).

Investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (§§ 35 a 42)

35. As diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos (nomeadamente a parte da empresa-mãe ou do investidor nos activos líquidos da subsidiária, associada ou investida, incluindo a quantia escriturada de *goodwill*) se torna diferente da base fiscal (que é muitas vezes o custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir numa quantidade de circunstâncias diferentes, por exemplo:

- (a) a existência de lucros não distribuídos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;
- (b) alterações nas taxas de câmbio quando uma empresa-mãe e a sua subsidiária estão localizadas em países diferentes; e

(c) uma redução na quantia escriturada de um investimento numa associada para a sua quantia recuperável.

Nas demonstrações financeiras consolidadas, a diferença temporária pode ser diferente da diferença temporária associada com esse investimento nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe se a empresa-mãe escriturar o investimento nas suas demonstrações financeiras individuais pelo custo ou a quantia revalorizada.

36. Uma entidade deve reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, excepto até ao ponto em que as seguintes condições sejam ambas satisfeitas:

(a) que a empresa-mãe, o investidor ou o empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e

(b) que seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.

37. Dado a empresa-mãe controlar a política de dividendos da sua subsidiária, é capaz também de controlar a tempestividade da reversão de diferenças temporárias associadas com esse investimento (incluindo as diferenças temporárias provenientes não só de lucros não distribuídos mas também de quaisquer diferenças de transposição de moeda estrangeira). Para além disso, muitas vezes seria impraticável determinar a quantia de impostos sobre rendimento que devam ser pagos quando as diferenças temporárias se revertam. Por isso, quando a empresa-mãe tenha determinado que esses lucros não serão distribuídos no futuro previsível a empresa-mãe não reconhece um passivo por impostos diferidos. As mesmas considerações aplicam-se a investimentos em sucursais.

38. Os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional (ver NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio). Se os lucros tributáveis e as perdas fiscais (e, conseqüentemente, a base fiscal dos seus activos e passivos não monetários) forem determinados numa moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam num passivo ou (dependendo do parágrafo 25) activo por impostos diferidos reconhecido. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos resultados (ver parágrafo 52).

39. Um investidor numa associada não controla essa entidade e geralmente não está numa posição para determinar a sua política de dividendos. Por isso, na ausência de um acordo exigindo que os lucros da associada não serão distribuídos no futuro previsível, um investidor reconhece um passivo por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias tributáveis associadas ao investimento na associada. Em alguns casos, um investidor pode não ser capaz de determinar a quantia de impostos que serão pagos se ele recuperar o custo do seu investimento na associada mas pode determinar

que igualará ou excederá uma quantia mínima. Em tais casos, o passivo por impostos diferidos é mensurado por essa quantia.

40. O acordo entre as partes de um empreendimento conjunto trata geralmente da partilha dos lucros e identifica se as decisões em tais assuntos exigem ou não o consentimento de todos os empreendedores ou de uma maioria especificada dos mesmos. Quando o empreendedor puder controlar a partilha dos lucros e seja provável que os lucros não serão distribuídos no futuro previsível, não é reconhecido um passivo por impostos diferidos.
41. Uma entidade deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que, e somente até ao ponto em que, seja provável que:
- (a) a diferença temporária reverterá no futuro previsível; e
 - (b) estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.
42. Ao decidir se um activo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, associadas e seus interesses em empreendimentos conjuntos, uma entidade considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28 a 30.

Mensuração (§§ 43 a 50)

43. Os activos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço.
44. 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 estejam aprovadas à data do balanço.
45. A mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve reflectir as consequências fiscais que se seguem derivadas da maneira pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.
46. Em alguns casos, a maneira pela qual uma entidade recupera (liquida) a quantia escriturada de um activo (passivo) pode afectar a base fiscal do activo (passivo). Em tais casos, uma entidade mensura os passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos usando a base fiscal que seja consistente com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

47. Activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.
48. A determinação fiável de activos e passivos por impostos diferidos numa base descontada exige calendarização pormenorizada da tempestividade da reversão de cada diferença temporária. Em muitos casos tal calendarização é impraticável ou altamente complexa. Por isso, é inapropriado exigir desconto de activos e passivos diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto, resultaria em activos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de activos e passivos por impostos diferidos.
49. As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um activo ou um passivo. Isto aplica-se mesmo quando essa quantia escriturada seja ela própria determinada numa base descontada, como por exemplo no caso de obrigações de benefícios de reforma (ver a NCRF 28 - Benefícios de Empregados).
50. A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um activo por impostos diferidos até ao ponto em que deixe de ser provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis para permitir que o benefício de parte ou todo desse activo por impostos diferidos seja utilizado. Qualquer redução deve ser revertida até ao ponto que se torne provável que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis.

