



IMPOSTOS DIFERIDOS

**Uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das
empresas**

Hugo Alexandre Leite Ferreira

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Contabilidade e Finanças

Porto, 2014

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
Instituto Politécnico do Porto



IMPOSTOS DIFERIDOS

Uma análise à sua contabilização mediante a dimensão das empresas

Hugo Alexandre Leite Ferreira

Dissertação de Mestrado

Apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob a orientação de:

Orientador: Doutor José Campos Amorim

Coorientadora: Doutora Albertina Paula Monteiro

Porto, 2014

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Instituto Politécnico do Porto

Resumo

Numa época de novos paradigmas económicos, onde os efeitos das crises financeiras não se cingem a fronteiras geográficas, a contabilidade atravessa um período de grandes mudanças. Neste período de convulsões financeiras junta-se uma procura por uma harmonização contabilística à escala global e que se reflete nos normativos nacionais, que procuram acolher internamente sistemas contabilísticos aceites internacionalmente.

Desde a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) vários estudos surgiram de modo a estudar de uma forma consistente e aprofundada esta nova realidade. Este trabalho versa sobre uma norma do SNC que tem sido debatido amiúde, os impostos diferidos.

Regra geral, os impostos diferidos são um dos tópicos mais debatidos a nível mundial, na área da contabilidade. As opiniões sobre o tema são díspares e os principais organismos de normalização contabilística mundiais sentem dificuldade em chegar a uma harmonização.

Neste sentido, torna-se necessário aferir se existe na realidade empresarial portuguesa o reconhecimento (ou não) dos impostos diferidos. Mais do que isso, é objetivo deste estudo averiguar se a dimensão das empresas influencia o reconhecimento dos impostos diferidos.

Ao longo deste trabalho é feita uma exposição da evolução histórica deste tema, apresentando-se vários estudos realizados sobre aspetos específicos dos impostos diferidos. Aborda-se a interligação entre a contabilidade e a fiscalidade, analisando a influência desta última sobre a primeira e qual o papel dos impostos diferidos nesta relação. Desenvolve-se igualmente o normativo nacional, com a descrição da NCRF 25, com a apresentação de alguns exemplos e o realce dos seus principais conteúdos.

Pela análise empírica realizada neste trabalho concluiu-se que a dimensão das empresas tem influência na contabilização dos impostos diferidos. Os resultados alcançados mostram que a percentagem das empresas que reconhecem impostos diferidos aumenta em função da dimensão da empresa.

Respostas a esta causa não são elencadas neste trabalho, nem eram o seu objetivo, embora sejam apresentadas várias opiniões e estudos que reportam para a complexidade da norma e da sua aplicação.

Palavras-chave: contabilidade, fiscalidade, impostos diferidos, NCRF 25

Abstract

In an era of new economic paradigms, where the effects of the financial crisis are not confined to geographical borders, accounting is undergoing a period of great change. This period of financial turmoil is joined by a search for accounting harmonization on a global scale and that is reflected in national standards, which attempt to integrate internationally accepted accounting and financial reporting standards.

It is therefore important to study this new reality in a consistent and thorough way and this paper deals with one of the most debated topics worldwide in the field of accounting - deferred taxes. Opinions on this topic are divergent and the main global accounting standard-setting bodies have difficulty in reaching harmonization.

Thus, it becomes necessary to assess whether there is in fact recognition of deferred taxes in accounting by Portuguese companies. Over and above that, the aim of this study is to ascertain if the dimension of the company influences its recognition of deferred taxes.

An analysis of the historical development of this theme is carried out in this paper, presenting several studies conducted on specific details of deferred taxes. An approach to the connection between accounting and taxation and the role of deferred taxes in this relationship is undertaken. There is also a focus on the national standard, resulting in a presentation of examples and highlights of its main contents.

The empirical analysis in this study concluded that the dimension of the company influences the accounting of deferred taxes. The results show evidence that it is more likely to find deferred taxes as the dimension of the companies increases.

This paper does not list answers to this question nor was this its purpose, in spite of referencing several reviews and studies that report to the complexity of the standard and its implementation.

Keywords: accounting, taxation, deferred taxes, NCRF 25

Agradecimentos

Expresso o meu agradecimento aos orientadores desta dissertação, Dra. Albertina Paula Monteiro e Dr. José Campos Amorim, que perante a exiguidade de tempo que lhes coloquei, foram de uma disponibilidade incansável e transmitiram-me orientações valiosas sem as quais o meu trabalho teria uma qualidade inferior.

Agradeço aos meus pais, pelos valores que me transmitiram, sob os quais regulo a minha vida e que me trouxeram a este ponto da minha vida pessoal e profissional com orgulho do que alcancei, pois foi fruto do meu trabalho e do seu apoio.

Aos meus irmãos, obrigado pelo apoio e compreensão pelos longos períodos de “ausência” mas que sei que compreendem.

Também gostava de agradecer aos meus amigos e colegas pela motivação que me deram sempre que as forças me falhavam e aos meus superiores hierárquicos por me darem condições para poder completar todo o meu percurso académico.

Ao meu amigo Carlos, uma palavra especial de apreço por toda ajuda e amizade demonstrada, num percurso académico e profissional que os dois temos atravessado há mais de 20 anos.

Deixo para o fim a pessoa sem a qual isto não teria sido possível e a quem dedico este meu trabalho, a minha esposa. Cris, sem ti não teria conseguido, sem ti nada disto faria sentido. Obrigado por estares presente.

Lista de Siglas e Acrónimos

APB – Accounting Principles Board

ASC – Accounting Standards Codification

CAE – Concentração de Atividades Empresarias

CE – Comissão Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CSC – Código das Sociedades Comerciais

EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group

EUA – Estados Unidos da América

FASB – Financial Accounting Standards Board

GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IFRS – International Financial Reporting Standards

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

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

PME – Pequena e Média Empresa

POC – Plano Oficial de Contabilidade

SEC – Securities and Exchange Commission

SFAS – Statement of Financial Accounting Standards

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

Índice

Resumo.....	I
Abstract.....	II
Agradecimentos.....	III
Lista de Siglas e Acrónimos.....	IV
INTRODUÇÃO.....	1
PARTE I.....	4
ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	4
INTRODUÇÃO.....	5
1. Organismos internacionais de normalização contabilística.....	7
1.1. O IASB.....	8
1.2. O FASB.....	9
1.3. O European Financial Reporting Advisory Group.....	10
2. Revisão da Literatura.....	13
3. A relação entre a contabilidade e a fiscalidade.....	17
4. Impostos diferidos.....	22
4.1. O normativo nacional.....	24
4.1.1. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25.....	26
4.1.1.1. Diferenças Temporárias.....	27
4.1.1.2. Ativos por impostos diferidos.....	28
4.1.1.3. Passivos por impostos diferidos.....	30
4.1.1.4. Ativos pelo Justo Valor.....	32
4.1.1.5. Perdas fiscais (e créditos por impostos) não usadas.....	33
4.1.1.6. Método de contabilização dos efeitos tributários.....	35
4.1.1.7. Mensuração.....	36
4.1.1.8. Reconhecimento.....	36
4.1.1.9. Apresentação e divulgações.....	36
PARTE II.....	38
INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA.....	38
INTRODUÇÃO.....	39
5. Metodologia.....	43
5.1. Procedimentos de recolha de dados e amostra.....	44
5.2. Análise e discussão de resultados.....	47
5.2.1. Microempresas.....	47
5.2.2. PME.....	48
5.2.3. Grandes empresas.....	49
5.2.4. NCRF-PE.....	51
6. Conclusões.....	55
Referências Bibliográficas.....	58
ANEXOS.....	63

INDÍCE DE QUADROS

Quadro 1 - Tabela de reconciliação do resultado fiscal.....	11
Quadro 2 - Impostos Diferidos.....	31
Quadro 3 – Contabilização do passivo por imposto diferido resultante da revalorização do ativo fixo tangível.....	33
Quadro 4 – Contabilização do ativo por imposto diferidos resultante de perdas fiscais	34
Quadro 5 - Pesquisa Forma Jurídica	45
Quadro 6 - Pesquisa por nº de funcionários.....	46
Quadro 7 – Pesquisa por Total do Ativo	46
Quadro 8 - Pesquisa por Volume de Negócios	46
Quadro 9 - Pesquisa Microempresas.....	47
Quadro 10 - Microempresas com impostos diferidos	48
Quadro 11 – Pesquisa PME	49
Quadro 12 - PME com impostos diferidos.....	49
Quadro 13 - Pesquisa Grandes empresas.....	50
Quadro 14 - Grandes empresas com impostos diferidos.....	50
Quadro 15 - Resumo.....	51
Quadro 16 - Pesquisa empresas dentro dos limites da NCRF-PE.....	52
Quadro 17 - Empresas dentro dos limites da NCRF-PE e com impostos diferidos	52
Quadro 18 - Pesquisa empresas acima dos limites da NCRF-PE	53
Quadro 19 - Empresas acima dos limites da NCRF-PE e com impostos diferidos.....	54

INTRODUÇÃO

Numa altura em que as empresas se vêm confrontadas com um novo paradigma, a escassez ou a falta de acesso ao financiamento bancário, a procura por novas fontes de financiamento veio trazer mudanças no âmbito da preparação e apresentação da informação financeira. A crise financeira dos últimos anos, que fez tremer o sistema bancário a nível global, trouxe complicações principalmente para as empresas europeias, devido ao tradicional financiamento por parte destas junto do mercado bancário, diferente do modelo vigente, por exemplo, nos Estados Unidos da América, onde existe um cariz predominante do financiamento por via do mercado de capitais.

Temos vindo a assistir, por parte dos países membros da União Europeia (UE) e, igualmente, do Banco Central Europeu a constantes injeções de liquidez monetária no mercado interbancário, sempre com a justificação de evitar o constrangimento financeiro das empresas europeias e incentivar o investimento.

Obviamente, e talvez demasiadamente evidente, as empresas portuguesas viram-se confrontadas com este problema de falta de financiamento por parte das instituições financeiras. Independentemente do motivo (investimento, internacionalização, gestão de tesouraria, entre outros) as dificuldades de acesso ao crédito bancário pelas empresas, onde se inclui também o aumento dos gastos de financiamento (aumento de *spreads*, aumento de comissões bancárias, exigências de garantias reais a sócios e acionistas), provocaram muita incerteza e insegurança nos proprietários e gestores dessas empresas. Tornou-se necessário procurar novas fontes de financiamento tal como o recurso aos mercados de capitais, a abertura do seu capital a novos investidores ou a sociedades de capital de risco ou ainda conceitos como *Business Angels*¹ ou microcrédito, que se tornaram para muitas empresas a tábua de salvação ou a oportunidade de investimento ou internacionalização que pela via habitual (financiamento bancário) dificilmente concretizariam.

Mas estas alternativas provocaram outras mudanças nas empresas portuguesas, nomeadamente ao nível da informação sobre a posição financeira e desempenho das empresas. As empresas tiveram necessidade de melhorar a elaboração e apresentação das suas demonstrações financeiras, dando maior atenção às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), ao contrário do que vinha acontecendo até então, em que havia uma “cultura em Portugal de se elaborar as contas para a Administração Fiscal” (Rodrigues, 2009, pág. 12).

Houve, e ainda há, pois é um processo que se encontra em plena velocidade cruzeiro, necessidade de se olhar para a Contabilidade, não como mero instrumento ao serviço dos interesses tributários da Administração Fiscal, mas como uma ciência que estuda e trabalha os fenómenos patrimoniais das empresas. Como tal, a apresentação de uma imagem verdadeira e

¹ Utilizando a definição encontrada no IAPMEI “*Business Angels* são investidores individuais (...), que investem o seu capital, (...) em projectos (...) que se encontram em início de actividade ou em fases críticas de crescimento. Trata-se de uma entrada no capital das empresas, delimitada no tempo, com o objectivo de valorização a médio prazo, através de alienação posterior da quota a outros interessados”.

apropriada, objetivo estabelecido na Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que entrou em vigor em 2010 em Portugal, está-se a transformar na pedra basilar na elaboração das peças de relato financeiro por parte das empresas portuguesas. Daí resultou um aumento do nível de exigência de informação fiável e relevante por parte dos novos utilizadores dessa informação sejam eles investidores, analistas, credores ou até clientes. Tornou-se essencial mitigar o risco do negócio e saber se os fornecedores têm capacidade de cumprir acordos e encomendas é quase tão vital como estudar o crédito a conceder a um cliente. Estas preocupações conduzem a uma maior atenção ao relato financeiro que é produzido com base em NCRF's.

Perante este cenário, é objetivo deste trabalho analisar se a dimensão das empresas influencia (ou não) o reconhecimento dos impostos diferidos. Efetuamos também a relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade, sendo que este tema dos impostos diferidos é um dos principais focos de divergência entre as duas áreas. Esta relação atravessa uma época em que se pretende cortar essa ligação que liga a Contabilidade e a Fiscalidade. Para isso é de crucial importância atingir um plano de harmonização entre os dois principais organismos internacionais de normalização contabilística, o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) nomeadamente no tópico dos impostos diferidos, tal como é referido por Colley, Rue, Valencia e Volkan (2007).

Este trabalho está organizado em duas partes, uma primeira parte, teórica, sobre a temática dos impostos diferidos e uma segunda parte, empírica, onde se fará, por via de uma recolha manual de dados, o estudo da aplicação e contabilização dos impostos diferidos, numa amostra de empresas portuguesas tendo em conta a sua dimensão.

A primeira parte inicia-se com a contextualização do tema a tratar e das posições dos principais organismos normalizadores de contabilidade mundiais, incluindo a apresentação do debate realizado pelo EFRAG à escala europeia sobre o assunto, um organismo que visa transmitir e defender a posição da União Europeia nesta temática.

