

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 12
(REVISTA EM 2000)**

Impostos sobre o Rendimento

Em Outubro de 1996, o Conselho aprovou uma Norma revista, IAS 12 (revista em 1996), Impostos sobre o Rendimento que substituiu a IAS 12 (reformatada em 1994), Contabilização de Impostos sobre o Rendimento. A Norma revista tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998.

Em Maio de 1999, a IAS 10 (revista em 1999), Acontecimentos Após a Data do Balanço, emendou o parágrafo 88. O texto emendado tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2000.

Em Abril de 2000, os parágrafos 20, 62(a), 64 e Apêndice A, parágrafos A10, A11 e B8 foram emendados para rever referências cruzadas e terminologia como consequência da emissão da IAS 40, Propriedades de Investimento.

Em Outubro de 2000, o Conselho aprovou emendas à IAS 12 que acrescentaram os parágrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87C e 93 e eliminou os parágrafos 3 e 50. As revisões limitadas especificam o tratamento contabilístico das consequências dos dividendos nos impostos sobre o rendimento. O texto revisto tornou-se eficaz nas demonstrações financeiras anuais que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001.

As seguintes Interpretações SIC relacionam-se com a IAS 12

— SIC-21:Impostos sobre o Rendimento — Recuperação de Activos Não Depreciáveis Revalorizados; e

—SIC-25:Impostos sobre o Rendimento —Alterações na Situação Fiscal de uma Empresa ou dos seus Accionistas.

INTRODUÇÃO

Esta Norma («IAS 12 (revista)») substitui a Norma Internacional de Contabilidade IAS 12, Contabilização dos Impostos sobre o Rendimento (a original IAS 12). A IAS 12 (revista) entra em vigor para períodos contabilísticos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998. As principais alterações da original IAS 12 são como se segue:

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

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

Todas as diferenças tempestivas são diferenças temporárias. As diferenças temporárias também surgem nas circunstâncias seguintes, que não dão origem a diferenças tempestivas, se bem que a IAS 12 original as trate da mesma maneira que as transacções que dão origem a diferenças tempestivas:

- (a) subsidiárias, associadas ou empreendimentos conjuntos que não tenham distribuído os seus lucros totais à empresa mãe ou investidora;
- (b) activos que sejam revalorizados e nenhum ajustamento equivalente seja feito para finalidades de tributação; e
- (c) o custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado aos activos identificáveis adquiridos e aos passivos assumidos por referência aos seus justos valores, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais.

Para mais, existem algumas diferenças temporárias que não são diferenças de tempestividade, por exemplo as diferenças temporárias que surgem quando:

- (a) os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional, mas o lucro tributável ou a perda fiscal (e, consequentemente, a base fiscal dos seus activos e passivos não monetários) é determinado noutra moeda;
- (b) os activos e passivos não-monetários sejam reexpressos segundo a IAS 29, Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias; ou
- (c) a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no reconhecimento inicial difira da sua base de tributação inicial.

2. A IAS 12 original permitia que uma empresa não reconhecesse activos e passivos por impostos diferidos quando houvesse provas razoáveis de que diferenças tempestivas não se reverteriam durante um período vindouro considerável. A IAS 12 (revista) exige que uma empresa reconheça um passivo por impostos diferidos ou (sujeito a certas condições) um activo para todas as diferenças temporais, com certas excepções indicadas adiante.

3. A IAS 12 original exigia que:

(a) os activos por impostos diferidos provenientes de diferenças tempestivas deviam ser reconhecidos quando houvesse uma expectativa razoável de realização; e

(b) os activos por impostos diferidos provenientes de perdas fiscais somente deviam ser reconhecidos como um activo quando houvesse segurança para além de qualquer dúvida razoável de que rendimentos futuros tributáveis seriam suficientes para permitir que fosse realizado o benefício da perda. A IAS 12 original permitia (mas não exigia) que uma empresa diferisse o reconhecimento do benefício de perdas fiscais até ao período de realização.

A IAS 12 (revista) exige que os activos por impostos diferidos devem ser reconhecidos quando for provável que os lucros tributáveis estarão utilizáveis contra os quais o activo por imposto diferido possa ser utilizado. Quando uma empresa tenha uma história de perdas fiscais, a empresa reconhece um activo por imposto diferido somente até ao ponto em que a empresa tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou haja outras provas convincentes de que estarão disponíveis lucros fiscais suficientes.

4. Como excepção ao requisito geral estabelecido no parágrafo 2 acima, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos provenientes de certos activos ou passivos cujas quantias escrituradas difiram no reconhecimento inicial das suas bases tributáveis iniciais. Porque tais circunstâncias não dão origem a diferenças tempestivas, elas não resultavam em activos ou passivos por impostos diferidos segundo a IAS 12 original.

5. A IAS 12 original exigia que os impostos a pagar sobre lucros não distribuídos de subsidiárias e de associadas deviam ser reconhecidos a menos que fosse razoável assumir que esses lucros não seriam distribuídos ou que uma distribuição não daria origem a um passivo fiscal. Porém, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de tais passivos por impostos diferidos (e os provenientes de qualquer ajustamento de transposição acumulado relacionado) até ao ponto em que:

(a) a empresa mãe, investidora ou empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e

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

Quando esta proibição tenha como resultado que nenhuns passivos por impostos diferidos tenham sido reconhecidos, a IAS 12 (revista) exige que uma empresa divulgue a quantia agregada das diferenças temporárias em causa.

6. A IAS 12 original não se referia explicitamente aos ajustamentos no justo valor feitos numa concentração de actividades empresariais. Esses ajustamentos dão origem a diferenças temporárias e a IAS 12 (revista) exige que uma entidade reconheça o passivo por impostos diferidos resultante ou (sujeito ao critério de probabilidade para reconhecimento) o activo por impostos diferidos com um efeito correspondente na determinação da quantia de goodwill ou 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, a IAS 12 (revista) proíbe o reconhecimento de passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do goodwill.

7. A IAS 12 original permitia, mas não exigia, que uma empresa reconhecesse um passivo por impostos diferidos respeitante a revalorizações de activos. A IAS 12 (revista) exige que uma empresa reconheça um passivo por impostos diferidos com respeito a revalorizações de activos.