Reconhecimento de imposto corrente diferido (§§ 51 a 64)

51. A contabilização dos efeitos de impostos correntes e diferidos de uma transacção ou de outro acontecimento é consistente com a contabilização da transacção ou do próprio acontecimento. Os parágrafos 52 a 64 implementam este princípio.

Demonstração dos resultados (§§ 52 a 54)

52. Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, excepto até ao ponto em que o imposto provenha de:
- (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, directamente no capital próprio (ver parágrafos 55 a 59); ou
 - (b) uma concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 61 a 64).
53. A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) noutra período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados.

54. A quantia escriturada dos activos e passivos por impostos diferidos pode alterar-se mesmo se não houver alteração na quantia das diferenças temporárias relacionadas. Isto pode resultar, por exemplo, de:

- (a) uma alteração nas taxas de tributação ou leis fiscais;
- (b) uma reavaliação da recuperabilidade de activos por impostos diferidos; ou
- (c) uma alteração da maneira esperada de recuperação de um activo.

O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados, excepto até ao ponto que ele se relacione com itens previamente debitadas ou creditadas ao capital próprio (ver parágrafo 57).

Itens creditados ou debitados directamente ao capital próprio (§§ 55 a 60)

55. O imposto corrente ou imposto diferido deve ser debitado ou creditado directamente ao capital próprio se o imposto se relacionar com itens que sejam creditados ou debitados, no mesmo ou num diferente período, directamente ao capital próprio.

56. As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro exigem ou permitem que certos itens sejam creditadas ou debitadas directamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:

- (a) uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (ver a NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis);
- (b) um ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos resultantes ou de uma alteração na política contabilística aplicada retrospectivamente ou da correcção de um erro (ver NCRF 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros);
- (c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio);

57. Em circunstâncias excepcionais pode ser difícil determinar a quantia de impostos correntes e diferidos que se relacione com itens creditados ou debitados ao capital próprio. Isto pode ser o caso, por exemplo, quando:

- (a) uma alteração na taxa do imposto ou noutras regras de impostos que afecte um activo ou passivo por impostos diferidos relacionado (no todo ou em parte) com um item que esteja previamente debitado ou creditado ao capital próprio; ou

- (b) uma entidade determine que um activo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido por inteiro, e o activo por impostos diferidos se relacione (no todo ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente debitado ou creditado ao capital próprio.

Em tais casos, o imposto corrente e diferido relacionado com itens que sejam creditados ou debitados ao capital próprio é baseado numa imputação pro rata razoável do imposto corrente e diferido da entidade, ou outro método que atinja uma imputação mais apropriada nas circunstâncias.

58. A NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis, não especifica se uma entidade deve transferir ano a ano o excedente (reserva) de revalorização para resultados retidos uma quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um activo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse activo. Se uma entidade fizer tal transferência, a quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de activo fixo tangível.
59. Quando um activo for revalorizado para finalidades de tributação e essa revalorização estiver relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espera que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais de quer a revalorização do activo quer do ajustamento da base fiscal são creditados ou debitados ao capital próprio nos períodos em que ocorram.
60. Quando uma entidade pagar dividendos aos seus accionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parcela dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos accionistas (retenção de imposto). Tal quantia paga ou a pagar às autoridades fiscais é debitada ao capital próprio como parte dos dividendos.

Impostos diferidos provenientes de uma concentração de actividades empresariais (§§ 61 a 64)

61. Tal como explicado no parágrafo 19, podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a NCRF 14 - Concentrações de Actividades Empresariais, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultante (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 25) ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o *goodwill* ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, de acordo com o parágrafo 15(a), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do *goodwill*.
62. Como resultado de uma concentração de actividades empresariais, uma adquirente pode considerar a probabilidade de recuperar o seu próprio activo por impostos diferidos que não tenha sido

reconhecido antes da concentração de actividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício das suas perdas fiscais não usadas face ao futuro lucro tributável da adquirida. Nesses casos, a adquirente reconhece um activo por impostos diferidos, mas não o inclui como parte da contabilização da concentração de actividades empresariais, e portanto não o tem em consideração ao determinar o *goodwill* ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração.