Posteriormente prossegue-se com uma revisão da literatura onde se aborda a problemática do reconhecimento dos impostos diferidos e onde se dará evidência para as críticas à complexidade dos normativos em vigência nos dois principais blocos contabilísticos, o continental (sob a influência das normas do IASB) e o anglo-saxónico (sob a influência das normas do IASB). Igualmente neste capítulo serão apresentados estudos que tentam modificar ou melhorar o tratamento contabilístico dos impostos diferidos ou até a sua eliminação, como defendido por alguns estudiosos.

Em seguida, iremos analisar a dicotomia Contabilidade-Fiscalidade, qual o *status* atual desta relação e para onde parece caminhar, no que será também a introdução neste trabalho para os impostos diferidos, por via das divergências entre a contabilidade e a fiscalidade.

Introduzimos depois os principais conceitos sobre impostos diferidos que se tornam fundamentais para a elaboração e compreensão de um trabalho sobre esta temática, com a exposição dos principais métodos para a contabilização dos impostos diferidos. De seguida

analisámos a Norma Contabilística e de Relato Financeiro nº 25 (NCRF 25), onde se conclui a primeira parte.

Na segunda parte apresenta-se um estudo empírico onde se utilizará o *software* SABI, através da qual se efetuará uma recolha manual de dados que permitirão responder à questão de pesquisa formulada nesta investigação.

Por fim efetuamos a apresentação das conclusões e implicações deste estudo.

PARTE I

ENQUADRAMENTO TEÓRICO

INTRODUÇÃO

Os dois principais organismos mundiais, o IASB e o FASB, têm trabalhado diligentemente com vista a atingir um plano de convergência entre *as International Accounting Standards (IAS)* e *International Financial Reporting Standards (IFRS)* e os *United States Generally Accepted Principles (US GAAP)*², através do desenvolvimento de normas globais de alta qualidade, baseadas em princípios.

Os impostos sobre o rendimento representam um dos mais significativos dispêndios financeiros para muitas áreas de negócio (EFRAG, 2012) e a sua contabilização é de relevante importância sendo deveras relevante que o relato do gasto com o imposto sobre o rendimento seja inteligível e compreensível. Devido a isto, os impostos sobre o rendimento foram identificados pelos dois organismos como um projeto chave de convergência a curto prazo.

Dada importância de atingir um plano de harmonização entre os dois organismos internacionais, o IASB e o FASB, iremos apresentar os esforços realizados neste sentido pelos organismos internacionais de normalização contabilística (IASB, FASB e EFRAG) quanto a esta matéria dos impostos diferidos.

² Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites dos Estados Unidos da América

1. Organismos internacionais de normalização contabilística

Fleming, Gill e Gillan (2011) mencionam um estudo de 2003, elaborado pela *Security Exchange Commission* (SEC, a Comissão de Valores Mobiliários dos E.U.A.) em que a agência conclui que, sendo as normas do IASB baseadas em princípios fornecem uma melhor informação aos utilizadores em relação às normas do FASB, que são normas baseadas em regras. Segundo esse estudo, as normas baseadas em princípios são menos detalhadas, não necessitando de guias de implementação pormenorizado como as normas baseadas em regras. Parte da complexidade da contabilização dos impostos sobre os lucros (no bloco anglo-saxónico, FASB) é o enorme volume de guias de orientação. Segundo os mesmos autores a própria FASB ASC Topic 740 contém referências a dezenas de outras normas, interpretações técnicas, boletins técnicos, entre múltiplas exceções aos princípios contabilísticos subjacentes.

No entanto, Fleming *et al.* (2011) referem que a própria SEC, num outro estudo (2008) manifestou as preocupações dos utilizadores das normas do FASB na implementação de normas baseadas em princípios por parte dos organismos norte americanos devido ao complicado ambiente legal e fiscal do país. Situação que poderá não proporcionar uma convergência com um normativo baseado em princípios. E concluem que dada a complexidade e variedade de sistemas fiscais a nível global, se as normas baseadas em regras fizessem parte de uma norma convergente e global de contabilização dos impostos sobre os lucros, a quantidade de exclusões específicas e regras torná-la-ia impraticável.

Segundo Colley, Rue, Valencia e Volkan (2012), existem divergências entre a IAS 12 e a ASC Topic 740, principalmente no tratamento dos efeitos tributários, que devem ser sanadas para que se possa alcançar a harmonização internacional.

1.1. O IASB

De acordo com Olivero e Trabelsi (2008), após 1995, existiu uma aproximação do IASB ao FASB, tendo identificando os impostos sobre o rendimento como sendo um foco de divergência ao comparar os dois sistemas normativos.

O IASB, como foi mencionado anteriormente, adota, regra geral, uma posição nas suas normas baseada em princípios, as quais são consideradas menos detalhadas, mais cimentadas em princípios que em regras.

No seu trabalho de prossecução de uma harmonização internacional, nomeadamente na convergência com o FASB, foi emitido pelo IASB em março de 2009, uma *Exposure Draft*³, que propunha um conjunto de alterações à IAS 12. No entanto, face aos comentários e reações dos utilizadores (organizações profissionais, investigadores, profissionais, entre outros), esse projeto foi colocado fora de hipótese, pois embora reconhecendo que a proposta representava um esforço significativo no objetivo da harmonização internacional, não atingiu o nível de qualidade e aceitação justificável à sua implementação. Uma das maiores críticas a este projeto incidia no facto das alterações apresentadas evidenciavam uma aproximação ao tipo de

³ Projeto de Norma (nossa tradução)

normas baseadas em regras que o FASB contempla e que se afasta da orientação fundamental do IASB.

Em novembro de 2009 as duas organizações emitiram um comunicado indicando que o projeto dos impostos sobre os lucros não prosseguiria na sua forma atual, tendo o IASB passado a considerar apenas possíveis alterações limitadas à IAS 12. Tendo entretanto efetuado uma emenda à IAS 12 relativamente à forma de mensuração dos impostos diferidos relacionados com ativos (Deloitte, 2012).

1.2. O FASB

O debate sobre os impostos sobre o rendimento nos Estados Unidos da América (EUA) é mais antigo e intenso que no bloco contabilístico continental (sob a égide das normas do IASB).

A primeira vez que surge o conceito de impostos diferidos, segundo Chaney e Jeter (1989) acontece em 1944 com o Accounting Research Bulletin nº 23, emitido pela Accounting Principles Board (APB). Na época a principal organização de contabilidade nos EUA expressa que o gasto ou rendimento com o imposto sobre os rendimentos deve ser alocado aos respetivos períodos contabilísticos para que esse gasto ou rendimento tenha uma relação "normal" com o rendimento divulgado nas demonstrações financeiras.

Em 1967, é emitida pela mesma organização norte-americana a APB Opinion nº 11, onde se estabelecia as primeiras soluções e regras à contabilização dos efeitos tributários dos impostos sobre os rendimentos.

Em 1983, Kissinger (1983), afirma que o FASB incluiu na sua agenda a revisão da APB Opinion nº 11 devido às inúmeras críticas de que era alvo. Neste seguimento, é emitida a Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) nº 96 em 1987. Segundo Nurnberg (1987), os problemas elencados na altura eram os mesmos de 1967, tendo o FASB procedido a uma alteração no método de contabilização dos efeitos tributários, passando a requerer a utilização do método do passivo em detrimento do método do diferimento, defendido na norma da APB.

No entanto, a controvérsia não diminui e, como defendeu Defliese (1991), a SFAS nº 96 estava condenada ao insucesso por ter optado pelo método do passivo para a contabilização dos impostos diferidos, o que levou mesmo o FASB a substituir essa norma pela SFAS nº 109.

Para Cheung, Krishnam e Chung-ki (1997), previsão dos fluxos de caixa é o objetivo principal do relato financeiro para o FASB. No seu estudo, os autores concluíram que o FASB poderá ter razão em insistir que a informação dos impostos diferidos tem valor na previsão dos fluxos de caixa futuros. Isto sem considerar os gastos do processamento da informação dos impostos diferidos.

Uma das principais alterações que a SFAS nº 109 implementou em relação às normas anteriores foi a taxa de imposto aplicável, que passou a ser a taxa de imposto que se espera

seja aplicável no período em o ativo ou passivo seja realizável, embora tenha mantido o método do passivo como método de contabilização dos efeitos tributários.

Igualmente importante foi a introdução da possibilidade de criação de uma provisão para perdas quando seja mais provável que aconteça do que não aconteça a reversão dos ativos por impostos diferidos⁴.

Finalmente, em 2007, o FASB procedeu à emissão da ASC Topic 740, que consistiu numa revisão da SFAS nº 109, onde a maior alteração talvez seja apenas a codificação do nome da norma.

1.3. O European Financial Reporting Advisory Group

O EFRAG é uma organização fundada em 2001 pelas principais organizações de contabilidade europeias, com o apoio da Comissão Europeia, com a qual colabora em matérias contabilísticas. É, aliás, financiada desde 2010, pela UE, para assessorar a Comissão Europeia em todas as questões relacionadas com as IAS/IFRS e a sua aplicação nos Estados-membros da UE. É portanto objetivo principal deste organismo, assegurar que as opiniões europeias sejam tidas em consideração e articuladas com o processo normativo internacional.

No âmbito do tema que abordamos neste trabalho e como consequência da Exposure Draft que o IASB emitiu sobre a IAS 12, o EFRAG encetou um conjunto de debates à escala europeia para, em conjunto com os organismos nacionais, profissionais e investigadores do sector, discutir as propostas apresentadas pelo IASB nesse documento, questionar sobre se a IAS 12 deveria ser alterada ou substituída por uma nova norma e apresentar propostas alternativas.

Este projeto teve início em Dezembro de 2011 e as reuniões tiveram lugar em Milão, Londres, Amesterdão, Viena, e Varsóvia entre Março e Abril de 2012, tendo sido emitido um parecer final reunindo as conclusões obtidas nessas reuniões, em Setembro de 2012. Os participantes nas reuniões concordaram que a diversidade pode prejudicar (especialmente num contexto de grupos multinacionais) a tentativa de identificação de uma única norma baseada em princípios, aplicável à contabilização e divulgação de transações tributáveis. Adicionalmente, eles acreditam num sistema contabilístico baseado em princípios, na necessidade de contabilização de ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos, sempre que existam diferenças entre o valor contabilístico e o correspondente valor fiscal, o que lhes parece ser consistente com os princípios subjacentes das IAS. O próprio EFRAG sugeriu que uma aproximação mais baseada em princípios levaria em consideração as dificuldades e complexidades resultantes das leis fiscais de vários países e seria aplicável, independentemente da localização da subsidiária (em relação à aproximação por parte do IASB aos princípios contabilísticos baseados em regras, como o FASB dispõe). De uma forma geral, os participantes neste debate, apoiam a atual norma, mas que deveria ser melhorada adicionando mais e melhores divulgações. Embora reconhecendo a existência de algumas

⁴ *"More likely than not"* é a expressão em inglês incluída na norma

áreas onde a IAS 12 pode ser melhorada, os participantes, em geral, colocam reservas à ideia de reescrever uma nova norma a partir do zero.

As divulgações são vistas como elemento chave para melhorar a compreensão dos impostos sobre o rendimento. Pela análise feita por este projeto, é de salientar a importância das divulgações nas reconciliações do imposto, por forma a fornecer informação qualitativa quer ao nível dos impostos sobre o rendimento, quer ao nível do impacto dos fluxos de caixa de despesas reconhecidas. Também surgiram opiniões que questionaram a não atualização dos passivos por impostos diferidos, de acordo com a orientação dada pelas IAS/IFRS nos passivos de longo prazo. Salientam que por via da base dos princípios contabilísticos e tendo em conta a atual literatura das IAS, a atualização deveria ser a regra geral.

Este tema (desconto dos impostos diferidos) provocou diferenças substanciais entre os participantes. Os que defendem este procedimento acreditam que iria reduzir significativamente o efeito do reconhecimento do valor de ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos. As opiniões contrárias a esta introdução de atualização do reconhecimento e mensuração de ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos, defendem que o custo de introdução deste requisito não prevaleceria sobre o acréscimo de trabalho documental. Quanto à aplicação da tabela de reconciliação apresentada no documento de trabalho, os participantes acreditam que possa ser benéfico apresentar essa informação com várias colunas, em que cada uma representa um segmento geográfico diferente.

Quadro 1 - Tabela de reconciliação do resultado fiscal

Lucro antes de impostos	
Gasto de imposto sobre os rendimentos calculado em XX %	
Efeitos do imposto sobre os rendimentos atual:	
(-)	Rendimentos isentos de tributação
	Exemplos:
	• Rendimentos obtidos fora da jurisdição fiscal
	• Rendimentos de juros obtidos em jurisdições subsidiárias
	• Rendimentos de compensações por perdas
	• Dividendos não tributáveis
	• Resultados de equivalência patrimonial
(+)	Gastos não dedutíveis (na determinação do lucro tributável ou perda)
	Exemplos:
	• Gastos de capital
	• Perdas de imparidade na aquisição do goodwill
	• Gastos de aquisição não dedutíveis
	• Amortizações de investimentos de capital
(+/-)	Ajuste, à taxa atual, de anos anteriores
Efeitos de impostos diferidos:	
(+/-)	O efeito dos prejuízos fiscais
	Exemplos:
	• Perdas do ano corrente para o qual não foi reconhecido qualquer activo por impostos diferidos;
	• Reconhecimento de perdas fiscais anteriormente não reconhecidas e não utilizadas;
	• Utilização de perda fiscal não reconhecida anteriormente
(+/-)	Efeito das taxas de imposto estrangeiro
(+/-)	Efeito de mudanças na taxa de imposto sobre os rendimentos
	• Ajustamento nos impostos diferidos devidos a mudança na taxa, promulgada no ano corrente
(+/-)	Outros itens
Gasto de imposto sobre os rendimentos	

Fonte: EFRAG – *Improving the financial reporting of income tax* (Traduzido)

A elaboração desta tabela, segundo o EFRAG, exigiria melhorias sustentadas em divulgações claras e reconciliações entre o imposto pago e o imposto relatado, tornando a sua compreensão por parte dos utilizadores mais simples e fácil.

