NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

O texto abaixo foi retirado do da [versão consolidada](#) das normas disponível no site do Jornal Oficial da União Europeia. Este texto constitui um instrumento de documentação e não tem qualquer efeito jurídico. As Instituições da União não assumem qualquer responsabilidade pelo respetivo conteúdo. As versões dos atos relevantes que fazem fé, incluindo os respetivos preâmbulos, são as publicadas no Jornal Oficial da União Europeia e encontram-se disponíveis no EUR-Lex. É possível aceder diretamente a esses textos oficiais através das ligações incluídas no presente documento

OBJECTIVO

O objetivo 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 os impostos correntes e futuros consequentes de:

a) a recuperação (liquidação) futura da quantia escriturada de ativos (passivos) que sejam reconhecidos na demonstração da posição financeira de uma entidade; e

b) transações e outros acontecimentos do período corrente que sejam reconhecidos nas demonstrações financeiras de uma entidade.

Está inerente ao 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 faça 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 das transações e outros acontecimentos da mesma forma que contabiliza as próprias transações e outros acontecimentos. Relativamente a transações e outros acontecimentos reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos (em outro rendimento integral ou diretamente no capital próprio), quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos (em outro rendimento integral ou diretamente no capital próprio, respetivamente). No que diz respeito a transações e outros acontecimentos 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 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 acordo conjunto em distribuições à entidade que relata.

3. [Eliminado]

4. Esta Norma não trata dos métodos de contabilização dos subsídios governamentais (ver a IAS 20 *Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais*) ou de créditos fiscais por investimentos. Porém, esta Norma trata da contabilização das diferenças temporárias que possam surgir desses subsídios ou créditos fiscais por investimentos.

DEFINIÇÕES

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

Lucro contabilístico é o lucro ou o prejuízo de um período antes da dedução do gasto de imposto.

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

Gasto de imposto (rendimento de imposto) é a quantia agregada incluída na determinação do lucro ou do prejuízo 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 fiscal) 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.

Ativos 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 fiscais não utilizados.

Diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou de um passivo _ na demonstração da posição financeira e a sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser ou:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

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 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 (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

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

6. Os gastos de impostos (rendimento de impostos) compreendem o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos) e o 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.

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, quer por meio de uma dedução na alienação. O rédito gerado pelo uso da máquina é tributável e qualquer ganho de alienação da máquina será tributável e qualquer perda na venda da máquina será dedutível para finalidades de impostos. *A base fiscal da máquina é de 70.*

2 Os juros a receber têm uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. *A base fiscal 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 fiscal 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 ativo é dedutível dos benefícios económicos. Consequentemente, *a base fiscal dos dividendos a receber é 100* (2).

5 Um empréstimo a receber tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. *A base fiscal do empréstimo é 100.*

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.

Exemplos

1 Os passivos correntes incluem gastos acrescidos com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado será deduzido para finalidades fiscais, em regime de caixa. *A base fiscal dos gastos acrescidos é nula.*

2 Os passivos correntes incluem rédito de juros recebidos adiantadamente com uma quantia escriturada de 100. O rédito de juros relacionado será tributado em regime de caixa. *A base fiscal dos juros recebidos adiantadamente é nula.*

3 Os passivos correntes incluem gastos acrescidos com uma quantia escriturada de 100. O gasto relacionado já foi deduzido para finalidades fiscais. *A base fiscal dos gastos acrescidos é 100.*

4 Os passivos correntes incluem multas e penalidades acrescidas com uma quantia escriturada de 100. As multas e penalidades não são dedutíveis para finalidades fiscais. *A base fiscal das multas e penalidades acrescidas (a pagar) é 100* (3).

5 Um empréstimo a pagar tem uma quantia escriturada de 100. O reembolso do empréstimo não terá consequências fiscais. *A base fiscal do empréstimo é 100.*

9. Alguns itens têm uma base fiscal mas não são reconhecidos como ativos e como passivos na demonstração da posição financeira. 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) senão num período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa, que é a quantia que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e a quantia escriturada nula é uma diferença temporária dedutível que resulta num 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 fiscais. O exemplo C a seguir ao parágrafo 51A ilustra circunstâncias em que pode ser útil considerar este princípio fundamental, por exemplo, quando a base fiscal de um ativo 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 ativos e de passivos nas demonstrações financeiras consolidadas 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. Noutras jurisdições a base fiscal é determinada por referência às declarações de impostos de cada entidade no grupo.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES E DE ATIVOS POR IMPOSTOS CORRENTES

12. Os impostos correntes de 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 uma perda fiscal que possa ser reportada para recuperar impostos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um ativo.

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

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS E DE ATIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS TRIBUTÁVEIS

15. Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido relativamente a todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto na medida em que o passivo por impostos diferidos resulte:

- a) do reconhecimento inicial do goodwill; ou
- b) do reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que:
 - i) não constitui uma concentração de atividades empresariais;
 - ii) no momento da transação, não afeta o lucro contábilístico nem o lucro tributável (perda fiscal); e
 - iii) no momento da transação, não dá origem a diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis equivalentes.

16. Está inerente ao 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 39.

Exemplo

Um ativo cujo custo seja 150 tem uma quantia escriturada de 100. A depreciação acumulada para finalidades fiscais é 90 e a taxa fiscal é 25 %.

A base fiscal do ativo é 60 (custo de 150 menos a depreciação fiscal acumulada de 90). Para recuperar a quantia escriturada de 100, a entidade deve obter um lucro tributável de 100, mas será somente capaz de deduzir depreciação de 60. Consequentemente, a entidade pagará impostos sobre o rendimento de 10 (40 a 25 %) quando recuperar a quantia escriturada do ativo. A diferença entre a quantia escriturada de 100 e a sua base fiscal de 60 é uma diferença temporária tributável de 40. Por isso, a entidade 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 ativo.

17. Algumas diferenças temporárias surgem quando os rendimentos ou gastos sejam incluídos no lucro contábilístico 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 contábilístico numa base de proporção temporal, mas pode, em algumas jurisdições, ser incluído no lucro tributável quando o dinheiro for cobrado. A base fiscal de qualquer conta a receber reconhecida na demonstração da posição financeira com respeito a tais réditos é nula porque os réditos não afetam 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 contábilístico. A diferença temporária é a diferença entre a quantia escriturada do ativo e a sua base fiscal que é o custo original do ativo menos todas as deduções respeitantes a esse ativo 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 contábilística, surge uma diferença temporária dedutível que resulta num ativo por impostos diferidos); e
- c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados durante os períodos futuros na determinação do lucro contábilístico mas deduzidos na determinação do lucro tributável no período em que sejam incorridos. Tais custos de desenvolvimento têm uma base fiscal 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 fiscal nula.

18. Diferenças temporárias também surgem quando:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

- a) os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de atividades empresariais são reconhecidos pelos seus justos valores em conformidade com a IFRS 3 *Concentrações de Atividades Empresariais*, mas nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 19);
- b) os ativos são revalorizados e nenhum ajustamento equivalente é feito para finalidades fiscais (ver parágrafo 20.);
- c) o *goodwill* surge 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 beneficia de subsídios governamentais não tributáveis relacionados com ativos (ver parágrafos 22. e 33.); ou
- e) a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em acordos conjuntos torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver parágrafos 38.-45.).