8. As consequências fiscais de recuperação da quantia escriturada de certos activos ou passivos pode depender da maneira da recuperação ou liquidação, como por exemplo:

- (a) em certos países, os ganhos de capital não são tributados à mesma taxa que outros rendimentos fiscais;
e
- (b) em alguns países, a quantia que é dedutível para fins de tributação, na venda de um activo, é maior do que a quantia que pode ser deduzida como depreciação.

A IAS 12 original não deu qualquer orientação sobre a mensuração de activos e passivos por impostos diferidos em tais casos. A IAS 12 (revista) exige que a mensuração de passivos por impostos diferidos e de activos por impostos diferidos deve ser baseada nas consequências fiscais que se seguirão a partir da maneira que a empresa espere recuperar ou liquidar a quantia escriturada nos seus activos e passivos.

9. A IAS 12 original não afirmava explicitamente se os activos e passivos por impostos diferidos podiam ser descontados. A IAS 12 (revista) proíbe o desconto de activos e passivos por impostos diferidos. O parágrafo B16(i) da IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais proíbe o desconto de activos por impostos diferidos adquiridos e de passivos por impostos diferidos assumidos numa concentração de actividades empresariais.

10. A original IAS 12 não especificava se uma empresa devia ou não classificar os saldos por impostos diferidos como activos e passivos correntes ou como activos e passivos não correntes. A IAS 12 (revista) exige que uma empresa que faça a distinção corrente/não corrente não deve classificar os activos e passivos por impostos diferidos como activos e passivos correntes.

11. A original IAS 12 dizia que os saldos devedores e credores representando impostos diferidos podiam ser compensados. A IAS 12 (revista) estabelece condições mais restritivas na compensação, largamente baseada nos activos e passivos financeiros na IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação.

12. A IAS 12 original exigia divulgação de uma explicação da relação entre gastos de impostos e lucro contabilístico se não estiverem explicadas pelas taxas efectivas de tributação no país da empresa que relata. A IAS 12 (revista) exige esta explicação que pode tomar uma ou ambas das formas seguintes:

- (i) uma reconciliação numérica entre gastos (rendimentos) de tributação e o produto do lucro contabilístico multiplicado pelas taxa(s) de tributação aplicáveis; ou
- (ii) uma reconciliação numérica entre a taxa média efectiva de tributação e a taxa de tributação aplicável.

A IAS 12 (revista) também exige uma explanação de alterações na(s) taxa(s) de tributação aplicáveis comparadas com o período contabilístico anterior.

13. As novas divulgações exigidas pela IAS 12 (revista) incluem:

- (a) com respeito a cada tipo de diferença temporária, perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados:
 - (i) a quantia de activos e passivos por impostos diferidos reconhecidos; e
 - (ii) a quantia de rendimentos ou de gastos de impostos diferidos reconhecidos na demonstração dos resultados, se isto não for evidente a partir das alterações nas quantias reconhecidas no balanço;

- (b) com respeito a operações descontinuadas, o gasto de impostos fiscais relacionado com:
- (i) o ganho ou perda da descontinuação; e
 - (ii) o lucro ou prejuízo das actividades ordinárias da operação descontinuada; e
- (c) a quantia de um activo por impostos diferidos e a natureza da prova que suporta o seu reconhecimento, quando:
- (i) a utilização do activo por impostos diferidos seja dependente dos lucros tributáveis futuros em excesso dos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e
 - (ii) a empresa tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente ou no anterior na jurisdição fiscal com a qual se relaciona o activo por impostos diferidos.

ÍNDICE

	Parágrafos
Objectivo	
Âmbito	1-4
Definições	5-11
Base Tributável	7-11
Reconhecimento de Passivos por Impostos Correntes e de Activos por Impostos Correntes	12-14
Reconhecimento de Passivos por Impostos Diferidos e de Activos por Impostos Diferidos	15-45
Diferenças Temporárias Tributáveis	15-23
Concentrações de Actividades Empresariais	19
Activos Escriturados pelo Justo Valor	20
Goodwill	21
Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo	22-23
Diferenças Temporárias Dedutíveis	24-33
Goodwill Negativo	32
Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo	33
Prejuízos por Impostos não Usados e Créditos por Impostos não Usados	34-36
Reavaliação de Activos por Impostos Diferidos não Reconhecidos	37
Investimentos em Subsidiárias, Sucursais e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos	38-45
Mensuração	46-56
Reconhecimento de Impostos Correntes e Diferidos	57-68

Demonstração dos Resultados	58-60
Itens Creditados ou Debitados directamente ao Capital Próprio	61-65A
Impostos Diferidos Provenientes de uma Concentração de Actividades Empresariais	66-68
Apresentação	69-78
Activos por Impostos e Passivos por Impostos	69-76
Compensação	71-76
Gasto de Impostos	77-78
Gastos (Rendimentos) de Impostos Relacionados com Resultados de Actividades Ordinárias	77
Diferenças de Câmbio em Activos ou Passivos por Impostos Estrangeiros Diferidos	78
Divulgação	79-88
Data de Eficácia	89-91

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento. O assunto principal na contabilização dos impostos sobre o rendimento é o de como contabilizar as consequências dos impostos correntes e futuros de:

- (a) a recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de activos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma empresa; e
- (b) transacções e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma empresa.

Está inerente no reconhecimento de um activo ou passivo que a empresa 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 empresa reconheça um passivo por impostos diferidos (activo por impostos diferidos), com certas excepções limitadas.

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais das transacções e 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 dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima 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

1. ***Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento.***
2. Para as finalidades desta Norma, o termo impostos sobre o rendimento inclui todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis. O termo impostos sobre o rendimento também inclui impostos, tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à empresa que relata.
3. (Eliminado)
4. Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios do Governo (ver a IAS 20, Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo) ou de créditos fiscais ao investimento. Porém esta Norma trata de contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.

DEFINIÇÕES

5. ***Os termos seguintes são usados nesta Norma com os significados especificados:***

Lucro contabilístico é o resultado líquido 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.

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.

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

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

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

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.***

A base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.