Mas como veremos em seguida, as opiniões sobre o tema em geral e sobre as suas particularidades são diversas e díspares.

2. Revisão da Literatura

“É que esta matéria dos impostos diferidos, não é uma matéria simples, e para a compreender é preciso aprender a pensar em termos de impostos diferidos” (Teixeira da Silva, 2010, pág. 348).

O problema da especialização dos gastos e rendimentos ou as implicações futuras nos montantes tributáveis que decorrem de operações correntes, não podem ser descurados e negligenciados sob a desculpa de provocarem desfasamentos no exercício corrente entre os resultados contabilísticos e os resultados fiscais. Como acentua Almeida (no prefácio de Cunha e Rodrigues, 2004), a cisão entre estes dois valores é evidente e será cada vez maior, pois a isso conduzirão as alterações provocadas pela harmonização contabilística internacional. A preocupação primordial desta harmonização assenta na transmissão da posição financeira da empresa aos seus utilizadores de modo que estes a considerem ser útil, fiável, compreensível e comparável, o que nos tempos de internacionalização e globalização que vivemos, não se pode resumir ao espaço geográfico onde a entidade está instalada. Aliás, Cravo, Grenha, Baptista e Pontes (2009) vão mais longe ao afirmar que há indícios de esses utilizadores estarem a priorizar a informação relevante à fiável (com todas as implicações que isso acarreta).

Neste especto, o problema da contabilização dos impostos sobre os lucros é um dos maiores e mais complicados a solucionar.

O tema em questão é motivo de debate antigo à escala mundial, fruto da harmonização internacional que se procura há já alguns anos, nomeadamente nos trabalhos conjuntos entre o IASB e o FASB, ao qual tem colaborado a UE. Mas mesmo estas organizações, as mais importantes nesta ciência, abordam a questão quase de forma ininterrupta, com grupos de trabalho, debates, mas sem nunca avançarem com um grande projeto convergente para o futuro.

Mas esta harmonização não deverá estar para breve, pois as divergências entre os estudiosos da matéria são evidentes, como se constata pelas próximas linhas.

Colley *et al.* (2007) num estudo baseado no rácio de endividamento de 2.100 empresas norte-americanas de várias áreas concluem que o diferimento de impostos prejudica este indicador. Defendem igualmente que o método preconizado pelo IASB para o tratamento desta matéria é demasiado complexo e acarreta gastos financeiros elevados. Os mesmos autores, num estudo posterior (2012), afirmam que os impostos diferidos não devem ser considerados ativos nem passivos. O mesmo é corroborado por Ketz (2010), que por esse motivo afirma que os impostos diferidos devem ser eliminados da contabilidade. Também Chaney e Jeter (1989) acentuam que a contabilização dos impostos diferidos são alvo de inúmeras críticas por ser complexa, dispendiosa, irrelevante e inconsistente com a Estrutura Conceptual dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites dos Estados Unidos da América (US GAAP).

Laux (2013) num estudo empírico que analisa se os impostos diferidos criam informação relevante sobre os pagamentos futuros de impostos e se essa relação é afetada quando acontece a reversão dos impostos diferidos, conclui que existe evidência que embora haja informação relevante produzida pelos impostos diferidos relativamente aos pagamentos

futuros de impostos, a qualidade dessa informação é reduzida. Já Chluddek (2011) conclui que as divulgações dos impostos diferidos são consideradas irrelevantes pelos utentes das demonstrações financeiras.

Voltando ao estudo de Laux (2013), o autor refere que, relativamente à influência dos impostos diferidos nos pagamentos futuros de impostos, existem atualmente contradições entre a teoria e o empirismo sendo que o autor questiona a teoria subjacente à ASC 740 de que os impostos diferidos relacionados com ganhos e perdas incluídos no resultado contabilístico depois do lucro tributável estão relacionados com fluxos de impostos futuros, pondo em causa igualmente se o benefício de fornecer a informação sobre os impostos diferidos será superior ao custo de obtenção e utilização dessa informação.

Para Hanlon e Shevley (2005) esta problemática surgiu com maior ênfase em finais do século passado e num estudo sobre a conformidade entre os resultados contabilísticos e os fiscais, defendem que a apresentação de apenas um destes resultados provoca perda de informação para os mercados financeiros.

A questão da complexidade e dos gastos que acarretam esta contabilização é também abordada por Cheung, Krishnam e Chung-ki (1997) que também constatam que os analistas financeiros habitualmente ignoram a informação sobre os impostos diferidos nos seus estudos sobre a solvência de empresas, mas os autores evidenciam também no seu estudo que a informação sobre os impostos diferidos ajuda na previsão dos pagamentos de impostos futuros e que a inclusão de informação sobre impostos diferidos melhora a previsão dos fluxos de caixa operacionais futuros.

Stone, Bergner e Koehn (2013) referem que, de um ponto de vista económico, os impostos pagos mais tarde são menos “pesados” que os impostos pagos agora e que os impostos diferidos não são uma obrigação atual da empresa pois o imposto torna-se uma obrigação em períodos futuros apenas quando o lucro tributável é certo.

Entre as inúmeras contribuições de investigadores e profissionais da contabilidade para o desenvolvimento e melhoria do tratamento contabilístico dos impostos diferidos, encontrámos dois temas com maior desenvolvimento e interlocutores: o desconto para o valor atual e a contabilização parcial.

Todas as normas contabilísticas internacionais relativas ao imposto sobre o rendimento proibem o desconto dos impostos diferidos para o seu valor atual, no entanto, este é um dos fundamentos mais visados nos estudos sobre a temática, com vários autores a questionarem essa proibição e até a afirmarem que é contra natura a própria Estrutura Conceptual dos normativos contabilísticos.

Chaney e Jeter (1989) defendem que não havendo alteração ao método a aplicar que pelo menos não se contabilizem os impostos diferidos que surgem de diferenças temporárias de natureza recorrente e que normalmente nunca reverterão ou serão sempre compensadas por novas diferenças da mesma natureza. O mesmo já tinha sido defendido por Kissinger (1983), que argumenta que algumas diferenças temporárias nunca iriam reverter o que originaria um crédito diferido permanente que distorcia a representação da posição financeira

da empresa. Amir, Kirschenheiter e Willard (1997) num estudo onde efetuaram a separação por componentes dos impostos diferidos, concluíram que naqueles com prazo de reversão longo, a sua não atualização transmite-lhes uma relevância valorizada quase nula. Neste estudo os autores afirmam que separando os impostos diferidos em componentes obtém-se informação relevante e valorizada. Em particular, os impostos diferidos originados em depreciações e amortizações têm uma relevância quase nula, que refletem as expectativas dos investidores de que as empresas continuarão a investir em ativos depreciáveis, reduzindo a possibilidade de reversões futuras. Igualmente, impostos diferidos de gastos de reestruturação têm coeficientes de valorização maiores que outros componentes, sinónimo de uma maior probabilidade de reversão num curto prazo. Finalmente concluíram que o valor líquido realizável dos impostos diferidos de perdas e créditos transportados entre períodos está negativamente associado com os preços de ações. Este resultado sugere que os investidores não esperam que parte destes “transportes” seja utilizada.

Segundo White, Sondhi e Fried (2003, referidos em Laux, 2013, pág. 1360) “os componentes de passivos por impostos diferidos devem ser analisados para avaliar a probabilidade de reversão ou crescimento contínuo. Apenas os componentes que possam ser revertidos, devem ser considerados um passivo”.

3. A relação entre a contabilidade e a fiscalidade

Como se verificou no capítulo anterior, as posições de investigadores e profissionais da contabilidade relativamente aos impostos diferidos são variadas, sem existir uma linha consensual entre a maioria deles. Constatou-se que o debate tem persistido ao longo das últimas décadas, com especial ênfase a partir da década de 80 e com maior relevância nos países do bloco contabilístico anglo-saxónico (Estados Unidos da América, Inglaterra, entre outros).

Neste capítulo iremos analisar a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, de uma forma genérica mas com maior foco na temática em análise, os impostos diferidos.

No âmago deste tema está a dicotomia: contabilidade-fiscalidade. Como se constata, o fenómeno da globalização encontra-se, também, nesta questão, pois é um problema transversal a todos os normativos nacionais, independentemente do sistema contabilístico praticado.

Eberhartinger (1999) num estudo sobre o impacto das leis fiscais no relato financeiro de empresas, afirma que como a fiscalidade depende da contabilidade, provoca um efeito adverso, nomeadamente a influência das leis fiscais na contabilidade. Segundo o autor, existe a tendência por parte das empresas de elaborar as peças contabilísticas e de relato financeiro de acordo com as regras fiscais. Isto é mais evidente em países onde esta influência é mais forte (países do bloco contabilístico continental), como a Alemanha e a França. Esta conjuntura causa uma menor importância dos impostos diferidos no relato financeiro (ou até a sua inexistência). Claro que a inconsistência com as IAS/IFRS é por demais evidente nestes casos.

Também Hanlon, Mayden e Shevlin (2008) demonstram que o aumento da conformidade entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal (por força da imposição das regras fiscais) leva a uma diminuição na informação que se obtém pelos ganhos. Neste estudo, os autores suportam-se num estudo anterior de Guenther, Mayden e Nutter (1997) que analisam o impacto da mudança de um regime de contabilização de caixa para o regime de acréscimo exigido pelos US GAAP em 1986. Esta mudança, motivada por alterações fiscais (o Tax Reform Act⁵ de 1986), levou a que os critérios utilizados por essas empresas para reconhecimento contabilístico e fiscal dos fenómenos patrimoniais se tornassem mais próximos por forma a evitar desfasamentos entre os valores.

Pires (2010) afirma que sendo a contabilidade o suporte básico para a fiscalidade, esta funciona como elemento condicionador da preparação da informação financeira. O autor refere que, independentemente das alterações ao normativo contabilístico nacional, o que se pretende é que o resultado fiscal “não varie em função do modelo contabilístico aplicável mas antes em função das regras fiscalmente definidas” (pág. 10).

Tal como Eberhartinger (1999) expõe, enquanto a contabilidade e o relato financeiro fornecem informação aos seus utilizadores e tratam a documentação da empresa em si, envolvendo juízos de valor, flexibilidade na ponderação de negócios, obedecendo às IAS/IFRS de forma a proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada, já a fiscalidade é orientada pelo interesse de igualdade de todos os contribuintes. Não há, por isso, espaço para grande

⁵ Lei da Reforma Fiscal

flexibilidade, sendo a uniformidade um requisito necessário a uma base fiável para a ponderação tributária. De acordo com o mesmo autor, a tributação é um instrumento de política económica ao serviço dos governos, o que, tendo em conta as necessidades cíclicas e variáveis desses mesmos governos, poderão conduzir a uma distorção do relato financeiro, cujo objetivo é proporcionar a tal imagem verdadeira e apropriada da informação financeira.

No entanto, os importantes contributos dados pela fiscalidade à contabilidade não podem ser amarras ao processo evolutivo da ciência contabilística, tal como é expresso por Cunha e Rodrigues (2004, pág. 44) numa introdução aos impostos diferidos, “pelo contrário, o que origina diferenças temporárias, tributáveis ou dedutíveis, é o facto de a contabilidade seguir um caminho diferente do da fiscalidade, donde resultam divergências”. Esta frase defende a ideia da independência da contabilidade em relação à fiscalidade e da sua não subjugação, devendo no seu lugar existir uma conciliação entre esses valores, por via dos impostos diferidos. Os mesmos autores (2004, pág. 23) utilizam uma expressão curiosa, mas, ilustrativa da ambiguidade que por vezes o profissional da contabilidade se vê confrontado, ao denominar esta classe de “contabilistas-fiscais”.

Esta ideia é corroborada por Rodrigues (2009, pág. 12) ao afirmar que previamente ao SNC a maioria dos contabilistas e gestores preparavam as demonstrações financeiras em função dos critérios fiscais, algo igualmente influenciado por um ensino demasiado voltado para a escrituração esquecendo a verdadeira contabilidade e os restantes utilizadores da informação financeira que não a administração fiscal.

Segundo Hanlon *et. al* (2008) a conformidade entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal foi proposta com a intenção de melhorar o relato financeiro e limitar o planeamento fiscal agressivo. No entanto, os autores mostram que o aumento dessa conformidade resulta em menor informação dos ganhos obtidos. Estes autores, contrariam assim as opiniões que defendem que esta conciliação entre os dois resultados poderia melhorar a informação dos ganhos contabilísticos ao restringir a manipulação dos resultados.

No estudo mencionado previamente de Guenther, Mayden e Nutter (1997), os autores mostram que quando a conformidade entre o rendimento tributável e o rendimento contabilístico é grande, o incentivo fiscal para diferir rendimento pode levar a um diferimento do resultado contabilístico. Concluem estes autores que o aumento na conformidade entre a contabilidade e a fiscalidade conduz as empresas a alterarem o seu relato financeiro, apresentando um que não é um espelho da posição financeira verdadeira e apropriada.

Hanlon e Shevlin (2005) previram e mostraram que os lucros contabilísticos fornecem mais informação para os utilizadores (com exceção para as autoridades tributárias) que o resultado tributável, mas que os dois valores produzem informação incremental para os investidores. Logo, se houver uma conciliação entre estes dois valores, transformados num só, os mercados financeiros irão sofrer uma perda de informação pois os dois fornecem informação incremental e com a conciliação, um deles desapareceria (e obviamente, não seria o tributável).

Ou seja, está evidente para o autor, em estudos, que a informação obtida dos lucros de uma empresa é menor quando as leis fiscais exercem influência significativa nas normas de relato financeiro. É essencial entender que essa influência das leis fiscais no relato financeiro é uma consequência da dependência da fiscalidade na contabilidade.

No preâmbulo do CIRC (ponto 10) encontra-se a aceitação da existência de alguma controvérsia entre a contabilidade e a fiscalidade, fruto da impossibilidade de uma identificação total ou de uma separação absoluta. É expresso aí que o que se pretende, no essencial, é “fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objetivos e condicionalismos próprios da fiscalidade”.