Concentrações de atividades empresariais

19. Com exceções limitadas, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de atividades empresariais são reconhecidos 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 afetadas pela concentração de atividades empresariais ou são afetadas 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 66.).

O parágrafo 20 é emendado para as entidades que não tenham adotado a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*.

Ativos escriturados pelo justo valor

20. As IFRS permitem ou exigem que determinados ativos sejam escriturados pelo justo valor, ou que sejam revalorizados (ver, por exemplo, a IAS 16 *Ativos Fixos Tangíveis*, a IAS 38 *Ativos Intangíveis*, a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, a IAS 40 *Propriedades de Investimento* e a IFRS 16 *Locações*). Em algumas jurisdições, a revalorização ou outra reexpressão de um ativo para o justo valor afeta o lucro tributável (perda fiscal) do período corrente. Como resultado, a base tributável do ativo é ajustada e não surge qualquer diferença temporária. Noutras jurisdições, a revalorização ou reexpressão de um ativo não afeta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, conseqüentemente, a base tributável 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 efeitos fiscais diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um ativo revalorizado e a sua base tributável é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou ativo por impostos diferidos. Isto é verdade, mesmo se:

- a) 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 fiscais nos períodos futuros; ou
- b) a tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do ativo forem investidos em ativos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso dos ativos semelhantes.

O parágrafo 20 é emendado para uma entidade que tenha adotado a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*.

Ativos escriturados pelo justo valor

20. As IFRS permitem ou exigem que determinados ativos sejam escriturados pelo justo valor ou que sejam revalorizados (ver, por exemplo, a IAS 16 *Ativos Fixos Tangíveis*, a IAS 38 *Ativos Intangíveis*, a IAS 40 *Propriedades de Investimento*, a IFRS 9 *Instrumentos financeiros* e a IFRS 16 *Locações*). Em algumas jurisdições, a revalorização ou outra reexpressão de um ativo para o justo valor afeta o lucro tributável (perda fiscal) do período corrente. Como resultado, a base tributável do ativo é ajustada e não surge qualquer diferença temporária. Noutras jurisdições, a revalorização ou reexpressão de um ativo não afeta o lucro tributável no período da revalorização ou reexpressão e, conseqüentemente, a base tributável 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 efeitos fiscais diferirá da quantia desses benefícios económicos. A diferença entre a quantia escriturada de um ativo revalorizado e a sua base tributável é uma diferença temporária e dá origem a um passivo ou ativo por impostos diferidos. Isto é verdade, mesmo se:

- a) 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 fiscais nos períodos futuros; ou
- b) a tributação sobre os ganhos de capital é diferida se os proventos da alienação do ativo forem investidos em ativos semelhantes. Em tais casos, o imposto tornar-se-á por fim pagável pela venda ou pelo uso dos ativos semelhantes.

Goodwill

21. O *goodwill* resultante de uma concentração de atividades empresariais é mensurado como o excesso da alínea (a) sobre a alínea (b) adiante:

a) o agregado de:

- i) a retribuição transferida mensurada em conformidade com a IFRS 3, que geralmente exige o justo valor à data de aquisição;
 - ii) a quantia de qualquer interesse que não controla na adquirida reconhecida em conformidade com a IFRS 3; e
 - iii) numa concentração de atividades empresariais alcançada por fases, o justo valor à data de aquisição do interesse de capital próprio anteriormente detido da adquirente na adquirida.
- b) o líquido das quantias à data de aquisição dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos mensurados em conformidade com a IFRS 3.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

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 atividade 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*.

21.A. 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, numa concentração de atividades empresariais, uma entidade reconhecer um *goodwill* de 100 UM que tenha 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 UM para esse *goodwill*, a quantia da diferença temporária tributável relacionada com o *goodwill* é reduzida de 100 UM para 80 UM, 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).

21.B. 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, numa concentração de atividades empresariais, uma entidade reconhecer um *goodwill* de 100 UM que é dedutível em termos fiscais à taxa anual de 20 % com início no ano de aquisição, a base fiscal do *goodwill* é 100 UM no reconhecimento inicial e 80 UM no final do ano de aquisição. Se a quantia escriturada de *goodwill* no final do ano de aquisição se mantiver inalterada em 100 UM, uma diferença temporária tributável de 20 UM 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 ativo ou passivo

22. 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 efeitos fiscais. O método de contabilização de uma tal diferença temporária depende da natureza da transação que conduziu ao reconhecimento inicial do ativo ou passivo:

a) numa concentração de atividades empresariais, uma entidade reconhece qualquer passivo ou ativo por impostos diferidos, o que afeta a quantia do *goodwill* ou do ganho com a compra a preço baixo que reconhece (ver o parágrafo 19);

b) se a transação afetar o lucro contabilístico ou o lucro tributável, ou resultar em diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis equivalentes, 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 59);

c) se a transação não for uma concentração de atividades empresariais, não afetar nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável e não resultar em diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis equivalentes, uma entidade, na ausência da isenção prevista nos parágrafos 15 e 24, reconhecerá o passivo ou ativo por impostos diferidos daí resultante e ajustará a quantia escriturada do ativo ou passivo pela mesma quantia. Tais ajustamentos tornarão as demonstrações financeiras menos transparentes. Por isso, esta norma não permite que uma entidade reconheça o passivo ou ativo por impostos diferidos daí resultante, quer no reconhecimento inicial, quer subsequentemente (ver exemplo adiante). Para além disso, uma entidade não reconhece alterações subsequentes no passivo ou ativo por impostos diferidos não reconhecido enquanto o ativo é depreciado.

Exemplo que ilustra o parágrafo 22.c)

Uma entidade pretende usar um ativo que custou 1 000 durante a sua vida útil de cinco anos e depois aliená-lo com um valor residual nulo. A taxa fiscal é 40 %. A depreciação do ativo 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 ativo, a entidade obterá rendimento tributável de 1 000 e pagará imposto de 400. A entidade não reconhece o passivo por impostos diferidos de 400 porque isso resulta do reconhecimento inicial do ativo.

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

22A Uma transação que não seja uma concentração de atividades empresariais pode conduzir ao reconhecimento inicial de um ativo e de um passivo e, no momento da transação, não afetar o lucro contabilístico nem o lucro tributável. Por exemplo, à data de início de uma locação, um locatário reconhece normalmente o passivo da locação e a quantia correspondente como parte do custo de um ativo sob direito de uso. Dependendo da legislação fiscal aplicável, podem surgir diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis equivalentes no reconhecimento inicial do ativo e do passivo numa tal transação. A isenção prevista nos parágrafos 15 e 24 não se aplica a tais diferenças temporárias e uma entidade reconhece qualquer passivo e ativo por impostos diferidos daí resultante.

23. De acordo com a IAS 32 *Instrumentos Financeiros: 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 fiscal 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 exceção estabelecida no parágrafo 15.b) não se aplica. Consequentemente, uma entidade reconhece o resultante passivo por impostos diferidos. De acordo com o parágrafo 61A, o imposto diferido é diretamente debitado à quantia escriturada do componente do capital próprio. De acordo com o parágrafo 58, alterações subsequentes no passivo por impostos diferidos são reconhecidas nos lucros ou prejuízos como gastos (rendimento) por impostos diferidos.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

Diferenças temporárias dedutíveis

24. Um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido relativamente a todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que seja provável que exista um lucro tributável contra o 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 constitui uma concentração de atividades empresariais;
- b) no momento da transação, não afeta o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal); e
- c) no momento da transação, não dá origem a diferenças temporárias tributáveis e dedutíveis equivalentes.