6. Os 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).

IAS 12*Base Tributável*

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

Exemplos

1. Uma máquina custa 100. Para finalidades de tributação, já foi deduzida depreciação de 30 nos períodos corrente e anteriores e o custo remanescente será dedutível em períodos futuros, quer como depreciação ou por meio de uma dedução na alienação. O rédito gerado pelo uso da máquina é tributável e qualquer ganho na alienação da máquina será tributável e qualquer perda na venda da máquina será dedutível para finalidades de impostos. A base tributável da máquina é de 70.
 2. O juro a receber tem uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. A base tributável do juro a receber é nula.
 3. As dívidas a receber comerciais a receber têm uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado já foi incluído no lucro tributável (perda fiscal). A base tributável das dívidas comerciais a receber é 100.
 4. Os dividendos a receber de uma subsidiária têm uma quantia escriturada de 100. Os dividendos não são tributáveis. Em substância, a quantia total escriturada do activo é dedutível dos benefícios económicos. Consequentemente, a base tributável dos dividendos a receber é 100 ⁽¹⁾.
 5. Um empréstimo a receber tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá conseqüências fiscais. A base tributável do empréstimo é 100.
8. A base tributável 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 tributável do passivo resultante é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.

Exemplos

1. Os passivos correntes incluem gastos acrescidos (a pagar) com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado será deduzido para finalidades tributáveis, em regime de caixa. A base tributável dos gastos acrescidos é nula.
2. Os passivos correntes incluem rédito de juros recebidos adiantadamente com uma quantia escriturada de 100. O rédito relacionado de juros foi tributado em regime de caixa. A base tributável dos juros recebidos adiantadamente é nula.
3. Os passivos correntes incluem gastos acrescidos (a pagar) com uma quantia escriturada de 100. Os gastos relacionados já tinham sido deduzidos para finalidades de impostos. A base tributável dos gastos acrescidos é 100.
4. Os passivos correntes incluem gastos de multas e de penalidades acrescidos com uma quantia escriturada de 100. As multas e penalidades não são dedutíveis para finalidades de impostos. A base tributável das multas e penalidades acrescidas (a pagar) é 100 ⁽²⁾.
5. Um empréstimo a pagar tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá conseqüências tributáveis. A base tributável do empréstimo é 100.

⁽¹⁾ Por esta análise, não há diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é a que os dividendos a receber acrescidos têm uma base tributável nula e que uma taxa tributável nula é aplicada à diferença temporária resultante de 100. Segundo ambas as análises, não há passivo por impostos diferidos.

⁽²⁾ Por esta análise, não há diferença temporária dedutível. Uma análise alternativa é que as multas e penalidades acrescidas a pagar têm uma base tributável nula e que uma taxa tributável nula é aplicada à diferença temporária dedutível de 100. Por qualquer das duas análises, não há activo por impostos diferidos.

9. Alguns itens têm uma base tributável 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 a um período posterior. A diferença entre a base tributável 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 tributável de um activo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é de auxílio considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: o de que uma empresa 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. O exemplo C a seguir ao parágrafo 52 ilustra circunstâncias em que pode ser de auxílio considerar este princípio fundamental, por exemplo, quando a base tributável de um activo ou de um passivo depender da maneira esperada da recuperação ou liquidação.
11. Nas demonstrações financeiras consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas pela comparação das quantias escrituradas de activos e de passivos nas demonstrações financeiras consolidadas com a base tributária apropriada. A base tributária é determinada por referência a uma declaração de impostos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja preenchida. Noutras jurisdições a base tributável é determinada por referência às declarações de impostos de cada empresa no grupo.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES

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 empresa reconhece o benefício como um activo do período em que a perda fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a empresa e que o benefício pode ser fiavelmente mensurado.

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS E DE ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

Diferenças Temporárias Tributáveis

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 39.

16. Está inerente no reconhecimento de um activo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a empresa nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do activo exceder a sua base tributável, 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 empresa recupera a quantia escriturada do activo, a diferença temporária tributável reverterá e a empresa terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da empresa 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 39.

Exemplo

Um activo que custou 150 tem uma quantia escriturada de 100. A depreciação acumulada para finalidades de impostos é de 90 e a taxa de impostos é 25 %.

A base tributável do activo é 60 (custo de 150 menos a depreciação acumulada de impostos de 90). Para recuperar a quantia escriturada de 100, a empresa deve obter um lucro tributável de 100, mas será somente capaz de deduzir depreciação de 60. Consequentemente, a empresa pagará impostos sobre o rendimento de 10 (40 a 25 %) quando recuperar a quantia escriturada do activo. A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a base tributável de 60 é uma diferença temporária tributável de 40. Por isso, a empresa reconhece um passivo por impostos diferidos de 10 (40 a 25 %) que representa os impostos sobre o rendimento que pagará quando recuperar a quantia escriturada do activo.

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. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias desta espécie que são diferenças temporárias tributáveis e que por isso resultam em passivos por impostos diferidos:
- (a) o rédito de juros é incluído no lucro contabilístico numa base de proporção temporal mas pode, em algumas jurisdições, ser incluído no lucro tributável quando o dinheiro for cobrado. A base tributável de qualquer conta a receber reconhecida no balanço com respeito a tais réditos é nula porque os réditos não afectam o lucro tributável até que seja recebido o dinheiro;
 - (b) a depreciação usada na determinação do lucro tributável (perda fiscal) pode diferir da que foi usada na determinação do lucro contabilístico. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada do activo e a sua base tributável que é o custo original do activo menos todas as deduções respeitantes a esse activo permitidas pelas autoridades fiscais na determinação do lucro tributável dos períodos correntes e anteriores. Uma diferença temporária tributável surge, e resulta num passivo por impostos diferidos, quando a depreciação para tributação seja acelerada (se a depreciação para impostos for menos rápida do que a depreciação contabilística, surge uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos); e
 - (c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados durante os períodos futuros na determinação do lucro contabilístico mas deduzidos na determinação do lucro tributável no período em que sejam incorridos. Tais custos de desenvolvimento têm uma base tributável nula porque já tinham sido deduzidos no lucro tributável. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada dos custos de desenvolvimento e a sua base tributável nula.
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 parágrafos 21 e 32);
- (d) a base tributável de um activo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma empresa beneficia de subsídios governamentais não tributáveis relacionados com activos (ver parágrafos 22 e 33); ou
- (e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base tributável do investimento ou interesse (ver parágrafos 38-45).

Concentrações de Actividades Empresariais

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 afectadas pela concentração de actividades empresariais ou são afectadas 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 66).