Fruto desta interação, assiste-se na prática às empresas a evitarem ter uma sobrecarga de trabalho administrativo nas reconciliações aritméticas, ignorando assim alguns aspetos contabilísticos, dando predominância às exigências fiscais.

Os motivos para que existam diferenças entre a contabilidade a fiscalidade são vários, desde logo pela diferença entre os objetivos de cada uma que levam a que existam regras diferentes para o cálculo de cada um dos resultados, mas deve-se incluir também o planeamento fiscal ou a manipulação de resultados por parte das empresas e dos gestores.

Neste sentido, Ketz (2010) conclui que a lógica seria “descontinuar” a contabilização dos efeitos tributários, ou seja, acabar com a contabilização de impostos diferidos. O gasto com impostos resultaria do montante de impostos devidos como resultados das operações do período corrente devendo as diferenças significativas entre a contabilidade e a fiscalidade serem divulgadas nos anexos das demonstrações financeiras.

Os impostos diferidos surgem quando o imposto corrente pagável difere do gasto de imposto registado e, por isso, só existe quando as normas do relato financeiro não coincidem com as leis fiscais.

Aproveitámos a excelente afirmação de Cimourdain de Oliveira (1986, citado de Cunha Guimarães, 2004, pág. 11) para exemplificar o que se pretende, de uma forma geral, pelos profissionais e investigadores da contabilidade, da fiscalidade e que consiste no “(...) direito fiscal não tem que dizer o que são custos e o que são proveitos do exercício, isto cabe ao direito contabilístico. O que o direito fiscal tem de dizer, isso sim, é o que, para efeitos fiscais, não são custos e o que não são proveitos”.

Pensamos que uma das alterações mais importante ao CIRC ocorreu na reformulação do art.º 23º - Gastos. Conforme afirmam Pinto e Pinto (2014), residia aqui um dos principais focos de conflito entre as empresas e a autoridade tributária, pois neste artigo constava a definição de gastos que incluía a expressão “comprovadamente indispensáveis”, o que se traduzia num evidente grau de incerteza quanto à sua dedutibilidade ou não. Agora, na redação deste artigo dada pela Lei 2/2014, que consagrou a reforma do IRC, que para a dedutibilidade dos gastos e perdas, estes devem ter ocorrido ou sido suportados pelo sujeito passivo por forma a obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Schroeder e Clark (1995) citados por Cunha e Rodrigues (2004, pág. 64), afirmam que o efeito fiscal de um evento deveria ser reconhecido no período da contabilização desse evento, mas consistente com o regime do acréscimo, existem situações em que ativos e passivos são recuperados ou liquidados no futuro, logo essas diferenças temporárias deverão ser reconhecidas.

Os impostos diferidos são uma das áreas mais visadas na divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, tal como veremos no próximo ponto, onde abordaremos os impostos diferidos de acordo com a NCRF 25.

4. Impuestos diferidos

Como referimos no ponto anterior, a fiscalidade depende da contabilidade para prossecução dos seus objetivos, os quais são, evidentemente, diferentes dos que a contabilidade consagra. Ou seja, embora ambas necessitem dos resultados económicos, os objetivos pretendidos por cada uma são bastante distintos. A dependência por parte da fiscalidade da contabilidade é algo que está confirmado no próprio Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), conforme se pode ler no nº 10 do seu preâmbulo onde se afirma que “dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável.”

O art.º 1º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) estipula que são sociedades comerciais aquelas que têm por objeto a prática de atos de comércio e adotem, dentro de um conjunto de hipóteses, um determinado tipo. Já o art.º 1º do CIRC indica que o IRC incide sobre todos os rendimentos obtidos (...), no período de tributação, pelos sujeitos passivos, ao qual o art.º 3º do mesmo código acrescenta que o IRC incide sobre o lucro das sociedades comerciais, sendo que este lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções previstas neste código. Acrescentámos ainda o art.º 17º onde define que “o lucro tributável das pessoas coletivas (...) é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado determinadas com base na contabilidade e eventualmente corrigidas.”

Deste resumo, constatámos que o lucro tributável, calculado através de regras fiscais, será a diferença entre os rendimentos tributáveis e os gastos dedutíveis fiscalmente. Como tal, podem surgir diferenças entre o lucro contabilístico, calculado de acordo com as normas contabilísticas do SNC (em Portugal), seja porque existem gastos contabilizados pela empresa que não são aceites fiscalmente, ou seja porque existem gastos (ou rendimentos) que são incluídos no lucro contabilístico de um período enquanto que são incluídos no lucro tributável de um período diferente. Chamamos a atenção, que por uma questão de simplificação, estamos apenas a falar em lucro, mas a mesma situação pode ocorrer em caso de perdas fiscais.

Com esta introdução, de um cariz mais fiscalista, aos impostos diferidos, pretendemos evidenciar que estamos perante uma área onde a relação entre a contabilidade e a fiscalidade é muito vincada, como se compreende pela descodificação do tema, impostos (o principal instrumento de obtenção de receitas dos governos) sobre os rendimentos de pessoas coletivas (sendo que é o objetivo primordial de qualquer entidade lucrativa a obtenção de rendimentos). Isto é, estamos perante uma área onde existe a intervenção dos governos nas empresas, tal como Kissinger (1983) afirma, de que os ganhos tributáveis resultam numa “pretensão” das autoridades fiscais aos ativos da entidade. Enquanto as despesas dedutíveis poderão reduzir essa pretensão, embora essas deduções não tenham qualquer efeito fiscal caso não exista um ganho (passado, presente ou futuro) que lhe esteja associado (o que vem ao encontro do art.º 23º do CIRC, mencionado previamente). Ou seja, segundo o mesmo autor, enquanto um efeito

fiscal de um ganho pode existir sozinho, um efeito fiscal de uma despesa apenas é dedutível como contrapartida de um ganho.

4.1. O normativo nacional

As transações tributáveis são por definição sujeitas a regras e jurisdições específicas das autoridades fiscais locais. Em Portugal o SNC foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho e substituiu o Plano Oficial de Contabilidade de 1989, que havia sido igualmente instituído por via do Decreto-Lei nº 10/89. Consequentemente o foi alterado “por forma a adaptar as regras de determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos às Normas Internacionais de Contabilidade”, como se pode ler na introdução ao Decreto-Lei nº 159/2009, que consagrou estas alterações ao código para acolher a nova terminologia e as alterações do novo normativo.

Uma outra alteração ao CIRC foi a revogação do Decreto Regulamentar 2/90, referente ao regime das reintegrações e amortizações, que foi substituído pelo Decreto Regulamentar 25/2009. No Decreto-Lei nº 159/2009 faz-se referência ao Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, que obrigava as sociedades cotadas a elaborarem as suas contas consolidadas dos exercícios iniciados a partir de 1 de janeiro de 2005, em conformidade com as IAS/IFRS e no qual existe a possibilidade de cada Estado-membro em alargar esta opção às restantes sociedades. A opção de escolha foi acolhida no direito fiscal português pelo Decreto-Lei nº 35/2005, em relação às contas consolidadas de sociedades não cotadas (e às contas individuais de entidades que estivessem obrigadas à consolidação).

Perante o exposto se confirma a influência da fiscalidade na contabilidade em Portugal (cujos principais diplomas normativos do sector foram impostos por dispositivos legais).

Segundo Rodrigues (2009) o SNC tem por base as IAS/IFRS, emitidas pelo IASC/IASB e aprovadas pela UE, as quais foram adaptadas pela Comissão de Normalização Contabilística.

Esta alteração de normativo nacional surge na sequência natural da evolução que vem sucedendo a nível internacional, mais especificamente na UE, que com a introdução do Regulamento nº 1606/2002, adotou a utilização das IAS/IFRS na UE com vista a harmonizar as informações financeiras das sociedades cotadas e permitiu aos Estados-membros a possibilidade de adaptarem os seus normativos nacionais às mesmas normas contabilísticas.

Note-se que ao contrário do que tinha acontecido anteriormente, neste caso a UE optou pela emissão por via de um Regulamento, que tinha sido até à data o instrumento utilizado pela UE no caminho gizado para uma harmonização contabilística no seio da Comunidade. Pois enquanto as Diretivas apenas estipulam os resultados a atingir, os Regulamentos são aplicáveis diretamente aos Estados-membros e têm um carácter de imposição vinculativa superior ao das Diretivas.

Esta mudança de procedimento, surge com a aproximação da UE ao IASB (na altura IASC, *International Accounting Standards Committee*) que tem origem em 1995, através da

comunicação (COM/95/508) “Harmonização contabilística: uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional” e que culmina com o Regulamento 1606/2002, atrás referido.

Segundo Guerreiro, Rodrigues e Craig (2012) a adoção do SNC exigiu um esforço de implementação considerável devido às muitas diferenças entre a mensuração e as divulgações relativamente ao anterior normativo, o POC. Antes da mudança, o sistema contabilístico português estava classificado no bloco continental, onde as normas contabilísticas são caracterizadas pela forte influência fiscal e orientadas para o credor. Acentuam os autores (Guerreiro *et al.*, 2012) que, apesar da aproximação às normas do IASB, as empresas portuguesas não têm tradição de financiamento por via dos mercados de capitais, mas sim, no recurso ao crédito bancário e que continua a ser utilizada, de uma forma geral, a valorização ao custo histórico assente na prudência e no conservadorismo.

Com a transição do modelo contabilístico que se assistiu nos últimos anos, principalmente nos países da UE, foram realizados vários estudos para analisar o impacto dessa transição. Num desses estudos, Lopes e Costa (2010), concluem que os ativos e passivos por impostos diferidos foram dos que sofreram diferenças significativas positivas. Os autores exprimem mesmo que os impactos nos ativos por impostos diferidos se devem a diversas anulações, nomeadamente, de ativos intangíveis, de custos diferidos, de anulação de dívidas de outros devedores não correntes e da anulação de provisões para outros riscos e encargos. Já relativamente aos passivos por impostos diferidos, os mesmos autores afirmam que as diferenças são oriundas, essencialmente, das reavaliações do imobilizado corpóreo. O imobilizado corpóreo, atualmente ativos fixos tangíveis, constituiu uma das áreas onde existiu um maior impacto na transição do POC para o SNC (Lopes e Viana, 2008). Nesta matéria, Silva e Couto (2007) chegam à conclusão que embora na transição normativa o Ativo tenha tido um aumento de 1,5%, os ativos fixos tangíveis foram uma das poucas rúbricas que não contribuíram para essa valorização.

O impacto da transição nos impostos diferidos já havia sido previsto num estudo que a PricewaterhouseCoopers (2009) tinha realizado, previamente à entrada em vigor do SNC, sobre quais os impactos esperados pela mudança do normativo contabilístico e quais as rúbricas onde o impacto expectável seria maior. O mesmo foi concluído por outros autores como Costa (2008) ou Horton e Serafeim (2008).

Mais recentemente, Machado (2012), ao analisar essa transição nas empresas que constituem o PSI20, verificou que a maioria dessas empresas não tem qualquer valor nas rúbricas de ativos e passivos por impostos diferidos e nota que, nos casos em que existem, foram fruto dos ajustamentos de transição.

Num trabalho sobre uma das fontes mais causadoras de impostos diferidos, o justo valor, Cairns, Massoudi, Taplin e Tarca (2008) concluem que o seu uso por empresas do Reino Unido e Austrália é reduzido sendo preterido pelo uso do custo histórico.

4.1.1. A Norma Contabilística e de Relato Financeiro 25

Tal como as IAS/IFRS, nas quais se baseou, o SNC apresenta como pedra basilar a preparação e apresentação da informação financeira, tornando-o num sistema contabilístico mais adaptado às necessidades dos utilizadores dessa informação e, por conseguinte, afastando-se da Fiscalidade.

Dentro deste paradigma, a NCRF 25, denominada de “Impostos sobre o Rendimento” é de importância crucial para a conciliação entre os resultados contabilísticos e os fiscais.

A NCRF 25 tem as suas bases na IAS 12 – Impostos sobre o Rendimento, que foi adotada pela UE pelo Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão Europeia. A principal diferença entre estas duas normas reside na apresentação de exemplos, o que acontece ao longo da estrutura da IAS 12, mas que são inexistentes na NCRF 25. No entanto, tal como estabelecido no Anexo ao SNC, sempre que haja lacunas na sua estrutura a superação será feita pelo recurso, por esta ordem, às IAS adotadas pelo Regulamento (CE) 1606/2002, às IFRS e as respetivas interpretações SIC-IFRIC (*Standard Interpretations Committee e International Financial Reporting Interpretations Committee*).

Segundo o art.º 8º do CIRC, “o IRC é devido, (...), por cada período de tributação (...)” (com algumas exceções previstas no mesmo código). Assim, pode-se definir o imposto corrente como sendo a quantia a pagar ou a recuperar de imposto sobre o rendimento, referente ao lucro tributável ou perda fiscal de um determinado período de tributação. Como por regra, o resultado fiscal (lucro ou perda) não coincide com o resultado contabilístico, também o imposto a pagar calculado pelas regras fiscais não coincide com o gasto com o imposto calculado pelas normas contabilísticas, dando origem aos impostos diferidos. Assim os impostos diferidos surgem quando o imposto corrente pagável difere do gasto de imposto registado e, por isso, só existe quando as NCRF não coincidem com as leis fiscais.

Como refere a NCRF 25 no seu parágrafo 1, sempre que uma entidade reconhece um ativo ou um passivo, espera recuperar ou liquidar a quantia escriturada do ativo ou passivo. Sendo que a entidade deve apresentar o esperado efeito fiscal dessas recuperações ou liquidações. No entanto, sempre que da recuperação ou liquidação dessa quantia escriturada seja provável que os pagamentos futuros dos impostos sejam maiores ou menores em virtude das consequências fiscais dessas recuperações ou liquidações deve reconhecer um ativo por impostos diferidos ou um passivo por impostos diferidos. Como tal o montante total dos impostos sobre o rendimento compreende o gasto (ou rendimento) corrente de impostos e o gasto (ou rendimento) de impostos diferidos.

