

## **Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25**

### **Impostos sobre o Rendimento**

#### **Objetivo**

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico dos impostos sobre o rendimento e, em especial, no que respeita a:

- a)* Recuperação futura (liquidação) da quantia escriturada de ativos (passivos) que sejam reconhecidos no balanço de uma entidade; e
- b)* Transações e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

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

Esta Norma exige que uma entidade contabilize as consequências fiscais de transações e de outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transações e outros acontecimentos. Assim, relativamente, a transações e outros acontecimentos reconhecidos nos resultados, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido nos resultados. No que diz respeito a transações e outros acontecimen-

tos reconhecidos diretamente no capital próprio, qualquer efeito fiscal relacionado também é reconhecido diretamente no capital próprio. Do mesmo modo, o reconhecimento de ativos e passivos por impostos diferidos numa concentração de atividades empresariais afeta a quantia de *goodwill* resultante dessa concentração de atividades empresariais ou a quantia reconhecida do ganho com a compra a preço baixo.

Esta Norma trata também do reconhecimento dos ativos por impostos diferidos provenientes de prejuízos fiscais não usados, ou de créditos fiscais não usados, e da apresentação de impostos sobre o rendimento nas demonstrações financeiras.

### Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de impostos sobre o rendimento.

3 — Para as finalidades desta Norma, consideram-se impostos sobre o rendimento todos os impostos no país e impostos estrangeiros que sejam baseados em lucros tributáveis, bem como outros impostos tais como impostos por retenção (de dividendos), que sejam pagáveis por uma subsidiária, associada ou empreendimento conjunto em distribuições à entidade que relata.

4 — Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios das entidades públicas (NCRF 22 — Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas) ou de créditos fiscais ao investimento. Porém esta Norma trata da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir de créditos fiscais por tais subsídios ou investimentos.

### Definições

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

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

- a) Diferenças temporárias dedutíveis;
- b) Reporte de prejuízos fiscais não utilizados; e
- c) Reporte de créditos tributáveis não utilizados.

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

Diferenças temporárias: são diferenças entre a quantia escriturada de um ativo 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 (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo 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 (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

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

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

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

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

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

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

### Base fiscal

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

8 — A base fiscal de um passivo é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros. No caso de réditos que sejam

recebidos adiantadamente, a base fiscal do passivo resultante é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia dos réditos que não serão tributáveis em períodos futuros.

9 — Alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como ativos e como passivos no balanço. Por exemplo, a diferença entre a base fiscal de um ativo, 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 ativo por impostos diferidos.

10 — Quando a base fiscal de um ativo ou de um passivo não for imediatamente evidente, é útil considerar o princípio fundamental em que esta Norma se baseia: o de que uma entidade deve, com certas exceções limitadas, reconhecer um passivo (ativo) por impostos diferidos quando a recuperação ou liquidação da quantia escriturada de um ativo ou de um passivo fizer com que os pagamentos futuros de impostos sejam maiores (menores) do que seriam se tais recuperações ou liquidações não tivessem consequências tributáveis.

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

### Reconhecimento de passivos por impostos correntes e de ativos 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 ativo.

13 — O benefício relacionado com um prejuízo fiscal que possa ser reportado para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um ativo.

14 — Quando um prejuízo fiscal for usado para recuperar impostos correntes de um período anterior, uma entidade reconhece o benefício como um ativo do período em que o prejuízo fiscal ocorra porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e que o benefício pode ser fiavelmente mensurado.

### Reconhecimento de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos

#### Diferenças temporárias tributáveis

15 — Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar do:

- a) Reconhecimento inicial do *goodwill*, ou;
- b) Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:
  - i) Não seja uma concentração de atividades empresariais; e
  - ii) Não afete, no momento da transação, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

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

16 — Está inerente no reconhecimento de um ativo que a sua quantia escriturada será recuperada na forma de benefícios económicos que fluam para a entidade nos períodos futuros. Quando a quantia escriturada do ativo exceder a sua base fiscal, a quantia dos benefícios económicos tributáveis excederá a quantia que será permitida como dedução para finalidades de tributação. Esta diferença é uma diferença temporária tributável e a obrigação de pagar os resultantes impostos sobre o rendimento em períodos futuros é um passivo por impostos diferidos. Como a entidade recupera a quantia escriturada do ativo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isto faz com que seja provável que benefícios económicos fluirão da entidade na forma de pagamento de impostos. Por isso, esta Norma exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos, exceto em certas circunstâncias descritas nos parágrafos 15 e 41.