63. Se o potencial benefício de transportar as perdas fiscais no rendimento da adquirida ou de outros activos por impostos diferidos não satisfizer os critérios da NCRF 14 – Concentração de Actividades Empresariais relativamente ao reconhecimento separado quando se contabilizar inicialmente uma concentração de actividades empresariais, mas for posteriormente realizado, a adquirente deve reconhecer o rendimento por impostos diferidos resultante nos resultados. Além disso, uma adquirente deve:

(a) (a) reduzir a quantia escriturada de *goodwill* à quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos tivesse sido reconhecido como um activo identificável a partir da data de aquisição; e

(b) (b) reconhecer a redução na quantia escriturada do *goodwill* como um gasto.

64. Contudo, este procedimento não deve resultar na criação de um excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração, nem deve aumentar a quantia anteriormente reconhecida para um tal excesso.

Apresentação (§§ 65 a 71)

Compensação (§§ 65 a 69)

65. Uma entidade deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:

(a) tiver um direito legalmente executável para compensar quantias reconhecidas; e

(b) pretender liquidar numa base líquida, ou realizar o activo e liquidar simultaneamente o passivo..

66. Se bem que os activos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente eles são compensados no balanço e sujeitos a critérios semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na NCRF 27 - Instrumentos Financeiros. Uma

entidade terá normalmente um direito legalmente executável para compensar um activo por impostos correntes contra um passivo por impostos correntes quando eles se relacionem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e esta autoridade permita que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

67. Em demonstrações financeiras consolidadas, um activo por impostos correntes de uma entidade de um grupo é compensado contra um passivo por impostos correntes de uma outra entidade de um grupo se, e somente se, a dita entidade tiver um direito legalmente executável de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.
68. Uma entidade deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:
- (a) a entidade tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e
 - (b) os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.
69. Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da tempestividade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma entidade compense um activo por impostos diferidos contra um passivo por impostos diferidos da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se relacionam com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e a entidade tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

Gasto de impostos (§§ 70 e 71)

Gasto (rendimento) de imposto relacionado com resultados de actividades ordinárias (§ 70)

70. O gasto (rendimento) de impostos relacionado com o resultado de actividades ordinárias deve ser apresentado na face da demonstração dos resultados.

Diferenças de câmbio em passivos ou activos por impostos estrangeiros diferidos (§ 71)

71. A NCRF 23 - Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio, exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especificam onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Concordantemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidos na demonstração dos resultados, tais diferenças podem ser classificadas como gastos (rendimentos) por

impostos diferidos se essa apresentação for considerada como a mais útil para os utentes das demonstrações financeiras.

Divulgações (§§ 72 a 84)

72. Os principais componentes de gasto (rendimento) de impostos devem ser divulgados separadamente.

73. Os componentes de gasto (rendimento) de impostos devem incluir:

- (a) gasto (rendimento) por impostos correntes;
- (b) quaisquer ajustamentos reconhecidos no período de impostos correntes de períodos anteriores;
- (c) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias;
- (d) a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com alterações nas taxas de tributação ou com o lançamento de novos impostos;
- (e) a quantia de benefícios provenientes de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferença temporária de um período anterior que seja usada para reduzir gasto de impostos correntes;
- (f) a quantia dos benefícios de uma perda fiscal não reconhecida anteriormente, de crédito por impostos ou de diferenças temporárias de um período anterior que seja usada para reduzir gastos de impostos diferidos;
- (g) gasto por impostos diferidos provenientes de uma redução, ou reversão de uma diminuição anterior, de um activo por impostos diferidos de acordo com o parágrafo 50; e
- (h) a quantia do gasto (rendimento) de imposto relativa às alterações nas políticas contabilísticas e nos erros que estão incluídas nos resultados de acordo com a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

74. O que se segue deve ser também divulgado separadamente:

- (a) o imposto diferido e corrente agregado relacionado com itens que sejam debitados ou creditados ao capital próprio;
- (b) uma explicação do relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico em uma ou em ambas das seguintes formas:

- (i) uma reconciliação numérica entre gasto (rendimento) de impostos e o produto de lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) de imposto aplicável(eis) divulgando também a base pela qual a taxa(s) de imposto aplicável(eis) é (são) calculada(s); ou
 - (ii) uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;
- (c) uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;
- (d) a quantia (e a data de extinção, se houver) de diferenças temporárias dedutíveis, perdas fiscais não usadas, e créditos por impostos não usados relativamente aos quais nenhum activo por impostos diferidos seja reconhecido no balanço;
- (e) a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente às quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos (ver parágrafo 36);
- (f) com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos por impostos não usados:
- (i) a quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos no balanço para cada período apresentado;
 - (ii) a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente das alterações das quantias reconhecidas no balanço;
- (g) com respeito a operações descontinuadas, o gasto de impostos relacionado com:
- (i) o ganho ou perda da descontinuação; e
 - (ii) o resultado das actividades ordinárias da operação descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado; e
 - (iii) a quantia consequente do imposto de rendimento dos dividendos da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras
75. Uma entidade deve divulgar a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:
- (a) a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente de lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

- (b) a entidade tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com que se relaciona o activo por impostos diferidos.
76. Uma entidade deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a entidade deve divulgar as quantias das potenciais consequências do imposto de rendimento praticamente determináveis e se existem ou não quaisquer potenciais consequências no imposto de rendimento não praticamente determináveis.
77. As divulgações exigidas pelo parágrafo 74(c) faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam se o relacionamento entre os gasto (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico é não usual e compreendam os factores significativos que podem afectar esse relacionamento no futuro. O relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico pode ser afectado por factores tais como rédito que seja isento de tributação, gastos que não sejam dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal), o efeito de perdas fiscais e o efeito de taxas de tributação estrangeiras.
78. Ao explicar o relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico, uma entidade usa uma taxa de tributação aplicável que proporcione a informação mais significativa aos utentes das suas demonstrações financeiras. Muitas vezes, a taxa mais significativa é a taxa doméstica interna de impostos do país em que a entidade está domiciliada, agregando a taxa aplicada de impostos nacionais com as taxas aplicadas de quaisquer impostos locais que sejam calculados num nível substancialmente semelhante de lucro tributável (perda fiscal). Porém, para uma entidade que opere em várias jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas em que se use a taxa interna em cada jurisdição individual.
79. A taxa efectiva média é o gasto (rendimento) de impostos dividido pelo lucro contabilístico.
80. Seria muitas vezes impraticável calcular a quantia de passivos não reconhecidos por impostos diferidos provenientes de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (ver parágrafo 36). Por isso, esta Norma exige que uma entidade divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as entidades são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.
81. O parágrafo 76 exige que uma entidade divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma entidade divulga as características importantes dos sistemas do imposto de rendimento e os factores que afectarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto sobre rendimento.

82. Não seria algumas vezes praticável calcular a quantia total das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos a accionistas. Pode ser o caso, por exemplo, em que uma entidade tenha um grande número de subsidiárias estrangeiras. Contudo, mesmo em tais circunstâncias, podem ser facilmente determináveis algumas parcelas da quantia total. Por exemplo, num grupo consolidado, uma empresa-mãe e algumas das suas subsidiárias podem ter pago impostos sobre o rendimento a uma taxa mais alta sobre os lucros não distribuídos e estar ciente da quantia que seria restituída no pagamento de dividendos futuros aos accionistas a partir dos lucros retidos consolidados. Neste caso, é divulgada a quantia restituível. Se aplicável, a entidade divulga também que existem potenciais consequências do imposto sobre o rendimento não praticamente determináveis. Nas demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona-se com os resultados retidos da empresa-mãe.
83. A uma entidade que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 76 pode também ser-lhe pedido que proporcione divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos. Em tais casos, considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 76. Por exemplo, pode ser exigido a uma entidade que divulgue a quantia agregada de diferenças temporárias associada a investimentos em subsidiárias relativamente aos quais não foram reconhecidos quaisquer passivos por impostos diferidos (ver parágrafo 74(e)). Se for impraticável calcular as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidos (ver parágrafo 80) podem existir quantias de potenciais consequências do imposto sobre o rendimento de dividendos não determináveis praticamente relacionados com estas subsidiárias.
84. Uma entidade divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes relacionados com impostos de acordo com a NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. Podem surgir passivos contingentes e activos contingentes a partir, por exemplo, de desentendimentos não resolvidos com as autoridades fiscais. Semelhantemente, quando alterações nas taxas de impostos ou de leis fiscais sejam decretadas ou anunciadas após a data do balanço, uma entidade divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a NCRF 24 - Acontecimentos Após e Data do Balanço).

Data de eficácia (§ 85)

85. Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.