Explicitamos de seguida os conceitos fundamentais para a compreensão dos impostos diferidos, tendo como referência a NCRF 25 e acompanhando com alguns exemplos da contabilização dos impostos diferidos. Acrescentámos que nos exemplos apresentados apenas se utiliza uma taxa de imposto de 25%, numa óptica de simplificação de apresentação.

4.1.1.1. Diferenças Temporárias

Diferenças Temporárias são as diferenças entre a quantia escriturada de um ativo ou passivo no balanço e a sua base fiscal. São diferenças passíveis de serem compensadas em períodos futuros, entre as quantias escrituradas dos ativos ou passivos e as respectivas bases fiscais. Silva (2010, pág. 335) refere “é assim ao nível das diferenças temporárias que o problema se coloca, já que a existência destas diferenças tem influência em impostos futuros”. Tal como diz o autor, destas diferenças resultarão, em períodos futuros, quantias tributáveis ou dedutíveis para efeitos fiscais. Por isso se efetua a distinção entre diferenças temporárias tributáveis ou dedutíveis.

Convém referir, que por base fiscal (ou de tributação) de um ativo ou de um passivo entende-se ser a quantia atribuída a esse ativo ou passivo para fins fiscais (§ 7).

Diferenças temporárias tributáveis são diferenças temporárias de que resultam em quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (ou perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou passivo for recuperada ou liquidada (§ 5). Ou seja, derivado de uma diferença entre o valor que está na contabilidade e o valor aceite fiscalmente no período corrente. Quando o valor contabilístico é superior, existirá um aumento de impostos a pagar num período futuro, quando a entidade recuperar a quantia escriturada. Esta recuperação que poderá acontecer por via da alienação do ativo ou pelos benefícios económicos que provirão do seu uso provocará a reversão da diferença temporária tributável.

Diferenças temporárias dedutíveis são diferenças temporárias de que resultam em quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (ou perda fiscal) de períodos futuros, quando a quantia escriturada seja recuperada ou liquidada (§ 5). Quando acontecer a reversão da diferença temporária dedutível, existirá uma redução nos impostos a pagar futuros (ou recuperação de impostos).

Há, igualmente, que distinguir as diferenças temporárias que surgem por terem sido incluídas em períodos diferentes no lucro contabilístico e no lucro fiscal, são as denominadas diferenças tempestivas. Trata-se de uma perspetiva da demonstração de resultados, que consistem, tal como afirma Pais (2000, pág. 26) em “todas aquelas quantias consideradas na determinação de ambos os lucros (contabilístico e tributável), mas incluídas em períodos diferentes.”

Finalmente, ainda se pode falar de diferenças permanentes, que são diferenças entre a quantia escriturada e a base fiscal, que nunca reverterão, ou seja são definitivas. São gastos ou rendimentos que afetam o resultado contabilístico mas não são aceites como tal fiscalmente e que se encontra discriminado no art.º 23º- A do CIRC - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (anterior art.º 45º, renumerado pela reforma do IRC, através da Lei 2/2014).

Através do somatório de todas as diferenças temporárias, ao qual se aplica a taxa de imposto que seja expectável que esteja em vigor no futuro, obtêm-se os impostos diferidos.

4.1.1.2. Ativos por impostos diferidos

Ativos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros, respeitantes a (§ 5):

- Diferenças Temporárias Dedutíveis
- Reporte de perdas fiscais não utilizadas
- Reporte de créditos tributáveis não utilizados

Isto significa, que sempre que a empresa, fruto de um destes três tipos de situações, tenha a probabilidade de reduzir (ou recuperar) as quantias a pagar de impostos sobre os rendimentos, deve evidenciar isso na sua contabilidade, através da contabilização de um ativo por impostos diferidos.

A NCRF 25 impõe, no entanto, que o reconhecimento de um ativo por impostos diferidos apenas deve acontecer “até ao ponto em que seja provável que exista um lucro tributável relativamente ao qual a diferença temporária dedutível possa ser usada...” (NCRF 25, §25). Isto significa que para poder reconhecer um ativo por impostos diferidos é necessário que seja provável a existência de lucros tributáveis futuros ou diferenças temporárias tributáveis de valor igual ou superior e cujo prazo de reversão seja semelhante aos dos ativos por impostos diferidos. Ou seja, por exemplo, num histórico de perdas fiscais continuadas, que não sejam motivadas por algum acontecimento extraordinário, mas fruto de perdas operacionais, a empresa não pode contabilizar os ativos por impostos diferidos que possam surgir.

A norma também impede (no mesmo parágrafo) o reconhecimento de um ativo por impostos diferidos resultante de um reconhecimento inicial de um ativo ou passivo numa transação que “não seja uma concentração de atividades empresariais e que, no momento da transação, não afete o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal) ”.

A NCRF 25 é uma norma extensa e complexa, cuja tentativa de explicar a sua total abrangência ultrapassaria em muito o espaço temporal para a elaboração desta dissertação. Deste modo, alguns temas não serão referenciados neste trabalho, como o *goodwill*, a concentração de atividades empresariais, ou os investimentos em subsidiárias.

Como exemplo de ativos por impostos diferidos originários em diferenças temporárias dedutíveis temos as provisões para garantias de produtos, que obedecendo ao regime do acréscimo e da característica qualitativa da prudência estabelecidos na Estrutura Conceptual do SNC, devem ser contabilizadas no período em que for registada a venda dos bens adstritos ao risco garantido, mas que apenas serão admissíveis como gastos fiscais quando ocorrer o risco que foi provisionado.

Um outro exemplo que se costuma apresentar consiste nos ajustamentos em clientes por créditos em mora, quando a provisão é feita pela totalidade do crédito em mora contabilisticamente, mas só aceite pelas regras fiscais de uma forma cronológica gradual nos períodos seguintes.

Exemplificando:

Uma empresa contabiliza uma perda por imparidade de uma dívida em mora há 6 meses de 10.000€ pelo valor total. Tomando em consideração o art.º 28º do CIRC, onde estão definidos os ajustamentos de clientes para crédito em mora, verifica-se que, no primeiro apenas é aceite fiscalmente 25% do crédito em mora há 6 meses. No segundo ano já será dedutível para fins fiscais mais 50% do valor em mora e no terceiro período será aceite o valor restante da dívida. Está-se perante um exemplo de um diferença temporária dedutível que dá origem a um ativo por impostos diferidos e que se apresenta do seguinte modo:

Valor aceite fiscalmente:

Ano n: $10.000€ \times 25\% = 2.500€$

Ano n+1: $10.000€ \times 50\% = 5.000€$

Ano n+2: $10.000€ \times 25\% = 2.500€$

A evolução dos impostos diferidos será a seguinte:

Ano n: $(10.000€ - 2.500€) \times 25\% = 1.875€$

Ano n+1: $5.000€ \times 25\% = 1.250€$

Ano n+2: $2.500€ \times 25\% = 625€$

Lançamentos contabilísticos

	Movimentos	Quantia	Notas
Pela perda por imparidade			
Débito	65.1.1 Clientes	10.000€	Pela totalidade do crédito em mora
Crédito	21.9 Perdas por imparidade acumulada	10.000€	
Pelo reconhecimento do imposto diferido ano n:			
Débito	27.4.1 Ativo por impostos diferidos	1.875€	$(10.000€ - 2.500€) \times 25\%$
Crédito	81.2.2 Imposto diferido	1.875€	
Pela reversão do imposto diferido ano n+1:			
Débito	81.2.2 Imposto diferido	1.250€	5.000€ x 25%
Crédito	27.4.1 Ativo por impostos diferidos	1.250€	
Pela reversão do imposto diferido ano n+2:			
Débito	81.2.2 Imposto diferido	625€	2.500€ x 25%
Crédito	27.4.1 Ativo por impostos diferidos	625€	

4.1.1.3. Passivos por impostos diferidos

Passivos por impostos diferidos são as quantias de impostos sobre o rendimento que serão pagas em períodos futuros e que resultam de diferenças temporárias tributáveis.

A NCRF 25 exige o reconhecimento de todos os passivos por impostos diferidos, exceto em certas circunstâncias. Essas exceções estão expressas no parágrafo 15 que estipula que “um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:

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

Como exemplo de um passivo por impostos diferidos resultante de uma diferença temporária tributável apresentámos as depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas. Segundo o CIRC, no seu art.º 34º, estas depreciações não são aceites como gasto na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente a 25.000€ (para veículos adquiridos a partir de 1 de janeiro de 2012).

Por exemplo, uma empresa adquiriu em 2013 uma viatura ligeira de passageiros pelo valor de 30.000€, efetuando as depreciações pelo método da linha reta, Segundo o Decreto Regulamentar 25/2009, estes veículos são sujeitos a uma taxa de depreciação anual de 25%.

O valor da depreciação anual será:

Valor registado na contabilidade: $30.000€ \times 25\% = 7.500€$

Mas para efeitos fiscais, o valor aceite deverá ser calculado pelo limite máximo permitido, que é de 25.000€

Valor aceite fiscalmente $25.000€ \times 25\% = 6.250€$

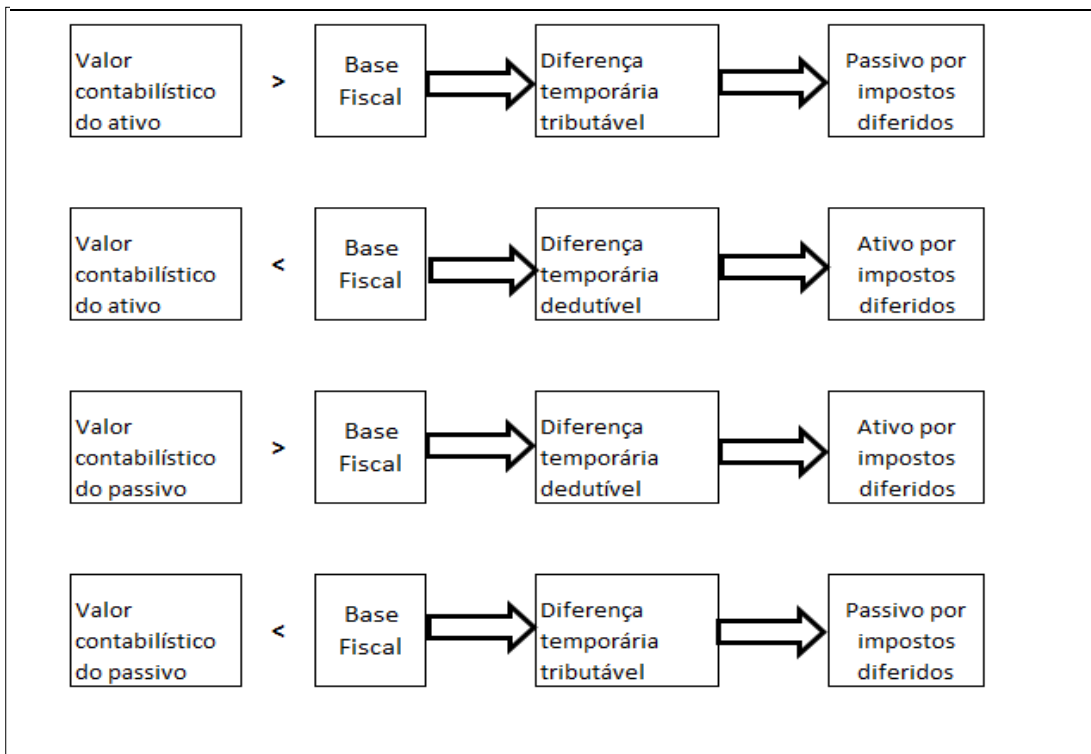
Está-se assim, perante uma diferença temporária tributável no valor de 5.000€, da qual resulta um passivo por impostos diferidos de 1.250€, que surge pela aplicação da taxa de imposto pela diferença temporária tributável.

Ou seja, pelo exemplificado pode-se constatar que nos quatro períodos de vida útil desta viatura existirá uma diferença entre o gasto registado na contabilidade resultante da depreciação (no valor de 7.500€) e o gasto aceite como dedutível para fins fiscais (no valor de 6.250€). Esta diferença anual de 1.250€ provocará um passivo por impostos diferidos nesses quatro períodos no valor de 312,50€ ($1.250€ \times 25\%$).

Ou seja, enquanto para o reconhecimento dos ativos por impostos diferidos a NCRF 25 acentua a característica qualitativa da prudência, ao requerer a divulgação (parágrafo 75) da probabilidade de existência de lucros tributáveis futuros ou a concorrência de diferenças temporárias tributáveis, para os passivos por impostos diferidos tal não é requerido.

Resumindo, quando de uma diferença temporária exista a possibilidade de reduzir o pagamento de impostos futuros, origina-se um ativo por impostos diferidos. Se pelo contrário, seja previsível um aumento de impostos a pagar derivado de uma diferença temporária, dá origem a um passivo por impostos diferidos. No quadro 2 apresentámos um esquema do agora referido.

Quadro 2 - Impostos Diferidos



Fonte: Adaptado de Caiado, Viana e Madeira. 2011. Pág. 659

Em seguida realçamos mais alguns aspetos que julgámos essenciais, por forma a transmitir um resumo coerente e aproximado da NCRF 25, dentro dos parâmetros que estabelecemos para este trabalho.

4.1.1.4. Ativos pelo Justo Valor

Em Portugal, o justo valor é apenas aceite fiscalmente para os instrumentos financeiros e nalguns casos de ativos biológicos (Art.º 18º nº 9 do CIRC). Como tal a revalorização de um ativo pelo modelo do justo valor não afeta o lucro tributável no período da revalorização, pelo que não há qualquer ajustamento na base fiscal do ativo. Mas existirá a recuperação futura dessa revalorização, o que resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade. Esta diferença entre a quantia escriturada de um ativo revalorizado e a sua base fiscal constitui, no caso de o valor contabilístico ser maior, uma diferença temporária tributável.