25. Está inerente ao 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. Concomitantemente, 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.

Exemplo

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

A base fiscal 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 entidade 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 sua base fiscal nula é uma diferença temporária dedutível de 100. Por isso, a entidade reconhece um ativo por impostos diferidos de 25 (100 a 25 %), desde que seja provável que a entidade 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 ativos 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 entidade as contribuições para um fundo, quer quando os benefícios de reforma sejam pagos pela entidade. Uma diferença temporária existe entre a quantia escriturada do passivo e a sua base fiscal. A base fiscal do passivo é normalmente nula. Tal diferença temporária dedutível resulta num ativo por impostos diferidos enquanto os benefícios económicos fluirão para a entidade 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) senão num período posterior. A diferença entre a base fiscal 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 ativo por impostos diferidos;

c) com exceções limitadas, uma entidade reconhece os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos numa concentração de atividades empresariais 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 ativo por impostos diferidos. Um ativo por impostos diferidos também resulta quando o justo valor de um ativo identificável adquirido for inferior à sua base fiscal. Em ambos os casos, o ativo por impostos diferidos resultante afeta o goodwill (ver parágrafo 66); e

d) certos ativos 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 fiscal do ativo exceder a sua quantia escriturada.

Exemplo que ilustra o parágrafo 26(d)

Identificação de uma diferença temporária dedutível no final do exercício 2:

A entidade A adquire, por 1 000 UM, no início do exercício 1, um instrumento de dívida com um valor nominal de 1 000 UM reembolsável no fim do prazo de vencimento de 5 anos, com uma taxa de juro de 2 %, sendo os juros devidos no final de cada exercício. A taxa de juro efetiva é de 2 %. O instrumento de dívida é mensurado pelo justo valor.

No final do exercício 2, o justo valor do instrumento de dívida diminuiu para 918 UM, como resultado de um aumento das taxas de juro do mercado para 5 %. É provável que a entidade A cobre todos os fluxos de caixa contratuais se continuar a deter o instrumento de dívida.

Os ganhos (perdas) sobre o instrumento de dívida apenas são tributáveis (dedutíveis) quando realizados. Os ganhos (perdas) resultantes da alienação ou do termo do prazo de vencimento do instrumento de dívida são calculados, para efeitos fiscais, como a diferença entre a quantia cobrada e o custo inicial do instrumento de dívida.

Conseqüentemente, a base fiscal do instrumento de dívida é o seu custo inicial.

A diferença entre a quantia escriturada do instrumento de dívida na demonstração da posição financeira da entidade A, 918 UM, e a sua base fiscal, 1 000 UM, dá origem a uma diferença temporária dedutível de 82 UM no final do exercício 2 (ver parágrafos 20 e 26(d)), independentemente de a entidade A esperar ou não recuperar a quantia escriturada do instrumento

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

de dívida por alienação ou utilização, ou seja, pela sua detenção e recolha de fluxos de caixa contratuais, ou por uma combinação de ambas.

Isto porque as diferenças temporárias dedutíveis são diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou passivo na demonstração da posição financeira e a sua base fiscal que resultariam em quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros, quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo é recuperada ou liquidada (ver parágrafo 5). A entidade A obtém uma dedução equivalente à base fiscal de 1 000 UM do ativo na determinação do lucro tributável (perda fiscal), na sua alienação ou no termo do seu prazo de vencimento.

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.

27.A. Quando uma entidade avalia se virão a estar disponíveis lucros tributáveis contra os quais possa utilizar uma diferença temporária dedutível, deve considerar se a legislação fiscal prevê restrições relativamente às fontes dos lucros tributáveis contra os quais pode efetuar deduções aquando da reversão dessa diferença temporária dedutível. Se a legislação fiscal não estabelecer quaisquer restrições, uma entidade avalia uma diferença temporária dedutível em conjunto com todas as suas outras diferenças temporárias dedutíveis. No entanto, se a legislação fiscal limitar a utilização de prejuízos por forma a apenas serem dedutíveis contra o rendimento de um tipo específico, uma diferença temporária dedutível é avaliada apenas em conjunto com as outras diferenças temporárias dedutíveis do tipo adequado.

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 ativo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada.

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

29. Quando existirem 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 venha a ter 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 ativo por impostos diferidos possa ser reportada ou transportada). Ao avaliar se virá ou não a ter lucros tributáveis suficientes em períodos futuros, uma entidade:

i) compara as diferenças temporárias dedutíveis com os lucros tributáveis futuros que excluem as deduções fiscais resultantes da reversão dessas diferenças temporárias dedutíveis. Esta comparação mostra até que ponto o lucro tributável futuro é suficiente para que a entidade deduza as quantias resultantes da reversão dessas diferenças temporárias dedutíveis.

ii) ignora as quantias tributáveis provenientes de diferenças temporárias dedutíveis que se espere venham a ser originadas em períodos futuros, porque os ativos por impostos diferidos provenientes dessas diferenças temporárias dedutíveis só poderão ser utilizados se existirem lucros tributáveis futuros;

b) estejam disponíveis oportunidades de planeamento de impostos para a entidade que criará lucro tributável em períodos apropriados.

29.A. A estimativa dos lucros tributáveis prováveis futuros pode incluir a recuperação de alguns dos ativos de uma entidade por um valor superior à sua quantia escriturada, se existirem elementos suficientes que indiquem a probabilidade de a entidade o conseguir. Por exemplo, quando um ativo é mensurado pelo justo valor, a entidade deve ponderar se existem elementos suficientes que permitam concluir que é provável que a entidade recupere o ativo a um valor superior ao da sua quantia escriturada. É o que acontece, por exemplo, quando uma entidade espera deter um instrumento de dívida de taxa fixa e recolher os fluxos de caixa contratuais.

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

- a) eleger ter rendimentos de juros tributados, ou numa base recebida ou a receber;
- b) diferir a reivindicação de certas deduções do lucro tributável;
- c) vender, e talvez relocar, ativos que tenham apreciado (valorizado) mas para os quais não tenha sido ajustada a base fiscal para refletir tal apreciação; e
- d) vender um ativo que gere rendimento não tributável (tal como, nalgumas jurisdições, uma obrigação governamental) 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 fiscal a transportar ainda depende da existência de lucros tributáveis futuros provenientes de fontes que não originem futuras diferenças temporárias.

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

32. [Eliminado]

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

Goodwill

32.A. Se a quantia escriturada do goodwill resultante de uma concentração de atividades empresariais for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá origem a um ativo por impostos diferidos. O ativo por impostos diferidos resultante do reconhecimento inicial do goodwill deve ser reconhecido como parte da contabilização de uma concentração de atividades empresariais até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada.

Reconhecimento inicial de um ativo ou passivo

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

Perdas fiscais não usadas e créditos fiscais não usados

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

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

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

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

Reavaliação de ativos por impostos diferidos não reconhecidos

37. No fim de cada período de relato, 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, um melhoramento 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 24. ou 34. 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 67. e 68.).

Investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em acordos conjuntos

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

- a) a existência de lucros não distribuídos de subsidiárias, sucursais, associadas e acordos 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 separadas da empresa-mãe se a empresa-mãe escriturar o investimento nas suas demonstrações financeiras separadas pelo custo ou a quantia revalorizada.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

39. 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 acordos conjuntos, exceto na medida em que ambas as seguintes condições se encontrem preenchidas:

a) a empresa-mãe, o investidor, o empreendedor ou o operador conjunto conseguem controlar o momento da reversão da diferença temporária; e

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

40. Dado que a empresa-mãe controla 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 ativos 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 ativos 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.) ativo por impostos diferidos reconhecido. O imposto diferido resultante é debitado ou creditado nos lucros ou prejuízos (ver parágrafo 58.).

42. 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.

43. O acordo entre as partes de um acordo conjunto trata geralmente da distribuição dos lucros e identifica se as decisões sobre tais assuntos exigem ou não o consentimento de todas as partes ou de um grupo das mesmas. Quando o empreendedor conjunto ou o operador conjunto conseguem controlar o momento da distribuição da sua parte nos lucros do acordo conjunto e é provável que a sua parte dos lucros não seja distribuída num futuro previsível, não é reconhecido um passivo por impostos diferidos.

44. Uma entidade deve reconhecer um ativo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em _ acordos 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 lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

45. Ao decidir se um ativo por impostos diferidos é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas aos seus investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas, e seus interesses em _ acordos conjuntos , uma entidade considera a orientação estabelecida nos parágrafos 28. a 31.

MENSURAÇÃO

46. 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) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas _ no fim do período de relato .

47. Os ativos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar no período quando seja realizado o ativo ou seja liquidado o passivo, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que tenham sido decretadas ou substantivamente decretadas _ no fim do período de relato .

48. Os ativos 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 ativos 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 ativos e passivos por impostos diferidos são mensurados usando as taxas médias que se espera aplicar ao lucro tributável (perda fiscal) dos períodos em que as diferenças temporárias se espera que se revertam.

50. [Eliminado]

51. A mensuração de passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos deve refletir as conseqüências fiscais que se seguem derivadas da maneira pela qual a entidade espera, _ no fim do período de relato , recuperar ou liquidar a quantia escriturada dos seus ativos e passivos.

51.A. Em algumas jurisdições, a maneira pela qual uma entidade recupera (líquida) a quantia escriturada de um ativo (passivo) pode afetar, ou uma ou ambas, de:

(a) a taxa de tributação aplicável quando a entidade recupere (liquide) a quantia escriturada do ativo (passivo); e

(b) a base fiscal do ativo (passivo).

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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

Exemplo A

Um item do ativo fixo tangível tem uma quantia escriturada de 100 e uma base fiscal de 60. Uma taxa fiscal de 20 % aplicar-se-ia se o item fosse vendido e uma taxa de tributação de 30 % aplicar-se-ia aos outros rendimentos.

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

Exemplo B

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

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

	Diferença Temporária Tributável	Taxa de tributação	Passivo por Impostos Diferidos
Depreciação acumulada para efeitos fiscais	30	30 %	9
Proventos em excesso do custo	50		—
Total	80		9

(Nota: de acordo com o parágrafo 61A, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é reconhecido em outro rendimento integral).

Exemplo C

Os factos são os mesmos que no exemplo B, exceto que, se o item 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 entidade espera recuperar a quantia escriturada pelo uso do item, isso deve gerar rendimentos tributáveis de 150, mas somente poderá deduzir depreciação de 70. Neste caso, a base fiscal é de 70, há uma diferença temporária tributável de 80 e há um passivo por impostos diferidos de 24 (30 % de 80), como no exemplo B.

Se a entidade espera recuperar a quantia escriturada ao vender imediatamente o item por proventos de 150, 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 fiscal 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 fiscal não for imediatamente evidente neste exemplo, será útil considerar o princípio fundamental estabelecido no parágrafo 10.

(Nota: de acordo com o parágrafo 61A, o imposto diferido adicional que surge na revalorização é reconhecido em outro rendimento integral).

51.B. Se um passivo por impostos diferidos ou um ativo por impostos diferidos decorrer de um ativo não depreciável mensurado segundo o modelo de revalorização da IAS 16, a mensuração do passivo por impostos diferidos ou do ativo por impostos diferidos deve refletir as consequências fiscais da recuperação da quantia escriturada do ativo não depreciável por via da venda, independentemente da base de mensuração da quantia escriturada desse ativo. Em conformidade, se a lei fiscal especificar uma taxa de tributação aplicável à quantia tributável derivada da venda de um ativo que difira da taxa de tributação aplicável à quantia tributável derivada do uso de um ativo, a primeira dessas taxas é aplicada na mensuração do ativo ou passivo por impostos diferidos relacionado com um ativo não depreciável.

51.C. Se um passivo ou ativo por impostos diferidos decorrer de uma propriedade para investimento que é mensurada de acordo com o modelo do justo valor da IAS 40, existe um pressuposto refutável de que a quantia escriturada da propriedade para investimento será recuperada por meio de venda. Em conformidade, salvo se o pressuposto for refutado, a mensuração do passivo por impostos diferidos ou do ativo por impostos diferidos deve refletir as consequências fiscais da recuperação da quantia escriturada da propriedade para investimento inteiramente por meio de venda. Este pressuposto é refutado se a propriedade de investimento for depreciável e se for detida segundo um modelo empresarial cujo objetivo é o consumo substancial de todos os benefícios económicos incorporados na propriedade para investimento ao longo do tempo, e não por meio de venda. Se o pressuposto for refutado, devem ser seguidos os requisitos dos parágrafos 51 e 51A.

Exemplo ilustrativo do parágrafo 51C

Uma propriedade para investimento tem um custo de 100 e o justo valor de 150. É mensurada segundo o modelo do justo valor da IAS 40. É constituída por terrenos com um custo de 40 e um justo valor de 60 e um edifício com um custo de 60 e um justo valor de 90. O terreno tem um tempo de vida útil ilimitado.

A depreciação cumulativa do edifício para finalidades fiscais é de 30. As alterações não realizadas no justo valor da propriedade para investimento não afetam o lucro tributável. Se a propriedade para investimento for vendida por mais do que o seu custo, a inversão da depreciação acumulada para efeitos de impostos, de 30, será incluída no rendimento tributável e

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

tributada à taxa normal de 30 %. No que respeita às receitas da venda em excesso do custo, a lei fiscal especifica as taxas de tributação de 25 % para os ativos detidos por um período inferior a dois anos e de 20 % para os ativos detidos durante dois anos ou mais.

Como a propriedade de investimento é mensurada de acordo com o modelo do justo valor da IAS 40, há um pressuposto refutável de que a entidade irá recuperar a quantia escriturada da propriedade para investimento inteiramente por meio da venda. Se este pressuposto não for refutado, o imposto diferido refletirá as consequências fiscais da recuperação da quantia escriturada na sua totalidade por meio da venda, mesmo que a entidade espere obter rendimentos de rendas da propriedade antes da venda.

A base fiscal do terreno em caso de revenda é de 40 e há uma diferença temporária tributável de 20 (60 - 40). A base fiscal do edifício em caso de revenda é de 30 (60 - 30) e há uma diferença temporária tributável de 60 (90 - 30). Em consequência, o total da diferença temporária tributável relacionada com a propriedade para investimento é de 80 (20 + 60).