17 — Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico de um período se bem que sejam incluídos no lucro tributável num período diferente.

Tais diferenças temporárias são muitas vezes descritas como diferenças tempestivas.

18 — Diferenças temporárias também resultam quando:

a) O custo de uma concentração de atividades empresariais é imputado ao reconhecer os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores, mas pode não ser feito qualquer ajustamento equivalente para efeitos fiscais (ver parágrafo 19);

b) Os ativos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20);

c) O *goodwill* resulta numa concentração de atividades empresariais (ver parágrafo 21);

d) A base fiscal de um ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere da sua quantia escriturada inicial, por exemplo, quando uma entidade adquire um imóvel por valor inferior ao seu valor patrimonial tributário (ver parágrafo 24); ou

e) A quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver parágrafos 35 a 42).

#### Concentrações de atividades empresariais

19 — O custo de uma concentração de atividades empresariais é imputado ao reconhecer os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de ativos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afetados pela concentração de atividades empresariais ou são afetados de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um ativo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do ativo 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 afeta o *goodwill* (ver parágrafo 61).

#### Ativos escriturados pelo justo valor

20 — As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro permitem que certos ativos sejam escriturados pelo justo valor ou sejam revalorizados (ver, por exemplo, a NCRF 7 — Ativos Fixos Tangíveis, a NCRF 6 — Ativos Intangíveis, a NCRF 27 — Instrumentos Financeiros e a NCRF 11 — Propriedades de Investimento). Em Portugal, a revalorização ou reexpressão de um ativo não afeta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, conseqüentemente, a base fiscal do ativo não é ajustada. Contudo, a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidades tributárias diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um ativo revalorizado e a sua base fiscal é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou ativo por impostos diferidos. Isto é verdade mesmo se a entidade não pretender alienar o ativo. Em tais casos, a quantia escriturada revalorizada do ativo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis nos períodos futuros.

#### *Goodwill*

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

22 — As reduções posteriores num passivo por impostos diferidos que não seja reconhecido por resultar do reconhecimento inicial do *goodwill* também são consideradas como resultando do reconhecimento inicial do *goodwill*, não sendo portanto reconhecidas.

23 — Os passivos por impostos diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas com o *goodwill* são, porém, reconhecidos até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial do *goodwill*.

#### Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo

24 — Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo, por exemplo, se parte ou todo o custo de um ativo não for dedutível para finalidades de impostos. O método de

contabilizar tal diferença temporária depende da natureza da transação que conduziu ao reconhecimento inicial do ativo:

a) Numa concentração de atividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou ativo por impostos diferidos e isso afeta a quantia do *goodwill* ou do ganho com a compra a preço baixo que ela reconhece (ver parágrafo 21);

b) Se a transação afetar o lucro contabilístico ou o lucro tributável, uma entidade reconhecerá qualquer passivo ou ativo por impostos diferidos e reconhecerá o resultante gasto ou rendimento por impostos diferidos na demonstração dos resultados (ver parágrafo 53);

c) Se a transação não for uma concentração de atividades empresariais, e não afetar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável, uma entidade, na ausência da exceção prevista nos parágrafos 15 e 25, reconhecerá o passivo ou ativo diferido resultante e ajustaria a quantia escriturada do ativo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornariam as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta Norma não permite que uma entidade reconheça o passivo ou ativo por impostos diferidos resultante, nem no reconhecimento inicial nem subsequentemente. Para além disso, uma entidade não reconhece alterações subsequentes no passivo ou ativo por impostos diferidos não reconhecidos enquanto o ativo é depreciado.

#### Diferenças temporárias dedutíveis

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

a) Não seja uma concentração de atividades empresariais; e

b) No momento da transação, não afete o lucro contabilístico nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

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

26 — Está inerente no reconhecimento de um passivo que a quantia escriturada será liquidada em períodos futuros por meio de um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos. Quando os recursos fluam da entidade, parte ou todas as suas quantias podem ser dedutíveis na determinação do lucro tributável de um período mais tardio do que o período em que o passivo seja reconhecido. Em tais casos, uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal. Concordantemente, um ativo 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 ativo for menor do que a sua base fiscal a diferença dá origem a um ativo por impostos diferidos, com respeito a impostos que serão recuperáveis em períodos futuros.