Isto é verdade mesmo se a entidade não pretender alienar o ativo. Neste caso, a quantia escriturada revalorizada do ativo será recuperada pelo uso e isto gerará rendimento tributável que excede a depreciação que será permitida para finalidades tributáveis em períodos futuros.

Para melhor compreensão deste tópico, efetua-se de seguida a apresentação de um exemplo de uma forma mais aprofundada, com a descrição dos lançamentos contabilísticos a realizar. Para facilidade de apresentação parte-se do pressuposto que não existem perdas por imparidade. A exemplificação prática deste tema pode ser muito alongada de modo a abordar todas as possibilidades, mas para simplificar, apenas se apresenta a situação mais comum, deixando em aberto para futuros estudos as variações que possam ocorrer e influenciar quer o valor dos ativos fixos tangíveis, quer o valor dos impostos diferidos.

Consideremos como exemplo os dados que se seguem:

Equipamento	Máquina industrial
Ano de aquisição	n
Valor	100.000€
Vida útil	10 Anos
Método de depreciação	Quotas constantes; taxa anual de 10%
Depreciação anual	10.000€
Taxa fiscal	25%

A quantia escriturada na conta “43.3 – Equipamento básico” é de 100.000€ (o seu valor de aquisição) e estava depreciada em 40.000€ (na conta 43.8.3), ou seja a quantia escriturada é: $100.000€ - 40.000€ = 60.000€$

No ano n+4 a empresa efetuou uma revalorização de todos os seus ativos fixos tangíveis, sendo que o justo valor deste equipamento é de 70.000€, tendo decidido eliminar as depreciações acumuladas.

Quadro 3 – Contabilização do passivo por imposto diferido resultante da revalorização do ativo fixo tangível

	Movimentos	Quantia	Observações
Débito	43.8.3 Depreciações acumuladas	40.000€	
Crédito	43.3 Equipamento Básico	40.000€	
Pela eliminação das depreciações acumuladas:			
Débito	43.3 Equipamento Básico	10.000€	70.000€-(100.000€ - 40.000€)
Crédito	58.9.1 Antes do imposto sobre o rendimento	10.000€	
Pelo reconhecimento do excedente de revalorização:			
Débito	58.9.2 Imposto diferido	2.500€	10.000€ x 25%
Crédito	27.4.2 Passivo por impostos diferidos	2.500€	
Pelo reconhecimento do imposto diferido:			
Débito	64.2 Ativos fixos tangíveis	11.667€	70.000€ / 6 anos de vida útil que restam
Crédito	43.8.3 Depreciações acumuladas	11.667€	
Pela depreciação do exercício n+4:			
Débito	27.4.2 Passivo por impostos diferidos	417€	2.500€ / 6 anos de vida útil que restam
Crédito	81.2.2 Imposto diferido	417€	
Pela reversão do passivo por imposto diferido:			
Débito	58.9.1 Antes do imposto sobre o rendimento	1.667€	10.000€ / 6 anos de vida útil que restam
Crédito	56 Resultados Transitados	1.667€	
Pela realização do excedente de revalorização – antes de impostos diferidos:			
Débito	56 Resultados Transitados	417€	2.500€ / 6 anos de vida útil que restam
Crédito	58.9.2 Imposto diferido	417€	
Pela realização do excedente de revalorização – impostos diferidos:			

Caso não haja alterações em futuras revalorizações deste equipamento, os últimos quatro lançamentos serão efetuados anualmente da forma apresentada.

4.1.1.5. Perdas fiscais (e créditos por impostos) não usadas

As perdas fiscais não usadas e os créditos por impostos não usados, que são ativos por impostos diferidos, para poderem ser reconhecidos têm os mesmos critérios que as diferenças temporárias dedutíveis. Deve-se ter em consideração a existência de perdas fiscais não usadas, o que segundo a NCRF 25 é forte prova de que podem não estar disponíveis lucros tributáveis futuros. Significa isto que se deve ter provas convincentes da probabilidade de lucros tributáveis futuros contra os quais essas perdas possam vir a ser utilizadas e dentro

do prazo legal de permissão para o reporte de perdas fiscais. Se a probabilidade de isto acontecer for inferior à probabilidade de não acontecer, então o ativo por impostos diferidos não é reconhecido.

Relativamente ao reporte de perdas fiscais, torna-se pertinente salientar a alteração feita ao art.º 52º do CIRC pela Lei 2/2014, que alargou o prazo para esse reporte para doze exercícios (a contar a partir dos períodos iniciados em 1 de janeiro de 2014), embora reduzindo o valor permitido a deduzir para 70% do lucro tributável desse período.

Deve ser efetuada uma reavaliação de todos os ativos por impostos diferidos, não reconhecidos, à data de cada balanço (NCRF 25, § 50). Caso tenha existido alguma alteração na probabilidade de que os lucros tributáveis futuros permitam que o ativo por impostos diferidos seja recuperado, a empresa deve reconhecê-lo.

Vejamos o caso de uma empresa que apresenta prejuízos fiscais num dado período n, mas em que os seus órgãos de gestão têm a plena convicção de se alcançarem lucros tributáveis nos períodos seguintes.

Exemplificando:

Ano n: Prejuízo fiscal de 20.000€

Ano n+1: Lucro tributável de 40.000€

Contabilização dos impostos diferidos:

Ano n: $20.000€ \times 25\% = 5.000€$

É conveniente realçar que de acordo com o novo CIRC, no seu art.º 52º - Dedução de prejuízos fiscais, apenas é possível efetuar a sua dedução até ao montante de 70% do respectivo lucro tributável do período (o que não é o caso neste exemplo).

Quadro 4 – Contabilização do ativo por imposto diferidos resultante de perdas fiscais

	Movimentos	Quantia	Notas
Ano n – Pela contabilização do ativo por impostos diferidos			
Débito	27.4.1 Ativo por impostos diferidos	5.000€	20.000 x 25%
Crédito	81.2.2 Impostos Diferidos	5.000€	
Ano n+1 – Pela reversão do ativo por impostos diferidos			
Débito	81.2.2 Impostos Diferidos	5.000€	Pelo saldo, pois 70% do lucro tributável é superior a 5.000€
Crédito	27.4.1 Ativo por impostos diferidos	5.000€	

4.1.1.6. Método de contabilização dos efeitos tributários

Conforme é constatado por Silva (2010), o método do passivo é o método mais divulgado, sendo o preconizado pela IAS 12 (e implicitamente pela NCRF 25) e é um método de contabilização dos efeitos tributários. Isto implica que é um método que contabiliza as consequências fiscais futuras que possam surgir de transações e acontecimentos correntes, tal como é requerido na NCRF 25, no seu parágrafo primeiro. Este método baseia-se nas diferenças temporárias existentes, contabilizando os efeitos fiscais como ativos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos utilizando as taxas de imposto futuras esperadas, ou que já estejam promulgadas, para os períodos em que as diferenças temporárias se revertam.

Como referimos previamente, de acordo com a literatura internacional atual, a questão da atualização dos impostos diferidos é um dos focos de maior desacordo por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras (analistas, investidores, entre outros) perante as normas internacionais em vigor sobre os impostos sobre o rendimento, pois todas impedem o desconto para um valor atual dos impostos diferidos (tal como é descrito na NCRF 25, § 47).

Existem vários estudos sobre a não atualização dos impostos diferidos, entre os quais os estudos dos autores Amir *et al.* (1997) que mostram que os passivos por impostos diferidos oriundos de depreciações e amortizações têm um relativamente pequeno coeficiente de valorização, indicando que esses passivos por impostos diferidos são em média, sobrevalorizados devido à não atualização e à sua natureza de longo prazo de reversão. Portanto, os autores defendem que se as diferenças temporárias que deram origem a passivos por impostos diferidos e não sejam prováveis de reverter num futuro próximo, devem ser atualizados de forma similar a outras obrigações financeiras de longo prazo, levando em consideração o tempo provável até que aconteça a reversão e o ajustamento.

Já Stone *et al.* (2013) afirmam que todos os passivos de longo prazo são relatados ao valor atual dos futuros fluxos de caixa e concluem que mesmo que um passivo por impostos diferidos seja uma legítima obrigação, o seu valor não atualizado é inflacionado, referindo que vários estudos apontam para a não consideração por parte de investidores e analistas dos impostos diferidos não descontados no que concerne a avaliação de empresas. Defendem os autores que o montante total não atualizado deve ser avaliado e sujeito a juízos profissionais por forma a determinar um valor atual estimado. Para isso devem ser separadas as principais categorias de impostos diferidos, conforme anteriormente havíamos referido nos estudos de Amir *et al.* (1997) e de Laux (2013). Ao estimar o valor atual, todos os fatores relevantes devem ser considerados, incluindo: os padrões de comportamento de anteriores impostos diferidos, as atuais e previsíveis taxas de imposto e lei fiscais, os planos de investimento, as estratégias de minimização de impostos e mudanças possíveis no negócio.

Concluem os autores que qualquer estimativa do valor atual é melhor que o relato do valor não atualizado, o qual pode ser enganador. Note-se que normalmente os ativos e passivos de longo prazo são relatados a valores atualizados.

4.1.1.7. Mensuração

Como referido atrás, a NCRF 25 preconiza o método do passivo para a contabilização dos efeitos tributários, estipulando que os ativos por impostos diferidos ou os passivos por impostos diferidos devem ser mensurados pelas taxas fiscais que se espera que sejam de aplicar quando seja realizado o ativo ou liquidado o passivo. Isto é, com base nas taxas fiscais (e leis fiscais) que estejam aprovadas à data do balanço e pela quantia que se espera pagar ou recuperar às autoridades fiscais.

Como vimos previamente, os ativos e passivos por impostos diferidos não devem ser descontados (§ 47). A defesa desta posição pode ser encontrada no parágrafo 48 e que assenta na dificuldade na determinação fiável de uma calendarização pormenorizada da tempestividade da reversão de cada diferença temporária.

4.1.1.8. Reconhecimento

Os impostos correntes e diferidos devem ser reconhecidos na demonstração de resultados ou diretamente no capital próprio. Caso esteja relacionado com itens que sejam creditados ou debitados diretamente em capital próprio, independentemente do período, também o imposto deve ser debitado ou creditado diretamente no capital próprio. Isto pode surgir de:

- Revalorizações de ativos fixos tangíveis, de acordo com a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis;
- Ajustamentos de saldos de abertura, resultantes de alterações de políticas contabilísticas ou de erro aplicado de forma retrospectiva;
- Diferenças cambiais resultantes da transposição de demonstrações financeiras de uma unidade operacional estrangeira.

Em todas as outras situações, os impostos correntes e diferidos serão reconhecidos como rendimento ou gasto, sendo incluídos na demonstração de resultados, no resultado líquido do período.

4.1.1.9. Apresentação e divulgações

Embora o reconhecimento e a mensuração dos ativos e passivos por impostos diferidos sejam efetuados separadamente, eles deverão ser compensados para apresentação no balanço, dentro de determinadas circunstâncias, como serem relacionáveis com a mesma autoridade fiscal e a empresa tiver um direito legalmente executável de compensar ativos por

impostos correntes contra passivos por impostos correntes. Isto para evitar uma discriminação detalhada da tempestividade da reversão por cada diferença temporária.

Uma das características principais da NCRF 25 é o rol extenso de divulgações relativas aos componentes de gasto e rendimento de impostos. A norma impõe a divulgação separada das várias quantias agregadas nos ativos por impostos diferidos e nos passivos por impostos diferidos e que incluem (entre outras) o gasto (rendimento) por impostos correntes, a quantia de gasto (rendimento) por impostos diferidos relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias e relacionada com alterações nas taxas de tributação. Deve ainda incluir, em relação a perdas fiscais não reconhecidas anteriormente, a quantia de benefícios que seja utilizada para reduzir o gasto de impostos correntes e diferidos.

É também necessário divulgar as reconciliações entre o gasto (ou rendimento) de impostos e o lucro contabilístico e também as potenciais consequências dos impostos sobre o rendimento, determináveis ou não.

Devido à complexidade do tema, os principais organismos internacionais de contabilidade recorrem, nas suas normas relativas aos impostos sobre o rendimento, às divulgações para facilitar o entendimento dos impostos diferidos que são apresentados nas demonstrações financeiras e dirimir o carácter dúbio que por vezes são encaradas por investidores e analistas. Procedimentos que permitem aos utilizadores compreendam a natureza dessas quantias e possam estimar mais fiavelmente os fluxos de caixa de impostos futuros.

PARTE II

INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA

INTRODUÇÃO

Após ter sido efetuada uma contextualização do tema no panorama normativo mundial e nacional, com uma abordagem à relação complexa entre a contabilidade e fiscalidade e com uma explanação dos principais conceitos dos impostos diferidos, com apresentação de alguns exemplos, iremos prosseguir com a análise empírica proposta.

O presente estudo incide na contabilização de impostos diferidos mediante a dimensão da empresa. A pergunta que desencadeou todo este processo de investigação foi: “A dimensão de uma empresa influencia a contabilização de impostos diferidos?”

O que se pretende é validar as opiniões produzidas por investigadores e profissionais da contabilidade que sustentam uma resposta afirmativa a esta questão. Entre os autores que opinaram neste sentido temos Pais (2000, pág. 90), Oliveira (2012, pág. 32), Guimarães (2008, pág. 6)

No entanto, até à data, nenhuma investigação demonstrou a veracidade deste facto. É essa realidade que se pretende analisar, tendo por base os dados recolhidos das demonstrações financeiras de empresas e que são os seguintes:

- Forma jurídica
- Número de funcionários
- Total do ativo
- Volume de negócios
- Ativos por impostos diferidos
- Passivos por impostos diferidos

Parece-nos fundamental esclarecer um ponto transversal em toda a análise, que tem a ver com a dimensão das empresas. Para este trabalho, utilizámos as definições reportadas na Recomendação nº 2003/361/CE, da Comissão Europeia e que na legislação nacional é feito pelo decreto-lei nº 372/2007 de 6 de Novembro de 2003 a remissão para esta definição.