Em conformidade com o parágrafo 47, a taxa de tributação é a taxa que se espera que seja aplicável no período em que a propriedade de investimento for liquidada. Assim, o passivo por impostos diferidos resultante é calculado como se segue, se a entidade espera vender a propriedade depois de a deter durante mais de dois anos:

	Diferença Temporária Tributável	Taxa de tributação	Passivo por Impostos Diferidos
Depreciação acumulada para efeitos fiscais	30	30 %	9
Proventos em excesso do custo	50	20 %	10
Total	80		19

Se a entidade espera vender a propriedade depois de a deter durante um período inferior a dois anos, o cálculo acima será alterado a fim de aplicar uma taxa fiscal de 25 %, em vez de 20 %, aos proventos em excesso do custo.

Se, pelo contrário, a entidade detém o edifício num modelo empresarial cujo objetivo é o consumo substancial de todos os benefícios económicos incorporados na propriedade de investimento ao longo do tempo, em vez de o ser por meio da venda, este pressuposto será refutado no que diz respeito ao edifício. Contudo, os terrenos não são depreciáveis. Por conseguinte, o pressuposto de recuperação através da venda não será refutado no que diz respeito ao terreno. Daqui resulta que o passivo por impostos diferidos deve refletir as consequências fiscais da recuperação da quantia escriturada do edifício pelo uso e da quantia escriturada do terreno pela sua venda.

A base fiscal do edifício, caso seja utilizada, é de 30 (60 - 30) e há uma diferença temporária tributável de 60 (90 - 30), o que resulta num passivo por impostos diferidos de 18 (30 % de 60).

A base fiscal do terreno em caso de revenda é de 40 e há uma diferença temporária tributável de 20 (60 - 40), o que resulta num passivo por impostos diferidos de 4 (20 % de 20).

Consequentemente, se o pressuposto de recuperação através da venda for refutado relativamente ao edifício, o passivo por impostos diferidos relacionados com a propriedade de investimento é de 22 (18 + 4).

51.D. O pressuposto refutável do parágrafo 51C aplica-se também quando um passivo por impostos diferidos ou um ativo por impostos diferidos decorre da mensuração de propriedades para investimento numa concentração de atividades empresariais, se a entidade usar o modelo do justo valor quando, posteriormente, proceder à mensuração dessa propriedade para investimento.

51.E. Os parágrafos 51B-51D não modificam os requisitos de aplicação dos princípios enunciados nos parágrafos 24-33 (diferenças temporárias dedutíveis) e nos parágrafos 34-36 (perdas fiscais não usadas e créditos por impostos não usados) desta Norma, ao reconhecer e mensurar ativos por impostos diferidos.

52.A. 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 acionistas da entidade. 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 acionistas da entidade. Nestas circunstâncias descritas, os ativos e passivos por impostos correntes e diferidos são mensurados à taxa de imposto aplicável aos lucros não distribuídos.

52.B. [Suprimido]

Exemplo ilustrativo dos parágrafos 52A e 57A

O exemplo que se segue trata da mensuração de ativos e passivos por impostos correntes e diferidos de uma entidade 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 %. No fim do período de relato, 31 de dezembro de 20x1, a entidade não reconhece um passivo relativo aos dividendos propostos ou declarados após o período de relato. Em consequência, não são reconhecidos quaisquer dividendos no ano de 20x1. O rendimento tributável de 20x1 é de 100 000. A diferença temporária tributável líquida do ano de 20x1 é de 40 000.

A entidade reconhece um passivo por impostos correntes e um gasto por impostos correntes de 50 000. Não é reconhecido qualquer ativo quanto à quantia potencialmente recuperável em consequência de dividendos futuros. A entidade 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 entidade pagará quando recuperar ou liquidar as quantias escrituradas dos seus ativos e passivos com base na taxa fiscal aplicável a dividendos não distribuídos.

Subsequentemente, em 15 de março de 20x2 a entidade reconhece dividendos de 10 000 provenientes de lucros operacionais anteriores como um passivo.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

Em 15 de março de 20x2, a entidade reconhece a recuperação de impostos sobre o rendimento de 1 500 (15% dos dividendos reconhecidos como um passivo) como um ativo por impostos correntes e como uma redução de gasto sobre o rendimento corrente relativo a 20x2.

53. Ativos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados.

54. 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 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.

55. 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 IAS 19 *Benefícios dos Empregados*).

56. A quantia escriturada de um ativo por impostos diferidos deve ser revista no fim de cada período de relato. 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 todo 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

57. 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 58. a 68.C implementam este princípio.

57.A. Uma entidade deve reconhecer as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos, tal como definido na IFRS 9, quando reconhece um passivo correspondente ao pagamento de um dividendo. As consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos estão mais diretamente ligadas a transações ou acontecimentos passados que geraram lucros distribuíveis do que a distribuições a proprietários. Por conseguinte, uma entidade deve reconhecer as consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos nos lucros ou prejuízos, em outro rendimento integral ou no capital próprio, dependendo de onde a entidade inicialmente reconheceu essas transações ou acontecimentos passados.

Itens reconhecidos nos lucros ou prejuízos

58. Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como rendimento ou gasto e incluídos nos resultados do período, exceto na medida em que o imposto resulte de:

a) uma transação ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo ou num diferente período, fora dos lucros ou prejuízos, seja em outro rendimento integral ou diretamente no capital próprio (ver parágrafos 61A a 65);

b) uma concentração de atividades empresariais (que não seja a aquisição por uma entidade de investimento, tal como definido na IFRS 10 *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, de uma subsidiária que deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados) (ver os parágrafos 66 a 68).

59. A maior parte dos passivos por impostos diferidos e de ativos por impostos diferidos surge quando o rendimento ou os gastos são incluídos no lucro contabilístico de um período, se bem que sejam incluídos no lucro tributável (perda fiscal) de outro período diferente. O imposto diferido resultante é reconhecido nos resultados. São exemplos quando:

a) o rédito de juros, *royalties* ou dividendos seja recebido em mora e seja incluído no lucro contabilístico em conformidade com a IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, a IAS 39 *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração* ou a IFRS 9 *Instrumentos Financeiros*, conforme apropriado, mas seja incluído no lucro tributável (perda fiscal) em regime de caixa; e

b) os custos de ativos intangíveis tenham sido capitalizados de acordo com a IAS 38 e estejam sendo amortizados nos lucros ou prejuízos, mas foram deduzidos para finalidades de tributação quando foram incorridos.

60. 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 nos lucros ou prejuízos, exceto até ao ponto em que ele se relacione com itens previamente reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos (ver parágrafo 63.).

Itens reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos

61.A. O imposto corrente ou imposto diferido deve ser reconhecido fora dos lucros ou prejuízos se o imposto se relacionar com itens que sejam reconhecidos, no mesmo ou num diferente período, fora dos lucros ou prejuízos. Portanto, o imposto corrente e imposto diferido que se relacione com itens que sejam reconhecidos, no mesmo ou num diferente período:

(a) em outro rendimento integral, deve ser reconhecido em outro rendimento integral (ver parágrafo 62);

(b) diretamente no capital próprio, deve ser reconhecido diretamente no capital próprio (ver parágrafo 62A).