Activos Escriturados Pelo Justo Valor

20. As IFRSs permitem ou exigem que determinados activos sejam escriturados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a IAS 16 Activos Fixos Tangíveis, a IAS 38 Activos Intangíveis, a IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração e a IAS 40 Propriedades de Investimento). Em algumas jurisdições, a revalorização ou outra reexpressão de um activo para o justo valor afecta o lucro tributável (perda fiscal) do período corrente. Como resultado, a base tributável do activo é ajustada e nenhuma diferença temporária surge. Em outras jurisdições, a revalorização ou reexpressão de um activo não afecta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, conseqüentemente a base tributável do activo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a empresa 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 tributável é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou activo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se:

- (a) a empresa 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. 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. Muitas autoridades fiscais não permitem reduções na quantia escriturada do goodwill como um gasto dedutível na determinação do lucro tributável. Além disso, nessas jurisdições, o custo do goodwill é muitas vezes não dedutível quando uma subsidiária aliena a sua actividade empresarial subjacente. Nessas jurisdições, 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.

- 21A. 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 segundo o parágrafo 15(a). Por exemplo, se o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100, mas uma base fiscal de zero, o parágrafo 15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo por impostos diferidos resultante. Se a entidade reconhecer posteriormente uma perda por imparidade de 20 para esse goodwill, a quantia da diferença temporária tributável relacionada com o goodwill é reduzida de 100 para 80, com o decréscimo resultante no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido. Esse decréscimo no valor do passivo por impostos diferidos não reconhecido também é visto como estando relacionado com o reconhecimento inicial do goodwill, estando por isso proibido de ser reconhecido segundo o parágrafo 15(a).
- 21B. 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. Por exemplo, se o goodwill adquirido numa concentração de actividades empresariais tiver um custo de 100 que é dedutível em termos fiscais à taxa anual de 20 % com início no ano de aquisição, a base fiscal do goodwill é 100 no reconhecimento inicial e 80 no final do ano de aquisição. Se a quantia escriturada de goodwill no final do ano de aquisição se mantiver inalterada em 100, uma diferença temporária tributável de 20 resulta no final do ano. Dado que essa diferença temporária tributável não se relaciona com o reconhecimento inicial do goodwill, é reconhecido o passivo por impostos diferidos resultante.

Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo

22. 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 19);
 - (b) se a transacção afectar quer o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma empresa reconhecerá qualquer passivo ou activo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados (ver parágrafo 59);
 - (c) se a transacção não for uma concentração de actividades empresariais, e não afectar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma empresa, na ausência da excepção prevista nos parágrafos 15 e 24, reconhecerá o passivo ou activo diferido resultante e ajustará a quantia escriturada do activo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornarão as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta Norma não permite que uma empresa reconheça o passivo ou activo por impostos diferidos resultante, quer no reconhecimento inicial ou subsequentemente (ver exemplo na página seguinte). Para além disso, uma empresa não reconhece alterações subsequentes no passivo ou activo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o activo é depreciado.
23. De acordo com a IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação, o emitente de um instrumento financeiro composto (por exemplo, uma obrigação convertível) classifica o componente passivo do instrumento como um passivo e o componente do capital próprio como capital próprio. Em algumas jurisdições, a base tributável do componente passivo no reconhecimento inicial é igual à quantia escriturada inicial da soma dos componentes do passivo e do capital próprio. A diferença temporária tributável resultante surge do reconhecimento inicial do componente do capital próprio separadamente do componente do passivo. Por isso, a excepção estabelecida no parágrafo 15 (b) não se aplica. Consequentemente, uma empresa reconhece o resultante passivo por impostos diferidos. De acordo com o parágrafo 61, o imposto diferido é directamente debitado à quantia escriturada do componente do capital próprio. De acordo com o parágrafo 58, alterações subsequentes no passivo por impostos diferidos são reconhecidas na demonstração dos resultados como gastos por impostos diferidos.

Exemplo que ilustra o Parágrafo 22 (c)

Uma empresa pretende usar um activo que custou 1 000 durante a sua vida útil de cinco anos e depois aliená-lo com um valor residual nulo. A taxa de imposto é de 40 %. A depreciação do activo não é dedutível para finalidades de tributação. Pela alienação, qualquer ganho de capital não será tributável e qualquer perda de capital não será dedutível.

Enquanto recupera a quantia escriturada do activo, a empresa obterá rendimento tributável de 1000 e pagará imposto de 400. A empresa não reconhece o passivo resultante por impostos diferidos de 400 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

No ano seguinte, a quantia escriturada do activo é de 800. Ao obter rendimentos tributáveis de 800, a empresa pagará imposto de 320. A empresa não reconhece o passivo por impostos diferidos de 320 porque isso resulta do reconhecimento inicial do activo.

Diferenças Temporárias Dedutíveis

24. 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 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 44.

25. Está inerente no reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da empresa incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da empresa, 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 tributável. 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 tributável a diferença dá origem a um activo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo

Uma empresa reconhece um passivo de 100 relativa a custos de garantia de produtos. Para finalidades de impostos, os custos de garantia de produtos não serão dedutíveis até que a empresa pague as reclamações. A taxa de imposto é de 25 %.

A base tributável do passivo é nula (a quantia escriturada de 100, menos a quantia que será dedutível para finalidades de impostos com respeito a esse passivo em períodos futuros). Ao liquidar o passivo pela sua quantia escriturada, a empresa reduzirá o seu lucro tributável futuro por uma quantia de 100 e, conseqüentemente, reduz os seus pagamentos futuros de impostos de 25 (100 a 25 %). A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a base tributável nula é uma diferença temporária dedutível de 100. Por isso, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos de 25 (100 a 25 %), desde que seja provável que a empresa obterá lucro tributável suficiente em períodos futuros para beneficiar de uma redução em pagamentos de impostos.