27 — A reversão de diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções na determinação de lucros tributáveis de períodos futuros. Contudo, os benefícios económicos na forma de reduções nos pagamentos de impostos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Por isso, uma entidade reconhece ativos 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 um prejuízo fiscal proveniente do ativo por impostos diferidos possa ser reportado ou transportado.

Em tais circunstâncias, o ativo 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 ativo por impostos diferidos é reconhecido até ao ponto em que:

a) Seja provável que a entidade tenha lucros tributáveis suficientes relacionados com a mesma autoridade fiscal e a mesma entidade tributável no mesmo período em que a reversão das diferenças temporárias dedutíveis (ou nos períodos em que o prejuízo fiscal proveniente do

ativo por impostos diferidos possa ser reportado ou transportado). Ao avaliar se terá ou não lucro tributável suficiente em períodos futuros, uma entidade ignora quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se esperem que se originem em períodos futuros, porque os ativos 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 planejamento de impostos para a entidade, que criará lucro tributável em períodos apropriados.

30 — Quando uma entidade tenha uma história de prejuízos recentes, a entidade considera a orientação dos parágrafos 32 e 33.

#### **Prejuízos fiscais não usados e créditos por impostos não usados**

31 — Um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte de prejuízos fiscais não usados e créditos tributáveis não usados até ao ponto em que seja provável que lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usados prejuízos fiscais não usados e créditos tributáveis não usados.

32 — Os critérios para reconhecer ativos por impostos diferidos provenientes do reporte de prejuízos fiscais e de créditos de impostos não utilizados são os mesmos que os critérios para o reconhecimento de ativos por impostos diferidos provenientes de diferenças temporárias dedutíveis. Porém, a existência de prejuízos fiscais não usados é forte prova de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Por isso, quando uma entidade tenha uma história de perdas recentes, a entidade reconhece um ativo por impostos diferidos proveniente de prejuízos fiscais ou de créditos tributáveis não utilizados somente até ao ponto que a entidade tenha suficientes diferenças temporárias tributáveis ou que haja outras provas convincentes de que lucros tributáveis suficientes estarão disponíveis contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos tributáveis não utilizados possam ser utilizados pela entidade. Em tais circunstâncias exige-se a divulgação da quantia do ativo por impostos diferidos e da natureza da prova que suporta o seu reconhecimento.

33 — Uma entidade considera os critérios seguintes na avaliação da probabilidade de que o lucro tributável estará disponível contra o qual prejuízos fiscais não usados ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados:

a) Se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade fiscal e com a mesma entidade tributável, de que resultarão quantias tributáveis contra as quais os prejuízos fiscais não usados ou créditos tributáveis não usados possam ser utilizados antes que se extingam;

b) Se for provável que a entidade tenha lucros tributáveis antes dos prejuízos fiscais não usados ou que créditos tributáveis não usados expirem; ou

c) Se os prejuízos fiscais não usados resultarem de causas identificáveis que provavelmente não se repetirão.

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

#### **Reavaliação de ativos por impostos diferidos não reconhecidos**

34 — À data de cada balanço, uma entidade reavalia os ativos por impostos diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece previamente um ativo por impostos diferidos não reconhecido até ao ponto em que se torne provável que os lucros tributáveis futuros permitirão que o ativo por impostos diferidos seja recuperado. Por exemplo, uma melhoria nas condições comerciais pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar suficiente lucro tributável no futuro para que o ativo por impostos diferidos satisfaça os critérios fixados nos parágrafos 25 ou 31. Um outro exemplo dá-se quando uma entidade reavalia os ativos por impostos diferidos à data da concentração de atividades empresariais ou subsequentemente (ver parágrafos 62 e 63).