62. As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam reconhecidos em outro rendimento integral. Exemplos desses itens são:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

(a) uma alteração na quantia escriturada proveniente da revalorização do ativo fixo tangível (ver IAS 16); e

(b) [eliminado]

(c) as diferenças de câmbio resultantes da transposição das demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira (ver IAS 21).

(d) [eliminado]

62.A. As Normas Internacionais de Relato Financeiro exigem ou permitem que determinados itens sejam creditados ou debitados diretamente no capital próprio. Exemplos desses itens são:

(a) um ajustamento no saldo de abertura de resultados retidos resultantes ou de uma alteração na política contábilística aplicada retrospectivamente ou da correção de um erro (ver IAS 8 *Políticas Contábilísticas, Alterações nas Estimativas Contábilísticas e Erros*); e

(b) 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 reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos (seja em outro rendimento integral ou diretamente no 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 afete um ativo ou passivo por impostos diferidos relacionado (no todo ou em parte) com um item que tenha sido previamente reconhecido fora dos lucros ou prejuízos; ou

c) uma entidade determine que um ativo por impostos diferidos deva ser reconhecido, ou deixe de ser reconhecido por inteiro, e o ativo por impostos diferidos se relacione (no todo ou em parte) com um item que tenha sido anteriormente reconhecido fora dos lucros ou prejuízos.

Em tais casos, o imposto corrente e diferido relacionado com itens que sejam reconhecidos fora dos lucros ou prejuízos é baseado numa imputação pro rata razoável do imposto corrente e diferido da entidade na jurisdição fiscal respeitante, ou noutro método que atinja uma imputação mais apropriada nas circunstâncias.

64. A IAS 16 não especifica se uma entidade 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 ativo revalorizado e a depreciação ou amortização baseada no custo desse ativo. Se uma entidade fizer tal transferência, a quantia transferida é líquida de qualquer imposto diferido relacionado. Considerações semelhantes aplicam-se a transferências feitas pela alienação de um item de ativo fixo tangível.

65. Quando um ativo for revalorizado para finalidades de tributação e essa revalorização estiver relacionada com uma revalorização contábilística 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 ou do ajustamento da base fiscal são reconhecidos em outro rendimento integral nos períodos em que ocorram. Porém, se a revalorização para finalidades de impostos não for relacionada com uma revalorização contábilística 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 fiscal são reconhecidos nos lucros ou prejuízos.

65.A. 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. 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 resultantes de uma concentração de atividades empresariais

66. Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26(c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de atividades empresariais. De acordo com a IFRS 3, uma entidade reconhece quaisquer ativos por impostos diferidos (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24) ou passivos por impostos diferidos resultantes como ativos identificáveis e passivos à data da aquisição. Consequentemente, esses ativos e passivos por impostos diferidos afetam a quantia do goodwill ou do 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.

67. 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 das suas perdas fiscais não usadas 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.

68. O potencial benefício de transportar as perdas para efeitos do imposto sobre o rendimento no rendimento da adquirida ou de outros ativos por impostos diferidos poderá não satisfazer os critérios 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:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

a) Os benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam reconhecidos 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 lucros ou prejuízos.

b) Todos os outros benefícios por impostos diferidos adquiridos que sejam realizados devem ser reconhecidos nos lucros ou prejuízos (ou, se esta Norma o exigir, fora dos lucros ou prejuízos).

Impostos correntes e diferidos resultantes de transações de pagamento com base em ações

68.A. 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 ações, a opções sobre ações ou a outros instrumentos de capital próprio da entidade. A quantia correspondente a essa dedução nos impostos pode divergir do respetivo gasto cumulativo com remunerações, e pode surgir num período contabilístico posterior. Por exemplo, em algumas jurisdições, uma entidade pode reconhecer um gasto relativo ao consumo de serviços de empregados recebidos como retribuição por opções sobre ações concedidas, de acordo com a IFRS 2 *Pagamento com Base em Ações*, e não receber uma dedução fiscal até que as opções sobre ações sejam exercidas, sendo que a mensuração da dedução fiscal se baseia no preço das ações da entidade à data de exercício.

68.B. 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 (que é 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 ativo 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 ações da entidade numa data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deve basear-se no preço das ações da entidade no final do período.

68.C. Tal como indicado no parágrafo 68A, a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada, mensurada de acordo com o parágrafo 68B) pode ser diferente do respetivo 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, exceto na medida em que o imposto resulte de: a) uma transação ou acontecimento que seja reconhecido, no mesmo período ou noutro período, fora dos resultados; ou b) uma concentração de atividades empresariais (que não a aquisição por uma entidade de investimento de uma subsidiária que deva ser mensurada pelo justo valor através dos resultados). Se a quantia da dedução fiscal (ou da dedução fiscal futura estimada) exceder a quantia do respetivo gasto cumulativo com remunerações, isso indica que a dedução fiscal diz respeito não apenas ao gasto com remunerações mas também a uma rubrica dos capitais próprios. Nesta situação, o excesso do imposto corrente ou diferido associado deve ser reconhecido diretamente no capital próprio.

APRESENTAÇÃO

Ativos por impostos e passivos por impostos

69. [Eliminado]

70. [Eliminado]

Compensação

71. 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 de cumprimento obrigatório para compensar as quantias reconhecidas; e

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

72. Se bem que os ativos e passivos por impostos correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente, eles são compensados na demonstração da posição financeira e sujeitos a critérios semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros na IAS 32. Uma entidade terá normalmente um direito de cumprimento obrigatório 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.

73. 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 de cumprimento obrigatório de fazer ou receber tal pagamento líquido ou recuperar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

74. Uma entidade deve compensar os ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:

a) a entidade tiver um direito de cumprimento obrigatório 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 ou:

i) a mesma entidade tributável, ou

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

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

75. Para evitar a necessidade de escalonamento detalhado da tempestividade 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 de cumprimento obrigatório de compensar ativos por impostos correntes contra passivos por impostos correntes.

76. Em circunstâncias raras, uma entidade pode ter um direito de cumprimento obrigatório de compensar, e uma intenção de liquidar de forma líquida, 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 ativo por impostos diferidos de uma outra entidade tributável resultará em pagamentos decrescidos por essa segunda entidade tributável.

Gasto de imposto

Gasto (rendimento) de imposto relacionado com lucros ou prejuízos de atividades ordinárias

77. O gasto (rendimento) de impostos relacionado com os lucros ou prejuízos de atividades ordinárias deve ser apresentado na qualidade de lucro ou prejuízo na(s) demonstração(ões) dos resultados e de outro rendimento integral.

Diferenças de câmbio em passivos ou ativos por impostos estrangeiros diferidos

78. A IAS 21 exige que certas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como rendimentos ou gastos mas não especifica onde tais diferenças devem ser apresentadas na _ demonstração do rendimento integral . Concordemente, quando diferenças de câmbio de passivos ou de ativos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidas na _ demonstração do rendimento integral , 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 imposto devem ser divulgados separadamente.