26. O que se segue são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em activos por impostos diferidos:
- (a) os custos de benefícios de reforma podem ser deduzidos na determinação do lucro contabilístico à medida que os serviços são proporcionados pelo empregado, mas deduzidos na determinação do lucro tributável quer quando sejam pagas pela empresa as contribuições para um fundo ou quando os benefícios de reforma sejam pagos pela empresa. Uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base tributável; a base tributável do passivo é geralmente nula. Tal diferença temporária dedutível resulta num activo por impostos diferidos enquanto os benefícios económicos fluirão para a empresa na forma de uma dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de reforma forem pagos;
 - (b) os custos de pesquisa são reconhecidos como um gasto na determinação do lucro contabilístico no período em que sejam incorridos mas não são permitidos como dedução na determinação do lucro tributável (perda fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base tributável dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como uma dedução nos períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos;
 - (c) 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. Quando um passivo assumido for reconhecido à data da aquisição, mas os custos relacionados não forem deduzidos ao determinar os lucros tributáveis até um período posterior, resulta uma diferença temporária dedutível que origina um activo por impostos diferidos. Um activo por impostos diferidos também resulta quando o justo valor de um activo identificável adquirido for inferior à sua base fiscal. Em ambos os casos, o activo por impostos diferidos resultante afecta o goodwill (ver parágrafo 66); e

IAS 12

(d) certos activos podem ser escriturados pelo justo valor, ou podem ser revalorizados, sem que um ajustamento equivalente seja feito para finalidades de impostos (ver parágrafo 20). Uma diferença temporária dedutível surge se a base tributável do activo exceder a sua quantia escriturada.

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 empresa somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso uma empresa 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 empresa 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 empresa 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 à empresa que criará lucro tributável em períodos apropriados.

30. As oportunidades de planeamento de impostos são acções que a empresa tomará a fim de criar ou aumentar os rendimentos tributáveis num período particular antes de expirar uma perda fiscal ou um crédito tributável a transportar. Por exemplo, em algumas jurisdições, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado ao:

(a) eleger ter rendimentos de juros tributados seja numa base recebida ou a receber;

(b) diferir a reivindicação de certas deduções do lucro tributável;

(c) vender, e talvez locar de novo, activos que tenham apreciado (valorizado) mas para os quais não tenha sido ajustada a base tributável para reflectir tal apreciação; e

(d) vender um activo que gere rendimento não tributável (tal como, nalgumas jurisdições, uma obrigação emitida pelo governo) a fim de comprar um outro investimento que gere rendimentos tributáveis.

Quando as oportunidades de planeamento de impostos anteciparem lucros tributáveis de um período posterior para um período anterior, a utilização de uma perda fiscal ou de um crédito tributável a transportar ainda depende da existência de lucros tributáveis futuros provenientes de fontes que não originem futuras diferenças temporárias.

31. Quando uma empresa tenha uma história de prejuízos recentes, a empresa considera a orientação dos parágrafos 35 e 36.

Goodwill Negativo

32. Eliminado.

Reconhecimento Inicial de um Activo ou Passivo

33. Um caso, em que um activo por impostos diferidos surja no reconhecimento inicial de um activo, dá-se quando um subsídio não tributável do governo relacionado com um activo seja deduzido para chegar à quantia escriturada do activo, mas, para finalidades de impostos, não seja deduzida da quantia depreciável do activo (por outras palavras a sua base tributável); a quantia escriturada do activo é menor do que a sua base tributável e isto dá origem a uma diferença tributária dedutível. Os subsídios do governo podem ser também considerados como rendimentos diferidos caso em que a diferença entre o rendimento diferido e a sua base tributável nula é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que uma empresa adopte, a empresa não reconhece o activo por impostos diferidos resultante pela razão dada no parágrafo 22.

Perdas Fiscais não Usadas e Créditos por Impostos não Usados

34. **Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o transporte de perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usadas perdas fiscais não usadas e créditos tributáveis não usados.**

35. Os critérios para reconhecer activos por impostos diferidos provenientes do transporte 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 empresa tenha uma história de perdas recentes, a empresa reconhece um activo por impostos diferidos proveniente de perdas fiscais ou de créditos tributáveis não utilizados somente até ao ponto que a empresa tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou que haja outras provas convincentes de que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis contra os quais as perdas fiscais não utilizadas ou créditos tributáveis não utilizados possam ser utilizados pela empresa. Em tais circunstâncias, o parágrafo 82 exige a divulgação da quantia do activo por impostos diferidos e da natureza da prova que suporta o seu reconhecimento.

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

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

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

Reavaliação de Activos por Impostos Diferidos não Reconhecidos

37. À data de cada balanço, uma empresa reavalia os activos por impostos diferidos não reconhecidos. A empresa reconhece previamente um activo por impostos diferidos não reconhecido até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o activo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, um melhoramento nas condições comerciais pode tornar mais provável que a empresa seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o activo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 24 ou 34. Um outro exemplo dá-se quando uma empresa reavalia os activos por impostos diferidos à data da concentração de actividades empresariais ou subsequentemente (ver parágrafos 67 e 68).

Investimentos em Subsidiárias, Sucursais e Associadas e Interesses em Empreendimentos Conjuntos

38. As diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos (nomeadamente a parte da empresa mãe ou do investidor nos activos líquidos da subsidiária, sucursal, associada ou investida, incluindo a quantia escriturada de goodwill se torna diferente da base tributável (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, sucursais, 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.

39. ***Uma empresa 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 ambas das seguintes condições sejam 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.***

40. Dada 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.

41. Os activos e passivos não monetários de uma entidade são mensurados na sua moeda funcional (ver IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio). Se os lucros tributáveis e as perdas fiscais (e, conseqüentemente, a base fiscal dos seus activos 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 24) activo por impostos diferidos reconhecido. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos resultados (ver parágrafo 58).

42. Um investidor numa associada não controla essa empresa 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.
43. 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.
44. ***Uma empresa deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e 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.***
45. Ao decidir se um activo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas, e seus interesses em empreendimentos conjuntos, uma empresa considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28 a 31.

MENSURAÇÃO

46. ***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) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.***
47. ***Os activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o activo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas à data do balanço.***
48. Os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são geralmente mensurados usando as taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas. Porém, em algumas jurisdições fiscais, os anúncios de taxas fiscais (e leis fiscais) pelo governo têm o efeito substantivo de obrigação real, cuja publicação pode aguardar por um período de alguns meses. Nestas circunstâncias, os activos e passivos de impostos são mensurados usando a taxa fiscal (e leis fiscais) anunciada.
49. Quando taxas fiscais diferentes se apliquem a níveis diferentes de rendimento tributável, os activos e passivos por impostos diferidos são mensurados usando as taxas médias que se esperam aplicar ao lucro tributável (perda fiscal) dos períodos em que as diferenças temporárias se esperam que se revertam.
50. (Eliminado)
51. ***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 empresa espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus activos e passivos.***

IAS 12

52. Em algumas jurisdições, a maneira pela qual uma empresa recupera (liquida) a quantia escriturada de um activo (passivo) pode afectar, quer uma ou ambas, de:

- (a) a taxa de tributação aplicável quando a empresa recupere (liquide) a quantia escriturada do activo (passivo); e
- (b) a base fiscal do activo (passivo).