Por Micro Entidade entende-se serem as empresas que tenham menos de 10 empregados e um volume de negócios inferior a 2 milhões de euros ou o balanço anual total não superior a 2 milhões. Ou seja, para ser considerada Micro Entidade uma empresa deve ter menos de 10 empregados (condição necessária) e não pode ultrapassar um dos outros dois limites enunciados (o volume de negócios e o balanço anual total):

De acordo com esta Recomendação, para uma empresa ter o estatuto de Pequena e Média Empresa (PME) não poderá empregar mais de 250 pessoas (mais uma vez acentuámos ser esta a condição necessária) e ter um volume de negócios inferior a 50 milhões ou o balanço anual total não ultrapassar os 43 milhões.

As empresas que ultrapassem dois dos limites descritos anteriormente são consideradas Grandes Empresas, isto é, que tenham mais de 250 pessoas empregadas e volume de negócios ou balanço anual total superior aos limites estabelecidos para as PME.

Portanto, a análise efetuada incidirá sobre estes 3 grupos de empresas, divididas de acordo com os parâmetros enunciados, para que, juntamente com a análise às rúbricas de

ativos e passivos por impostos diferidos, se verifique o peso destas rúbricas em cada um dos grupos de empresas.

Antes de iniciarmos o desenvolvimento da análise realizada é importante realçar uma limitação com que nos deparamos à partida.

O SNC permite que certas empresas possam optar pela aplicação e apresentação das suas demonstrações financeiras de uma forma mais simplificada, algo que está contemplado na NCRF para pequenas entidades. Para tal, uma empresa deve preencher os requisitos definidos por essa norma e que são:

- Total do Balanço – 1.500.000€
- Total de vendas líquidas – 3.000.000€
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício – 50

De acordo com a norma, para poder optar por esta forma mais simplificada de apresentação das demonstrações financeiras, uma empresa não pode ultrapassar dois dos três limites descritos acima.

Além destes limites, também não é possível para uma pequena entidade que integre o perímetro de consolidação de uma entidade, aplicar esta norma.

De entre as diferenças contempladas nesta norma, encontramos uma diretamente relacionada com o tema em estudo, os impostos diferidos. Ao aplicar esta norma, as empresas devem contabilizar os impostos sobre o rendimento de acordo com o método dos impostos a pagar, isto é, não se procede ao reconhecimento de impostos diferidos.

A nossa limitação provém do facto de não ser possível através do *software* SABI efetuar uma exclusão das empresas que apresentam as suas demonstrações financeiras de acordo com a NCRF-PE.

Embora limitativo, este facto não invalida os resultados obtidos, pois, pese embora a existência da NCRF-PE, a sua utilização não é obrigatória mas facultativa, ou seja, mesmo as empresas que estejam dentro dos parâmetros definidos na norma, podem sempre optar pela apresentação integral das NCRF. Isto é, ao longo da explanação teórica fomos realçando o facto (e apresentámos estudos sobre o assunto) de o tratamento dos impostos diferidos ser visto por muitos como uma peça fundamental para a uma apresentação de uma imagem verdadeira e apropriada, ou até, como essencial para a previsão de fluxos futuros de impostos.

Para ultrapassar esta limitação, efetuámos uma nova recolha de dados mas utilizando os limites estipulados na NCRF-PE. Queremos com isto verificar a percentagem de empresas que estando dentro dos limites para poderem optar pela aplicação da NCRF-PE optam pela utilização do SNC integral e reconhecem impostos diferidos. Como veremos a fórmula utilizada para essa recolha é diferente, de forma a abranger as condições impostas na NCRF-PE.

Por fim, e para se efetuar um enquadramento estatísticos com a realidade portuguesa empresarial, refira-se que de acordo com dados estatísticos elaborados pela central de

balanços do Banco de Portugal (2013), existiam em 2012 cerca de 378 mil sociedades não financeiras (exclusão das empresas de atividades financeiras e de seguros), das quais cerca de 89% são microempresas e apenas 0,3% são as chamadas grandes empresas. No entanto, as grandes empresas eram responsáveis por 29% do número de pessoas ao serviço e por 45% do volume de negócios do agregado das sociedades não financeiras.

Dados estes que confirmam a teoria de Portugal ter um tecido empresarial alicerçado em micro e pequenas empresas, mas no qual as grandes empresas têm um peso muito elevado no número de empregados e no volume de negócios. Também de salientar que no período em análise (2006/2012) as denominadas PME perderam relevância.

É dentro deste contexto que se irá efetuar a pesquisa e analisar os resultados obtidos, tendo como referência as demonstrações financeiras de 2012.

5. Metodologia

5.1. Procedimentos de recolha de dados e amostra

Será utilizado um método de recolha de dados quantitativos, alicerçado em observações empíricas, com recurso à Base de Dados SABI.

Este *software* recolhe e trata os dados financeiros de empresas portuguesas e espanholas e o qual foi disponibilizado pelo ISCAP à comunidade académica para consultas e investigação.

Esta Base de Dados permite aceder às demonstrações financeiras de empresas, a dados sobre a propriedade das mesmas, ao nº de funcionários ou a existência de incidentes de pagamentos, entre muitas outras informações financeiras e comerciais.

Tem como grande vantagem (para além do conteúdo) a flexibilidade na criação de pesquisas e análises personalizáveis, de acordo com as necessidades dos utilizadores. A utilização deste poderoso instrumento facilita o acesso a um universo de observações tão vasto de empresas portuguesas.

O programa permite, pela tal criação de pesquisas individualizadas, a filtragem por via das variáveis que queremos analisar, devolvendo os resultados, primeiro, sob a forma resumida e acumulada e depois através da exportação para o programa informático Excel das listas com todas as empresas que preencheram os requisitos definidos pelas variáveis introduzidas. Nessas listas estão disponíveis para verificação, todos os valores de cada empresa relativos às variáveis pesquisadas.

Para se tentar responder à questão formulada no ponto anterior, foi necessário perceber quais as variáveis a introduzir no modelo de pesquisa do *software SABI*. Para tal, desconstruiu-se a questão de pesquisa nos fatores a analisar:

- A dimensão da empresa
- A contabilização ou não de impostos diferidos

Para isso foram definidos os seguintes critérios (Cx) de pesquisa:

- C1 – Forma jurídica
- C2 – Último nº de funcionários (2012)
- C3 – Total do Ativo (2012)
- C4 – Volume de Negócios (2012)
- C5 – Empresas com valores na rúbrica Ativos por impostos diferidos
- C6 – Empresas com valores na rúbrica Passivos por impostos diferidos

Para o primeiro fator, o critério de pesquisa inicial a introduzir foi "Forma jurídica", de modo a excluir logo à partida os tipos de entidades que pela sua forma legal estão dispensados

da contabilização de impostos diferidos, como os empresários em nome individual ou as entidades do sector não lucrativo.

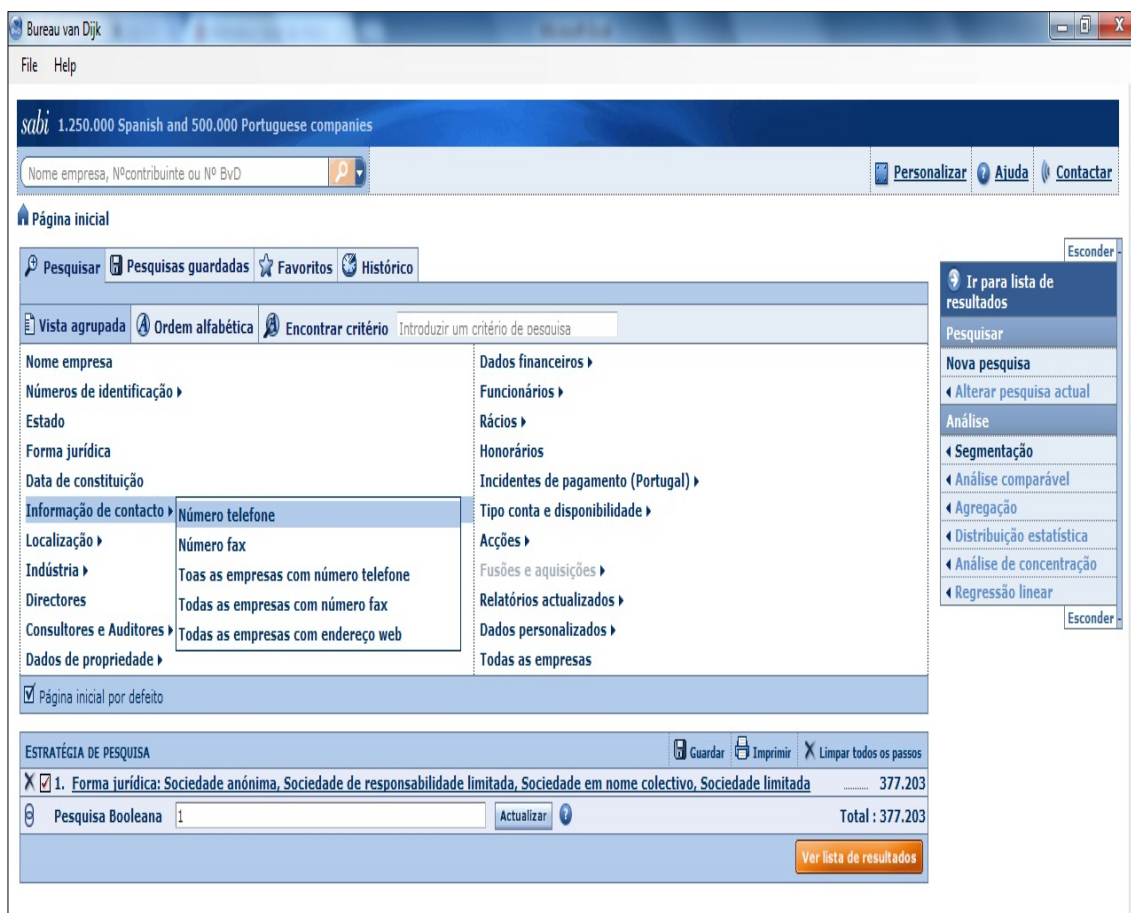
No quadro 5 é possível visualizar a aparência do *software SABI*, onde se percebe que existe um conjunto de critérios pré-definidos de pesquisa, para além de se poderem criar outros. Uma outra vantagem do *software SABI* é a possibilidade de se efetuar uma pesquisa booleana.

Este tipo de pesquisa, hoje em dia muito em voga pela sua utilização nos motores de busca na internet ou em bases de dados, é baseada na utilização de operadores lógicos (também denominados “booleanos”) para a junção de grupos de dados, mediante determinadas combinações (Crato, 2005).

Ao longo deste trabalho utilizámos os operadores booleanos “E” e “OU”. O primeiro operador restringe a pesquisa, devolvendo apenas os dados que incorporam os critérios definidos. O operador “OU” permite a junção de todos os resultados referentes aos critérios utilizados, independentemente de se relacionarem ou não.

Como se pode verificar, a pesquisa efetuada com o critério “Forma Jurídica”, que incluiu as Sociedades anónimas, as Sociedades de responsabilidade limitada, as Sociedades em nome coletivo e as Sociedades limitadas, resultou num total de 377.203 empresas.

Quadro 5 - Pesquisa Forma Jurídica



Nos fatores relacionados com a dimensão da empresa, teve que se trabalhar com os requisitos definidos pela Recomendação nº 2003/361/CE. Como vimos anteriormente, este diploma estipula que uma empresa deve cumprir dois de três requisitos para ser definida como Micro, PME ou Grande, sendo que o nº de funcionários é obrigatório e deixando a possibilidade do segundo critério para ultrapassar seja ou o volume de negócios ou o total do balanço. Assim, definimos como segundo critério de pesquisa o nº de funcionários, pois é obrigatório o preenchimento deste requisito para uma empresa ser classificada pela sua dimensão.

Quadro 6 - Pesquisa por nº de funcionários

	Último nº de funcionários (2012)
Micro	< 9
PME	Entre 10 e 50
Grandes	>50

Para a definição dos critérios seguintes e sendo necessário preencher os restantes requisitos da Recomendação referida, utilizámos o “Total do Ativo (2012)” e o “Volume de Negócios (2012)”, de acordo com a seguinte separação para cada um (valores em milhares de Euros):

Quadro 7 – Pesquisa por Total do Ativo

	Total Ativo
Micro	< 2.000
PME	Entre 2.000 e 43.000
Grandes	>43.000

Quadro 8 - Pesquisa por Volume de Negócios

	Volume de Negócios
Micro	< 2.000
PME	Entre 2.000 e 50.000
Grandes	>50.000

Finalmente, os últimos dois critérios utilizados nesta pesquisa estão relacionados com a segunda parte da nossa questão foco da investigação e que são “Empresas com valores na rubrica - Ativos por impostos diferidos” e “Empresas com valores na rubrica – Passivos por impostos diferidos”.

Na construção da fórmula com os operadores booleanos teve-se em consideração o tal requisito entre o total do ativo e o volume de negócios, de modo a se conseguir recolher todas as empresas que ultrapassassem pelo menos um desses limites. Daqui resultou a seguinte fórmula booleana:

$$C1 E C2 E (C3 OU C4) E (C5 OU C6)$$

Pretende-se assim obter todas as sociedades com as formas jurídicas especificadas e que tenham um determinado nº de funcionários e que pelo menos o total do ativo ou o volume de negócios ultrapasse um valor especificado (ou estejam compreendidos entre valores especificados) e possuam valores contabilizados em ativos por impostos diferidos e/ou em passivos por impostos diferidos.