80. Os componentes do gasto (rendimento) de imposto 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 fiscal 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 fiscal 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 ativo 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 lucros ou prejuízos 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 diretamente no capital próprio (ver parágrafo 62A);
- ab) a quantia do imposto sobre o rendimento relacionada com cada componente de outro rendimento integral (ver parágrafo 62 e IAS 1 (tal como revista em 2007));
- 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 o gasto (rendimento) de imposto e o produto do lucro contabilístico multiplicado pela(s) taxa(s) fiscal(ais) aplicável(eis), divulgando também a base pela qual a(s) taxa(s) fiscal(ais) aplicável(eis) é(são) calculada(s); ou
 - ii) uma reconciliação numérica entre a taxa média efetiva de imposto e a taxa de imposto aplicável, divulgando 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 fiscais não usados relativamente aos quais nenhum ativo por impostos diferidos seja reconhecido _ na demonstração da posição financeira ;
- f) a quantia agregada de diferenças temporárias associadas com investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em _ acordos conjuntos , relativamente aos quais passivos por impostos diferidos não tenham sido reconhecidos (ver parágrafo 39.);

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

g) com respeito a cada tipo de diferença temporária e com respeito a cada tipo de perdas por impostos não usadas e créditos fiscais não usados:

i) a quantia dos ativos e passivos por impostos diferidos reconhecidos _ na demonstração da posição financeira de cada período apresentado,

ii) a quantia de rendimentos ou gastos por impostos diferidos reconhecidos _ nos lucros ou prejuízos , se tal não for evidente pelas alterações nas quantias reconhecidas _ na demonstração da posição financeira ;

h) com respeito a unidades operacionais descontinuadas, o gasto de imposto relacionado com:

i) o ganho ou perda da descontinuação; e

ii) o resultado das atividades ordinárias da unidade operacional descontinuada do período, juntamente com as quantias correspondentes de cada período anterior apresentado;

i) a quantia consequente do imposto sobre o rendimento dos dividendos aos acionistas da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, mas que não são reconhecidos como passivo nas demonstrações financeiras;

j) se uma concentração de atividades empresariais na qual a entidade é a adquirente causar uma alteração na quantia reconhecida pelo seu ativo por impostos diferidos pré-aquisição (ver parágrafo 67), a quantia dessa alteração; e

k) se os benefícios por impostos diferidos adquiridos numa concentração de atividades empresariais não forem reconhecidos à data de aquisição mas forem reconhecidos após a data de aquisição (ver parágrafo 68), uma descrição do acontecimento ou da alteração nas circunstâncias que levaram a que os benefícios por impostos diferidos fossem reconhecidos.

82. Uma entidade deve divulgar a quantia de um ativo por impostos diferidos e a natureza das provas que suportam o seu reconhecimento, quando:

a) a utilização do ativo por impostos diferidos é dependente de lucros tributáveis futuros superiores aos lucros provenientes da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

b) a entidade tiver sofrido um prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com a qual se relaciona o ativo por impostos diferidos.

82.A. Nas circunstâncias descritas no parágrafo 52.A., uma entidade deve divulgar a natureza das potenciais consequências do imposto de rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus acionistas. Além disso, a entidade deve divulgar as quantias das potenciais consequências do imposto de rendimento praticamente determináveis e se existem ou não quaisquer potenciais consequências no imposto de rendimento não praticamente determináveis.

83. [Eliminado]

84. As divulgações exigidas pelo parágrafo 81.c) faz com que os utentes das demonstrações financeiras compreendam se o relacionamento entre os gastos (rendimento) de impostos e o lucro contabilístico não é usual e compreendam os fatores significativos que podem afetar esse relacionamento no futuro. O relacionamento entre gasto (rendimento) de impostos e lucro contabilístico pode ser afetado por fatores tais como réditos 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 entidade usa uma taxa de tributação aplicável que proporcione a informação mais significativa aos utentes das suas demonstrações financeiras. Muitas vezes, a taxa mais significativa é a taxa doméstica interna de impostos do país em que a entidade está domiciliada, agregando a taxa aplicada de impostos nacionais com as taxas aplicadas de quaisquer impostos locais que sejam calculados num nível substancialmente semelhante de lucro tributável (perda fiscal). Porém, para uma entidade que opere em várias jurisdições, pode ser mais significativo agregar reconciliações separadas preparadas em que se use a taxa interna em cada jurisdição individual. O exemplo seguinte ilustra como a seleção da taxa de imposto aplicável afeta a apresentação da reconciliação numérica.

Exemplo que ilustra o parágrafo 85.

Em 19X2, uma entidade 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 efeito de impostos.

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

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

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 entidade que relata e a taxa doméstica em outras jurisdições não surge como um item separado na reconciliação. Uma entidade 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 81d).

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

Lucro contabilístico	2,500	3,000
Imposto às taxas domésticas aplicáveis a lucros no país em causa	700	750
Efeito fiscal de gastos que não sejam dedutíveis para fins fiscais	60	30
Gasto de imposto	760	780

86. A taxa efetiva 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 acordos conjuntos (ver parágrafo 39.). Por isso, esta Norma exige que uma entidade divulgue a quantia agregada das subjacentes diferenças temporárias mas não exige divulgação dos passivos por impostos diferidos. Contudo, quando praticável, as entidades são encorajadas a divulgar as quantias não reconhecidas de passivos por impostos diferidos porque os utentes das demonstrações financeiras podem achar útil tal informação.

87.A. O parágrafo 82.A. exige que uma entidade divulgue a natureza das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos aos seus acionistas. Uma entidade divulga as características importantes dos sistemas do imposto de rendimento e os fatores que afetarão a quantia das potenciais consequências dos dividendos no imposto do rendimento.

87.B. Não seria algumas vezes praticável calcular a quantia total das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento que resultariam do pagamento de dividendos a acionistas. Pode ser o caso, por exemplo, em que uma entidade tenha um grande número de subsidiárias estrangeiras. Contudo, mesmo em tais circunstâncias, podem ser facilmente determináveis algumas parcelas da quantia total. Por exemplo, num grupo consolidado, uma empresa-mãe e algumas das suas subsidiárias podem ter pago impostos sobre o rendimento a uma taxa mais alta sobre os lucros não distribuídos e estar ciente da quantia que seria restituída no pagamento de dividendos futuros aos acionistas a partir dos lucros retidos consolidados. Neste caso, é divulgada a quantia restituível. Se aplicável, a entidade divulga também que existem potenciais consequências do imposto sobre o rendimento não praticamente determináveis. Nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe, se existirem, a divulgação das potenciais consequências do imposto sobre o rendimento relaciona-se com os resultados retidos da empresa-mãe.

87.C. A uma entidade que se exija que proporcione as divulgações do parágrafo 82.A. pode também ser-lhe pedido que proporcione divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas a investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas ou interesses em acordos conjuntos. Em tais casos, a entidade considera isto ao determinar a informação a ser divulgada de acordo com o parágrafo 82.A. Por exemplo, pode ser exigido a uma entidade que divulgue a quantia agregada de diferenças temporárias associada a investimentos em subsidiárias relativamente aos quais não foram reconhecidos quaisquer passivos por impostos diferidos (ver parágrafo 81f.). 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 entidade divulga quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes relacionados com impostos de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Podem surgir passivos contingentes e ativos contingentes, 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 o período de relato, uma entidade divulgará quaisquer efeitos significativos dessas alterações nos seus ativos e passivos por impostos correntes e diferidos (ver a IAS 10 *Acontecimentos após o período de relato*).