#### **Investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos**

35 — As diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos (nomeadamente a parte da empresa-mãe, do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da subsidiária, associada ou empreendimento conjunto, incluindo a quantia escriturada de *goodwill*) se torna diferente da base fiscal (que é muitas vezes o

custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir numa quantidade de circunstâncias diferentes, por exemplo:

a) A existência de lucros não distribuídos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos;

b) Alterações nas taxas de câmbio quando uma empresa-mãe e a sua subsidiária estão localizadas em países diferentes; e

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

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

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

b) Que seja provável que a diferença temporária não reverte no futuro previsível.

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

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

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

40 — O acordo entre as partes de um empreendimento conjunto trata geralmente da partilha dos lucros e identifica se as decisões em tais assuntos exigem ou não o consentimento de todos os empreendedores ou de uma maioria especificada dos mesmos. Quando o empreendedor puder controlar a partilha dos lucros e seja provável que os lucros não serão distribuídos no futuro previsível, não é reconhecido um passivo por impostos diferidos.

41 — Uma entidade deve reconhecer um ativo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais, 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 reverte no futuro previsível; e

b) Estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

42 — Ao decidir se um ativo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, uma entidade considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28 a 30.

#### **Mensuração**

43 — Os ativos (passivos) por impostos correntes dos períodos correntes e anteriores devem ser mensurados pela quantia que se espera que seja paga (recuperada de) às autoridades fiscais, usando as taxas fiscais (e leis fiscais) aprovadas à data do balanço.

44 — Os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período

em seja realizado o ativo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço.

45 — A mensuração de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos deve refletir as consequências fiscais que resultam da forma pela qual a entidade espera, à data do balanço, recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus ativos e passivos.

46 — Em alguns casos, a forma pela qual uma entidade recupera (liquida) a quantia escriturada de um ativo (passivo) pode afetar a base fiscal do ativo (passivo). Em tais casos, uma entidade mensura os passivos por impostos diferidos e ativos por impostos diferidos usando a base fiscal que seja consistente com a forma esperada de recuperação ou liquidação.

47 — Ativos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

48 — A determinação fiável de ativos 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 o desconto de ativos e passivos diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto, resultaria em ativos e passivos por impostos diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Por isso, esta Norma não exige nem permite o desconto de ativos e passivos por impostos diferidos.

49 — As diferenças temporárias são determinadas por referência à quantia escriturada de um ativo ou um passivo. Isto aplica-se mesmo quando essa quantia escriturada seja ela própria determinada numa base descontada, como, por exemplo, no caso de obrigações de benefícios de reforma (ver a NCRF 28 — Benefícios de Empregados).

50 — A quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos deve ser revista à data de cada balanço. Uma entidade deve reduzir a quantia escriturada de um ativo 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 totalidade, desse ativo 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 e diferido

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

#### Demonstração dos resultados

52 — Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como um rendimento ou como um gasto e incluídos no resultado líquido do período, exceto até ao ponto em que o imposto provenha de:

a) Uma transação ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num período diferente, diretamente no capital próprio (ver parágrafos 55 a 59); ou

b) Uma concentração de atividades empresariais (ver parágrafos 61 a 64).

53 — A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos surge quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contabilístico num período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (prejuízo fiscal) noutra período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido na demonstração dos resultados.

54 — A quantia escriturada dos ativos 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 ativos por impostos diferidos; ou

c) Uma alteração da maneira esperada de recuperação de um ativo.

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

#### Itens creditados ou debitados diretamente ao capital próprio

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

56 — As Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro exigem ou permitem que certos itens sejam creditados ou debitados diretamente ao capital próprio. São exemplos de tais itens:

a) Uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do ativo fixo tangível (ver a NCRF 7);

b) Um ajustamento no saldo de abertura de resultados transitados resultante de uma alteração na política contabilística aplicada retrospectivamente ou da correção de um erro (ver NCRF 4 — Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros); ou

c) As diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver NCRF 23);

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

a) Uma alteração na taxa do imposto ou noutras regras de impostos que afete um ativo ou passivo por impostos diferidos relacionado (na totalidade ou em parte) com um item que esteja previamente debitado ou creditado ao capital próprio; ou

b) Uma entidade determine que um ativo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido na totalidade, e o ativo por impostos diferidos se relacione (na totalidade ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente debitado ou creditado ao capital próprio.