Em tais casos, uma empresa mensura os passivos por impostos diferidos e activos por impostos diferidos usando a taxa fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

Exemplo A

Um activo tem uma quantia escriturada de 100 e uma base fiscal de 60. Uma taxa fiscal de 20 % aplicar-se-ia se o activo fosse vendido e uma taxa tributável de 30 % aplicar-se-ia aos outros rendimentos.

A empresa reconhece um passivo por impostos diferidos de 8 (40 de 20 %) se ela espera vender o activo sem uso adicional e um passivo por impostos diferidos de 12 (40 de 30 %) se ela espera reter o activo e recuperar a sua quantia escriturada por meio do uso.

Exemplo B

Um activo com um custo de 100 e uma quantia escriturada de 80 é revalorizado para 150. Nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades de impostos. A depreciação acumulada para finalidades de fiscais é 30 e a taxa fiscal é 30 %. Se o activo for vendido por mais do que o seu custo, a depreciação acumulada fiscal de 30 será incluída no lucro tributável mas os proventos da venda em excesso do custo não serão tributáveis.

A base tributável do activo é 70 e há uma diferença temporária tributável de 80. Se a empresa espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimentos tributáveis de 150, mas somente poderá deduzir depreciação de 70. Nesta base, há um passivo por impostos diferidos de 24 (80 de 30 %). Se a empresa espera recuperar a quantia escriturada ao vender o activo imediatamente com proventos de 150, o passivo por impostos diferidos é calculado como se segue:

	Diferença Temporária Tributável	Taxa Fiscal	Passivo por Impostos Diferidos
Depreciação acumulada para efeitos fiscais	30	30 %	9
Proventos em excesso do custo	<u>50</u>	nada	<u>—</u>
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

Nota: (De acordo com o parágrafo 61, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é debitado directamente ao capital próprio).

Exemplo C

Os factos estão no exemplo B, excepto que se o activo for vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para efeito de impostos será incluída no rendimento tributável (tributado a 30 %) e os proventos da venda serão tributados a 40 %, após dedução de um custo ajustado pela inflação de 110.

Se a empresa espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do activo, isso deve gerar rendimento tributável de 150, mas somente estará em condições de deduzir a depreciação de 70. Neste caso, a base tributável é de 70, há uma diferença temporária tributável de 80 e há um passivo por impostos diferidos de 24 (80 de 30 %) como no exemplo B.

Se a empresa espera recuperar a quantia escriturada ao vender imediatamente o activo por proventos de 150, a empresa estará em condições de deduzir o custo indexado de 110. Os proventos líquidos de 40 serão tributados a 40 %. Adicionalmente, a depreciação acumulada para efeitos de impostos de 30 será incluída no rendimento tributável e tributada a 30 %. Neste caso, a base tributável é 80 (110 menos 30), há uma diferença temporária tributável de 70 e há um passivo por impostos diferidos de 25 (40 de 40 % mais 30 de 30 %). Se a base tributável não for imediatamente evidente neste exemplo, será de auxílio considerar o princípio fundamental estabelecido no parágrafo 10.

Nota: (De acordo com o parágrafo 61, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é debitado directamente ao capital próprio).

- 52A. Em algumas jurisdições, os impostos sobre o rendimento são pagáveis a uma taxa maior ou menor se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos for pago como um dividendo aos accionistas da empresa. Em algumas outras jurisdições, os impostos sobre o rendimento podem ser restituíveis ou pagáveis se parte ou todo o lucro líquido ou os resultados retidos forem pagos como um dividendo aos accionistas da empresa. Nestas circunstâncias descritas, os activos e passivos por impostos correntes e diferidos são mensurados à taxa de imposto aplicável aos lucros não distribuídos.
- 52B. Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52A, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas quando for reconhecido um passivo para pagar o dividendo. As consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos estão mais directamente ligadas a transacções ou acontecimentos passados do que a distribuições a proprietários. Por conseguinte, as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos são reconhecidas no resultado líquido do período como exigido pelo parágrafo 58 excepto até ao ponto em que as consequências dos dividendos no imposto sobre o rendimento provenham das circunstâncias descritas nas alíneas a) e b) do parágrafo 58.

Exemplo que ilustra os parágrafos 52A e 52B

O exemplo que se segue trata da mensuração de activos e passivos por impostos correntes e diferidos de uma empresa numa jurisdição em que os impostos sobre o rendimento sejam pagáveis a uma taxa mais alta nos lucros não distribuídos (50 %) com uma quantia a ser restituída quando os lucros forem distribuídos. A taxa de imposto sobre os lucros distribuídos é de 35 %. À data do balanço, 31 de Dezembro de 20X1, a empresa não reconhece um passivo relativo aos dividendos propostos ou declarados após a data do balanço. Em consequência, não são reconhecidos quaisquer dividendos no ano de 20X1. O rendimento tributável de 20X1 é de 100 000. A diferença temporária tributável do ano de 20X1 é de 40 000.

A empresa reconhece um passivo por impostos correntes e um gasto por imposto de rendimento corrente de 50 000. Não é reconhecido qualquer activo quanto à quantia potencialmente recuperável em consequência de dividendos futuros. A empresa também reconhece um passivo por impostos diferidos e um gasto por impostos diferidos de 20 000 (50 % de 40 000) que representa os impostos sobre o rendimento que a empresa pagará quando recuperar ou liquidar as quantias escrituradas dos seus activos e passivos com base na taxa fiscal aplicável a dividendos não distribuídos.

Subsequentemente, em 15 de Março de 20X2 a empresa reconhece dividendos de 10 000 provenientes de lucros operacionais como um passivo.

Em 15 de Março de 20X2, a empresa reconhece a recuperação de impostos sobre o rendimento de 1 500 (15 % dos dividendos reconhecidos como um passivo) como um activo por impostos correntes e como uma redução de gasto sobre o rendimento corrente relativo a 20X2.

53. **Activos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.**
54. 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 empresas. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de activos e passivos por impostos diferidos.

55. 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 IAS 19, Benefícios de Empregados).
56. ***A quantia escriturada de um activo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma empresa 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

57. 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 58 a 68C implementam este princípio.