DATA DE EFICÁCIA

89. Esta Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em, ou após, 1 de janeiro de 1998, exceto como especificado no parágrafo 91. Se uma entidade aplicar esta Norma a custos de benefícios de reforma para demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem antes de 1 de janeiro de 1998, a entidade deve divulgar o facto de que aplica esta Norma em vez 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 52.A., 52.B., 65.A., 81.i), 82.A., 87.A., 87.B., 87.C. e a supressão dos parágrafos 3 e 50 tornam-se operacionais para as demonstrações financeiras anuais (1) que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de janeiro de 2001. É encorajada a adoção mais cedo. Se a adoção mais cedo afetar as demonstrações financeiras, uma entidade deve divulgar esse facto.

92. A IAS 1 (tal como revista em 2007) emendou a terminologia usada nas IFRS. Além disso, emendou os parágrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 e 81, eliminou o parágrafo 61 e adicionou os parágrafos 61A, 62A e 77A. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2009. Se uma entidade aplicar a IAS 1 (revista em 2007) a um período anterior, as emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

93. O parágrafo 68 deve ser aplicado prospectivamente a partir da data de eficácia da IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) ao reconhecimento de ativos por impostos diferidos adquiridos em concentrações de atividades empresariais.

94. Portanto, as entidades não devem ajustar a contabilização de concentrações de atividades empresariais anteriores se os benefícios fiscais não satisfizeram os critérios para o reconhecimento separado à data de aquisição e forem reconhecidos após a data de aquisição, a menos que os benefícios sejam reconhecidos no período de mensuração e resultem de novas informações sobre factos e circunstâncias que existiam à data de aquisição. Outros benefícios fiscais reconhecidos devem ser reconhecidos nos lucros ou prejuízos (ou, se esta Norma o exigir, fora dos lucros ou prejuízos).

95. A IFRS 3 (conforme revista pelo International Accounting Standards Board em 2008) emendou os parágrafos 21 e 67 e adicionou os parágrafos 32A e 81(j) e (k). Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de julho de 2009. Se uma entidade aplicar a IFRS 3 (revista em 2008) a um período anterior, as emendas também deverão ser aplicadas a esse período anterior.

98. O parágrafo 52 passou a figurar como 51A, o ponto 10 e os exemplos que se seguem ao parágrafo 51A foram alterados e os parágrafos 51B e 51C, assim como o exemplo seguinte e os parágrafos 51D, 51E e 99 foram aditados por *Impostos Diferidos*:

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 12

Impostos sobre o Rendimento

Recuperação de Ativos Subjacentes, publicado em dezembro de 2010. Uma entidade deve aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em 1 de janeiro de 2012 ou após essa data. É permitida a aplicação anterior. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

98.A. A IFRS 11 *Acordos Conjuntos*, emitida em maio de 2011, emendou os parágrafos 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43–45, 81(f), 87 e 87C. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 11.

98.B. O documento *Apresentação das Rubricas de Outro Rendimento Integral* (Emendas à IAS 1), emitido em junho de 2011, emendou o parágrafo 77 e suprimiu o parágrafo 77A. Uma entidade deve aplicar estas emendas quando aplicar a IAS 1 (conforme emendada em junho de 2011).

98.C. O documento *Entidades de Investimento* (Emendas à IFRS 10, à IFRS 12 e à IAS 27), emitido em outubro de 2012, emendou os parágrafos 58 e 68C. Uma entidade deve aplicar estas emendas em relação aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2014. É permitida a aplicação antecipada do documento *Entidades de Investimento*. Se uma entidade aplicar as emendas de forma antecipada, deve também aplicar todas as emendas incluídas no documento *Entidades de Investimento* ao mesmo tempo.

98.E. A IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes*, emitida em maio de 2014, emendou o parágrafo 59. As entidades devem aplicar esta emenda quando aplicarem a IFRS 15.

98.G. O documento *Reconhecimento de Ativos por Impostos Diferidos para Perdas não Realizadas* (emendas à IAS 12), emitido em janeiro de 2016, emendou o parágrafo 29 e acrescentou os parágrafos 27A e 29A, bem como o exemplo a seguir ao parágrafo 26. As entidades devem aplicar estas emendas aos períodos anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2017. É permitida a sua aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto. As entidades devem aplicar estas emendas retrospectivamente em conformidade com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*. No entanto, na aplicação inicial da emenda, a alteração do capital próprio inicial do período comparativo mais antigo pode ser reconhecida nos lucros retidos iniciais (ou noutra componente do capital próprio, conforme adequado), sem repartir essa alteração entre os lucros retidos iniciais e outras componentes do capital próprio. Se uma entidade aplicar esta possibilidade, deve divulgar esse facto.

98.F. A IFRS 9, tal como emitida em julho de 2014, emendou o parágrafo 20 e eliminou os parágrafos 96, 97 e 98D. Uma entidade deve aplicar estas alterações quando aplicar a IFRS 9.

98.G. A IFRS 16, emitida em janeiro de 2016, emendou o parágrafo 20. As entidades devem aplicar essa emenda quando aplicarem a IFRS 16.

98.I. O documento *Melhoramentos anuais das IFRS — Ciclo 2015-2017*, emitido em dezembro de 2017, aditou o parágrafo 57A e suprimiu o parágrafo 52B. As entidades devem aplicar essas emendas aos períodos de relato anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2019. É permitida a aplicação antecipada. Se uma entidade aplicar essas emendas de forma antecipada, deve divulgar esse facto. Quando uma entidade aplicar esta norma pela primeira vez, deve aplicá-la às consequências no imposto sobre o rendimento dos dividendos reconhecidas em ou após o início do período comparativo mais antigo.

98.J. O documento *Impostos diferidos relacionados com ativos e passivos decorrentes de uma única transação*, emitido em maio de 2021, emendou os parágrafos 15, 22 e 24 e aditou o parágrafo 22A. Uma entidade deve aplicar estas emendas em conformidade com os parágrafos 98K-98L aos períodos de relato anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2023. É permitida a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar as emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

98.K. Uma entidade deve aplicar o documento *Impostos diferidos relacionados com ativos e passivos decorrentes de uma única transação* às transações que ocorram no início ou após o início do primeiro período comparativo apresentado.

98.L. Uma entidade que aplique o documento *Impostos diferidos relacionados com ativos e passivos decorrentes de uma única transação* deve igualmente, no início do primeiro período comparativo apresentado:

a) reconhecer um ativo por impostos diferidos — na medida em que seja provável que exista um lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser usada — e um passivo por impostos diferidos relativamente a todas as diferenças temporárias dedutíveis e tributáveis associadas a:

i) ativos sob direito de uso e passivos de locação; e

ii) passivos por descomissionamento, restauro e semelhantes e as correspondentes quantias reconhecidas como parte do custo do ativo relacionado; e

b) reconhecer o efeito cumulativo da aplicação inicial das emendas como um ajustamento ao saldo de abertura dos resultados retidos (ou de outro componente do capital próprio, conforme apropriado) nessa data.

REVOGAÇÃO DA SIC-21

99. As alterações feitas por *Impostos Diferidos: Recuperação de Ativos Subjacentes*, publicado em dezembro de 2010, substituem a Interpretação SIC 21 *Impostos sobre o Rendimento - Recuperação de Ativos Não Depreciáveis Revalorizados*.