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

58 — A NCRF 7 especifica que uma entidade deve transferir anualmente o excedente (reserva) de revalorização para resultados transitados pela quantia igual à diferença entre a depreciação ou amortização de um ativo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse ativo. A quantia transferida deve ser líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de ativo fixo tangível.

59 — Quando um ativo 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 da revalorização do ativo e do ajustamento da base fiscal são creditados ou debitados ao capital próprio nos períodos em que ocorram.

60 — Quando uma entidade pagar dividendos aos seus acionistas, pode ser-lhe exigido que pague uma parcela dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos acionistas (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 atividades empresariais

61 — Tal como explicado no parágrafo 19, podem surgir diferenças temporárias numa concentração de atividades empresariais. De acordo com a NCRF 14 — Concentrações de Atividades Empresariais, uma entidade reconhece quaisquer ativos por impostos diferidos resultantes (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 25) ou passivos por impostos diferidos, como ativos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses ativos e passivos por impostos diferidos afetam o *goodwill* ou o ganho com a compra a preço baixo que a entidade reconhece. Contudo, de acordo com o parágrafo 15(a), uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do *goodwill*.

62 — Como resultado de uma concentração de atividades empresariais, a probabilidade de realizar um ativo por impostos diferidos pré-aquisição da adquirente poderia sofrer alterações. Uma adquirente pode considerar que é provável que venha a recuperar o seu próprio ativo por impostos diferidos que não tenha sido reconhecido antes da concentração de atividades empresariais. Por exemplo, a adquirente pode ser capaz de usar o benefício dos seus prejuízos fiscais não usados face ao futuro lucro tributável da adquirida. Como alternativa, como resultado da concentração de atividades empresariais, poderá já não ser provável que um futuro lucro tributável permita que o ativo por impostos diferidos seja recuperado. Nesses casos, a adquirente reconhece uma alteração no ativo por impostos diferidos no período da concentração de atividades empresariais, mas não a inclui como parte da contabilização da concentração de atividades empresariais. Portanto, a adquirente não a toma em consideração ao mensurar o *goodwill* ou o ganho com a compra a preço baixo que ela reconhece na concentração de atividades empresariais.

63 — O potencial benefício de transportar os prejuízos fiscais da adquirida ou outros ativos por impostos diferidos poderá não satisfazer os critérios da NCRF 14 relativamente ao reconhecimento separado quando uma concentração de atividades empresariais for inicialmente contabilizada mas poderá ser posteriormente realizado. Uma entidade deve reconhecer benefícios por impostos diferidos adquiridos que ela realiza após a concentração de atividades empresariais do seguinte modo:

a) Os benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam reconhecidos até à conclusão da contabilização inicial no período de mensuração e que resultem de novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição devem ser aplicados para reduzir a quantia escriturada de qualquer *goodwill* relacionado com essa aquisição. Se a quantia escriturada desse *goodwill* for zero, quaisquer benefícios por impostos diferidos remanescentes devem ser reconhecidos nos resultados;

b) Todos os outros benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam realizados devem ser reconhecidos nos resultados (ou, quando esta Norma o exigir, diretamente no capital próprio).

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

## Apresentação

### Compensação

65 — Se bem que os ativos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente, uma entidade deve compensar ativos por impostos correntes e passivos por impostos correntes nas suas demonstrações financeiras se, e somente se, a entidade:

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

b) Pretender liquidar numa base líquida, ou realizar o ativo e liquidar simultaneamente o passivo.

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

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

68 — Uma entidade deve compensar os ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:

a) A entidade tiver um direito legalmente executável de compensar ativos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes; e

b) Os ativos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.

69 — Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da temporariedade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que uma entidade compense um ativo por impostos diferidos contra um passivo por impostos diferidos da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se relacionam com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal e a entidade tiver um direito legalmente executável de compensar ativos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

### Gasto de impostos

Gasto (rendimento) de imposto relacionado com resultados de atividades ordinárias

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

Diferenças de câmbio em passivos ou ativos por impostos estrangeiros diferidos

71 — A NCRF 23 exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especifica onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração dos resultados. Con-

cordantemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de ativos 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.

### Data de eficácia

72 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

73 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

74 — Esta Norma substitui a NCRF 25 — Impostos sobre o Rendimento, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.