Demonstração dos Resultados

58. ***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 61 a 65); ou***
 - (b) ***uma concentração de actividades empresariais (ver parágrafos 66 a 68).***
59. 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) noutro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados. São exemplos quando:
- (a) o rédito de juros, royalties ou dividendos seja recebido em mora e seja incluído no lucro contabilístico numa base de repartição temporal de acordo com a IAS 18, Rédito, mas seja incluído no lucro tributável (perda fiscal) em regime de caixa; e
 - (b) os custos de activos intangíveis tenham sido capitalizados de acordo com a IAS 38, Activos Intangíveis, e estejam sendo amortizados na demonstração dos resultados, mas foram deduzidos para finalidades de tributação quando foram incorridos.
60. 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 63).

Itens Creditados ou Debitados directamente ao Capital Próprio

61. ***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.***

62. As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam creditados ou debitados directamente no capital próprio. Exemplos desses itens são:
- (a) uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do activo fixo tangível (ver a IAS 16, 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 IAS 8 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 IAS 21 Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio); e
 - (d) quantias provenientes do reconhecimento inicial do componente de capital próprio de um instrumento financeiro composto (ver parágrafo 23).
63. 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) haja taxas escalonadas de impostos sobre o rendimento e seja impossível determinar a taxa pela qual um componente específico de lucro tributável (perda fiscal) tenha sido tributado;
 - (b) 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 debitada ou creditada ao capital próprio; ou
 - (c) uma empresa 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 na jurisdição fiscal respeitante, ou outro método que atinja uma imputação mais apropriada nas circunstâncias.

64. A IAS 16, Activos Fixos Tangíveis, não especifica se uma empresa deve transferir ano a ano do 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 empresa 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.
65. 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 tributável são creditados ou debitados ao capital próprio nos períodos em que ocorram. Porém, se a revalorização para finalidades de impostos não for relacionada com uma revalorização contabilística de um período anterior, ou com uma que se espere que seja levada a efeito num período futuro, os efeitos fiscais do ajustamento da base tributável são reconhecidos na demonstração dos resultados.
- 65A. Quando uma empresa pagar dividendos aos seus accionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parcela dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos accionistas. Em muitas jurisdições, esta quantia é referida como uma 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

66. Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26(c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a IFRS 3 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 24) 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.
67. 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.
68. 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 IFRS 3 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de actividades empresariais for inicialmente contabilizada mas posteriormente realizada, a adquirente deve reconhecer o rendimento por impostos diferidos resultante nos resultados. Além disso, uma adquirente deve:
- (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) reconhecer a redução na quantia escriturada do goodwill como um gasto.

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.

Exemplo

Uma entidade adquiriu uma subsidiária que tinha diferenças temporárias dedutíveis de 300. A taxa fiscal na altura da aquisição era de 30 %. O activo por impostos diferidos resultante de 90 não foi reconhecido como um activo identificável ao determinar o goodwill de 500 que resultou da concentração de actividades empresariais. Dois anos após a concentração, a entidade avaliou que o futuro lucro tributável seria suficiente para recuperar o benefício de todas as diferenças temporárias dedutíveis.

A entidade reconhece um activo por impostos diferidos de 90 e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 90. A entidade também reduz a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhece um gasto por essa quantia nos resultados. Consequentemente, o custo do goodwill é reduzido para 410, sendo esta a quantia que teria sido reconhecida se o activo por impostos diferidos de 90 tivesse sido reconhecido como um activo identificável à data da aquisição.

Se a taxa fiscal tivesse subido para 40 %, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 120 (300 a 40 %) e, nos resultados, um rendimento por impostos diferidos de 120. Se a taxa fiscal tivesse baixado para 20 %, a entidade teria reconhecido um activo por impostos diferidos de 60 (300 a 20 %) e um rendimento por impostos diferidos de 60. Em ambos os casos, a entidade teria também reduzido a quantia escriturada de goodwill em 90 e reconhecido um gasto por essa quantia nos resultados.

Impostos Correntes e Diferidos Resultantes de Transacções de Pagamento com Base em Acções

- 68A. Em algumas jurisdições fiscais, uma entidade recebe uma dedução nos impostos (i.e. uma quantia que é dedutível na determinação do lucro tributável) que diz respeito à remuneração paga em acções, opções sobre acções ou outros instrumentos de capital próprio da entidade. A quantia correspondente a essa dedução nos impostos pode diferir do respectivo gasto cumulativo com remunerações, e pode surgir num período contabilístico posterior. Por exemplo, em algumas jurisdições, uma entidade pode reconhecer um gasto pelo consumo de serviços de empregados recebidos como retribuição por opções sobre acções concedidas, de acordo com a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções, e não receber uma dedução fiscal até que as opções sobre acções sejam exercidas, sendo que a mensuração da dedução fiscal se baseia no preço das acções da entidade à data do exercício.
- 68B. Tal como acontece com os custos de pesquisa discutidos nos parágrafos 9 e 26(b) desta Norma, a diferença entre a base fiscal dos serviços dos empregados recebidos até à data (sendo a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos), e a quantia escriturada de zero, é uma diferença temporária dedutível que resulta num activo por impostos diferidos. Se a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos não for conhecida no final do período, ela deve ser estimada com base na informação disponível no final do período. Por exemplo, se a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em futuros períodos estiver dependente do preço das acções da entidade numa data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deve basear-se no preço das acções da entidade no final do período.
- 68C. Tal como foi indicado no parágrafo 68A, a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68B) pode diferir do respectivo gasto cumulativo com remunerações. O parágrafo 58 da Norma exige que os impostos correntes e diferidos sejam reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, excepto até ao ponto em que esse imposto resulte de (a) uma transacção ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, directamente no capital próprio, ou (b) uma concentração de actividades empresariais. Se a quantia da dedução fiscal (ou a dedução fiscal futura estimada) exceder a quantia do respectivo gasto cumulativo com remunerações, isso indica que a dedução fiscal diz respeito não apenas ao gasto com remunerações mas também a um item de capital próprio. Nesta situação, o excesso do imposto corrente ou diferido associado deve ser reconhecido directamente no capital próprio.

APRESENTAÇÃO

Activos por Impostos e Passivos por Impostos

69. Eliminado.

70. Eliminado.

Compensação

71. ***Uma empresa deve compensar activos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a empresa:***

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

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

72. 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 IAS 32, Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação. Uma empresa 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 empresa faça ou receba um único pagamento líquido.

73. Em demonstrações financeiras consolidadas, um activo por impostos correntes de uma empresa de um grupo é compensado contra um passivo por impostos correntes de uma outra empresa de um grupo se, e somente se, a dita empresa tiver um direito legalmente executável de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o activo e liquidar o passivo simultaneamente.

74. ***Uma empresa deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:***

(a) a empresa 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 ou:

(i) a mesma entidade tributável; ou

(ii) diferentes entidades tributáveis que pretendam ou liquidar passivos e activos por impostos correntes numa base líquida, ou realizar os activos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro em que as quantias significativos de passivos ou activos por impostos diferidos se esperem que sejam liquidadas ou recuperadas.

75. Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da tempestividade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma empresa 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 empresa tiver um direito legalmente executável de compensar activos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

76. Em circunstâncias raras, uma empresa pode ter um direito legalmente executável de compensar, e uma intenção de liquidar pelo líquido, para alguns períodos mas não para outros. Em tais circunstâncias raras, pode ser exigido escalonamento detalhado para estabelecer fiavelmente se o passivo por impostos diferidos de uma entidade tributável resultará em pagamentos acrescidos de impostos no mesmo período em que um activo por impostos diferidos de uma outra entidade tributável resultará em pagamentos decrescidos, por essa segunda entidade tributável.

Gasto de Impostos

Gasto (Rendimento) de Imposto Relacionado com Resultados de Actividades Ordinárias

77. 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

78. A IAS 21, 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.

DIVULGAÇÃO

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

80. Os componentes de gasto (rendimento) de impostos podem 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 56; 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 IAS 8, porque não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

81. 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) *Eliminado*
- (c) **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, ivulgando também a base pela qual é calculada a taxa de imposto aplicável;*
 - (d) *uma explicação de alterações na taxa(s) de imposto aplicável comparada com o período contabilístico anterior;*
 - (e) *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;*
 - (f) *a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, relativamente aos quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos (ver parágrafo 39);*
 - (g) *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;*
 - (h) *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*
 - (i) *a quantia consequente do imposto de rendimento dos dividendos da empresa que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras.*
82. *Uma empresa 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 empresa tenha sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com que se relaciona o activo por impostos diferidos.*
- 82A. *Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52 A, uma empresa deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Além disso, a empresa 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.*
83. Eliminado

IAS 12

84. As divulgações exigidas pelo parágrafo 81 (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.
85. Ao explicar o relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico, uma empresa 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 empresa 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 empresa que opere em várias jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas em que se use a taxa interna em cada jurisdição individual. O exemplo seguinte ilustra como a selecção da taxa de imposto aplicável afecta a apresentação da reconciliação numérica.
86. A taxa efectiva média é o gasto (rendimento) de impostos dividido pelo lucro contabilístico.
87. Seria muitas vezes impraticável calcular a quantia de passivos não reconhecidos por impostos diferidos provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos (ver parágrafo 39). Por isso, esta Norma exige que uma empresa divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as empresas são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.
- 87A. O parágrafo 82A exige que uma empresa divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus accionistas. Uma empresa divulga as características importantes dos sistemas do imposto de rendimento e os factores que afectarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto do rendimento.
- 87B. 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 empresa 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 empresa 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.
- 87C. A uma empresa que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 82A 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 82A. Por exemplo, pode ser exigido a uma empresa 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 81 alínea f). Se for impraticável calcular as quantias de passivos por impostos diferidos não reconhecidos (ver parágrafo 87) podem existir quantias de potenciais consequências do imposto sobre o rendimento de dividendos não determináveis praticamente relacionados com estas subsidiárias.
88. Uma empresa divulga quaisquer passivos contingentes e activos contingentes relacionados com impostos de acordo com a IAS 37, 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 empresa divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus activos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a IAS 10, Acontecimentos Após e Data do Balanço).

Exemplo que ilustra o Parágrafo 85

Em 19X2, uma empresa tem um lucro contabilístico na sua própria jurisdição (país A) de 1 500 (19X1: 2 000) e no país B de 1 500 (19X1: 500). A taxa de imposto é de 30 % no país A e de 20 % no país B. No país A, gastos de 100 (19X1: 200) não são dedutíveis para finalidades de impostos.

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação com a taxa de imposto doméstica:

	19X1	19X2
Lucro contabilístico	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Imposto à taxa doméstica de 30 %	750	900
Efeito fiscal de gastos que não são dedutíveis para fins fiscais	60	30
Efeito de taxas de impostos mais baixas no país B	(50)	(150)
Gasto de impostos	<u>760</u>	<u>780</u>

O que se segue é um exemplo de uma reconciliação preparada por agregação de reconciliações separadas para cada jurisdição nacional. Por este método, o efeito das diferenças entre a taxa de tributação doméstica da própria empresa que relata e a taxa doméstica em outras jurisdições não surge como um item separado na reconciliação. Uma empresa pode necessitar discutir o efeito de alterações significativas em taxas quer de impostos quer no mix de lucros obtidos em jurisdições diferentes a fim de explicar alterações na(s) taxa(s) de imposto(s) aplicáveis como exigido pelo parágrafo 81 (d).

Lucro contabilístico	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Imposto às taxas domésticas aplicáveis a lucros no país em causa	750	750
Efeito fiscal de gastos que não sejam dedutíveis para fins fiscais	<u>60</u>	<u>30</u>
Gasto de impostos	<u>760</u>	<u>780</u>

DATA DE EFICÁCIA

89. ***Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 1998, excepto como especificado no parágrafo 91. Se uma empresa aplicar esta Norma às demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de Janeiro de 1998, a empresa deve divulgar o facto de que aplicou esta Norma em lugar da IAS 12, Contabilização de Impostos sobre o Rendimento, aprovada em 1979.***
90. Esta Norma substitui a IAS 12, Contabilização de Impostos sobre o Rendimento, aprovada em 1979.
91. ***Os parágrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C e a supressão dos parágrafos 3 e 50 tornam-se operacionais para as demonstrações financeiras ⁽³⁾ que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Janeiro de 2001. Encoraja-se a aplicação mais cedo. Se a adopção mais cedo afectar as demonstrações financeiras, uma empresa deve divulgar este facto.***

⁽³⁾ O parágrafo 91 refere-se a «demonstrações financeiras anuais» em linha com a linguagem mais explícita para a redacção de data de eficácia adoptada em 1998. O parágrafo 89 refere-se a «demonstrações financeiras».