5.2. Análise e discussão de resultados

A recolha foi segmentada em três grupos, consoante a dimensão das empresas a pesquisar. Em cada um desses grupos retirou-se em primeiro lugar o nº total de empresas que se enquadravam nos quatro critérios iniciais, para se aferir do tamanho da amostra que se iria trabalhar. Passamos, então, a apresentar os resultados obtidos para cada uma das dimensões estudadas.

5.2.1. Microempresas

Com base nos valores apresentados no Quadro 9 abaixo constata-se que do universo referido anteriormente de 377.203 empresas, existem 95.660 que possuem menos de 10 funcionários, 286.015 com um total do ativo inferior a 2 milhões de euros e 249.220 cujo volume de negócios não ultrapassa os 2 milhões de euros. Aplicando a primeira parte da fórmula desenhada, C1 E C2 E (C3 OU C4), chegamos à conclusão que do grupo inicial de empresas, existem 60.287 que podem ser consideradas Microempresas.

Quadro 9 - Pesquisa Microempresas

Product name	Sabi	
Update number	173	
Software version	61.00	
Data update	6 Jan 2014 (nº 1730)	
Username	DC-215-10-2940105	
Export date	17 Mar 2014	
C1	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome coletivo, Sociedade limitada	377.203
C2	Último número de funcionários: maximum 9	95.660
C3	Total Ativo (th EUR): 2012, max=2.000	286.015
C4	Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=2.000	249.220
	Pesquisa Booleana : C1 E C2 E (C3 Ou C4)	
	Total	60.287

O próximo passo pressupõe aplicar os dois critérios referentes aos impostos diferidos a este grupo de empresas.

Quadro 10 - Microempresas com impostos diferidos

Product name	Sabi	
Update number	173	
Software version	61.00	
Data update	6 Jan 2014 (n° 1730)	
Username	DC-215-10-2940105	
Export date	17 Mar 2014	
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome coletivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: maximum 9	95.660
3.	Total Ativo (th EUR): 2012, max=2.000	286.015
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=2.000	249.220
5.	Ativos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
6.	Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107
Pesquisa Booleana : 1 E 2 E (3 Ou 4) E (5 Ou 6)		
Total		1.028

Da análise ao quadro anterior convém referir que um dos resultados relevantes é que, do universo global inicial de que partimos (377.203 empresas), existem 7.534 empresas com valores contabilizados na conta de ativos por impostos diferidos e 5.107 empresas com valores registados na conta de passivos por impostos diferidos. Já em relação a esta segmentação da pesquisa, obteve-se um valor de 1.028 microempresas com valores de impostos diferidos registados no seu balanço, ou seja, apenas 1,71% (1.028 / 60.287) de microempresas efetuam a contabilização de impostos diferidos.

5.2.2. PME

Em relação ao grupo de empresas classificadas como PME, explanámos a informação nos quadros 11 e 12, da mesma forma que o fizemos para as microempresas. Pela análise a esses dois quadros verificámos que do mesmo universo de 377.203 empresas, existem 37.276 cujo número de funcionários está compreendido entre 10 e 250, 21.323 empresas com um ativo superior a 2 milhões de euros e inferior a 43 milhões de euros. Quanto ao volume de negócios, verificou-se a existência de 13.743 empresas com um valor superior a 2 milhões de euros e inferior a 50 milhões de euros. Desta segmentação foram recolhidas 11.857 empresas que preenchem os requisitos para poderem ser classificadas como PME, das quais cerca de 34,48% (3.857 empresas) possuem valores contabilizados nas contas de ativos ou passivos por impostos diferidos. Comparativamente à análise efetuada às microempresas assiste-se a um aumento da percentagem de empresas com contabilização nas contas de ativos e passivos por impostos diferidos, no universo de empresas consideradas como PME.

Quadro 11 – Pesquisa PME

Product name	Sabi	
Update number	173	
Software version	61.00	
Data update	6 Jan 2014 (n° 1730)	
Username	DC-215-10-2940105	
Export date	17 Mar 2014	
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome coletivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: minimum 10, maximum 250	37.276
3.	Total do Ativo (th EUR): 2012, min=2.000, max=43.000	21.323
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=2.000, max=50.000	13.743
	Pesquisa Booleana : 1 E 2 E (3 Ou 4) E (5 Ou 6)	
	Total	11.185

Quadro 12 - PME com impostos diferidos

Product name	Sabi	
Update number	173	
Software version	61.00	
Data update	6 Jan 2014 (n° 1730)	
Username	DC-215-10-2940105	
Export date	17 Mar 2014	
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: minimum 10, maximum 250	37.276
3.	Total do Ativo (th EUR): 2012, min=2.000, max=43.000	21.323
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=2.000, max=50.000	13.743
5.	Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
6.	Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107
	Pesquisa Booleana : 1 E 2 E (3 Ou 4) E (5 Ou 6)	
	Total	3.857

5.2.3. Grandes empresas

Por fim, no grupo das empresas que têm mais de 250 funcionários e que ultrapassam pelo menos um dos outros dois parâmetros, denominadas de Grandes empresas, encontrámos a seguinte situação.

Como se pode constatar pelos valores do quadro 13, o nº de empresas que preenchem os requisitos para serem classificadas como Grandes empresas é muito diminuto. Apenas 369 empresas integram este grupo, o que equivale a 0,10% da nossa amostra. Também singularmente nos critérios o número de empresas é muito reduzido, com 842 empresas com mais de 250 funcionários, 1.622 em que o valor do ativo é superior a 43.000 milhões de euros e apenas 601 empresas a ultrapassarem os 50.000 milhões de euros de volume de negócios. Verifica-se no quadro 14 que cerca de 89,89% das Grandes empresas, que corresponde em termos absolutos a 328 empresas, efetuam a contabilização de efeitos tributários, registando valores de ativos ou passivos por impostos diferidos nos seus balanços.

Quadro 13 - Pesquisa Grandes empresas

Product name		Sabi
Update number		173
Software version		61.00
Data update		6 Jan 2014 (nº 1730)
Username		DC-215-10-2940105
Export date		17 Mar 2014
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: minimum 250	842
3.	Total do Ativo (th EUR): 2012, min=43.000	1.622
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=50.000	601
Pesquisa Booleana : 1 E 2 E (3 Ou 4) E (5 Ou 6)		
Total		369

Quadro 14 - Grandes empresas com impostos diferidos

Product name		Sabi
Update number		173
Software version		61.00
Data update		6 Jan 2014 (nº 1730)
Username		DC-215-10-2940105
Export date		17 Mar 2014
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome coletivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: minimum 250	842
3.	Total do Ativo (th EUR): 2012, min=43.000	1.622
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=50.000	601
5.	Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
6.	Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107
Pesquisa Booleana : 1 E 2 E (3 Ou 4) E (5 Ou 6)		
Total		328

Efetuando um resumo dos valores alcançados nos três grupos de empresas no quadro 15 é possível apurar as diferenças que existem no tratamento dos impostos diferidos por parte das empresas portuguesas mediante a sua dimensão.

Quadro 15 - Resumo

	a) Dimensão do grupo	b) Empresas com impostos diferidos no balanço	b) / a) Percentagem
Microempresas	60 287	1 028	1,71%
PME	11 185	3 857	34,48%
Grandes Empresas	369	328	88,89%

É verificável que o nº de microempresas com valores de ativos ou de passivos por impostos diferidos no balanço é muito reduzido em relação à quantidade total de empresas, com 1.028 empresas de um universo de 60.287 a efectuarem essa contabilização, ou seja apenas 1,71% do grupo. Em relação às PME, classificação que engloba as empresas de uma dimensão maior que as microempresas, o peso de empresas com registo de impostos diferidos é de 34,48% o que corresponde a 3.857 empresas de um total de 11.185 elegíveis pela nossa fórmula de pesquisa. Finalmente, no grupo das Grandes empresas, em 369 observações encontraram-se 328 resultados positivos no que concerne ao tratamento contabilístico de impostos diferidos. O que significa que cerca 88,89% deste grupo efetua o tratamento contabilístico dos efeitos tributários.

5.2.4. NCRF-PE

Conforme salientámos previamente, na análise efetuada a estes dados deparámo-nos com o facto de não conseguirmos quantificar o número de empresas que aplicam a NCRF-PE e, como tal, verificar quantas empresas não reconhecem os impostos diferidos por estarem sob a vigência dessa norma.

Para tentar dirimir essa limitação procedemos a uma nova análise através da recolha de dados com uso do *software* SABI e com os mesmos critérios que haviam sido definidos para a análise inicial, embora alterando os limites a cada um desses critérios, por forma a estarem de acordo com os limites definidos pela norma.

Foram efetuadas duas recolhas, uma abrangendo as empresas que estavam dentro dos limites e por isso com a possibilidade de aplicarem a NCRF-PE e outra englobando as empresas que ultrapassavam esses limites e portanto não podendo optar por essa aplicação.

A fórmula booleana foi também alterada, pois embora os critérios sejam os mesmos, a sua aplicação é diferente, pois como se viu anteriormente a Recomendação nº 2003/361/CE define o critério “Número de funcionários” como obrigatório, enquanto a NCRF-PE coloca os

três critérios em pé de igualdade, ou seja, para uma empresa estar excluída da aplicação da NCRF-PE deve ultrapassar dois dos limites, independentemente de quais sejam.

Perante isto, foi construída a seguinte fórmula booleana:

$$C1 E ((C2 E C3) OU (C2 E C3) OU (C3 E C4)) E (C5 OU C6)$$

Como se pode verificar, a fórmula foi construída de modo a obter todas as empresas que ultrapassem dois limites, efetuando combinações entre os três critérios e recolhendo, dentro dessas empresas, todas as que reconheçam impostos diferidos, independentemente de serem ativos ou passivos por impostos diferidos (ou ambos).

Os dados extraídos são expostos nos seguintes quadros.

Quadro 16 - Pesquisa empresas dentro dos limites da NCRF-PE

Product name		Sabi
Update number		173
Software version		61.00
Data update		6 Jan 2014 (n° 1730)
Username		DC-215-11-2940105
Export date		27 Mar 2014
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: maximum 49	127.383
3.	Total do activo (th EUR): 2012, max=1.500	280.048
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=3.000	253.609
Pesquisa Booleana : 1 E ((2 E 3) Ou (2 E 4) Ou (3 E 4))		
Total		191.719

Quadro 17 - Empresas dentro dos limites da NCRF-PE e com impostos diferidos

Product name		Sabi
Update number		173
Software version		61.00
Data update		6 Jan 2014 (n° 1730)
Username		DC-215-11-2940105
Export date		27 Mar 2014
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: maximum 49	127.383
3.	Total do activo (th EUR): 2012, max=1.500	280.048
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=3.000	253.609
5.	Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
6.	Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107
Pesquisa Booleana : 1 E ((2 E 3) Ou (2 E 4) Ou (3 E 4)) E (5 Ou 6)		
Total		3.487

Verificámos, pela análise ao quadro 16 e ao quadro 17, que das 191.719 empresas que estavam dentro dos limites para optarem pela aplicação da NCRF-PE, existem 3.487 que reconhecem impostos diferidos, o que significa que não exerceram a opção por uma contabilização mais simplificada.

Constata-se neste grupo de empresas, denominadas de Pequenas Entidades, de acordo com a NCRF-PE, que apenas 1,82% (3.487 / 191.719) é que reconhecem impostos diferidos, embora esta análise não possa ser utilizada para efeitos comparativos com as análises anteriores, ao procederem à aplicação da NCRF-PE as empresas não procedem ao reconhecimento de impostos diferidos, porque a norma define para o imposto sobre o rendimento o método dos impostos a pagar, logo não existe a contabilização de impostos diferidos. A validade dos dados recolhidos nesta pesquisa é útil para quantificar o número de empresas que, embora pudessem aplicar a NCRF-PE optam por não o fazer e assim elaboram as suas contas de acordo com o normativo do SNC completo, o que, obviamente transmite um maior número de informações sobre essas empresas para todos os utilizadores.

Já em relação ao grupo de empresas que estão excluídos da possibilidade de aplicação da NCRF-PE obtiveram-se os dados refletidos nos quadros 18 e 19.

Quadro 18 - Pesquisa empresas acima dos limites da NCRF-PE

Product name		Sabi
Update number		173
Software version		61.00
Data update		6 Jan 2014 (nº 1730)
Username		DC-215-11-2940105
Export date		27 Mar 2014
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: maximum 49	6.369
3.	Total do activo (th EUR): 2012, max=1.500	28.914
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=3.000	9.949
Pesquisa Booleana : 1 E ((2 E 3) Ou (2 E 4) Ou (3 E 4))		
Total		8.996

Como se pode verificar, o número de empresas que estão acima dos limites definidos pela NCRF-PE reduz consideravelmente em relação à quantidade de empresas que têm essa opção, o que confirma o peso das pequenas entidades no tecido empresarial português e que referimos anteriormente, com base nos estudos do Banco de Portugal (2013).

Quadro 19 - Empresas acima dos limites da NCRF-PE e com impostos diferidos

Product name	Sabi	
Update number	173	
Software version	61.00	
Data update	6 Jan 2014 (nº 1730)	
Username	DC-215-11-2940105	
Export date	27 Mar 2014	
1.	Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
2.	Último número de funcionários: maximum 49	6.369
3.	Total do activo (th EUR): 2012, max=1.500	28.914
4.	Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=3.000	9.949
5.	Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
6.	Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107
	Pesquisa Booleana : 1 E ((2 E 3) Ou (2 E 4) Ou (3 E 4)) E (5 Ou 6)	
	Total	4.108

Finalmente, pela análise deste último quadro, constatámos que de um universo de 8.996 empresas que foram recolhidas como estando acima dos limites para aplicação da NCRF-PE, cerca de 45,66% (4.108 empresas), reconhecem impostos diferidos.

São assim confirmadas as expectativas iniciais deste trabalho de que a dimensão das empresas é um fator determinante no tratamento contabilístico dos impostos diferidos.

Embora o nº de empresas que efetuam essa contabilização é maior nas microempresas, esta é uma análise que deve ser feita com base nos valores relativos. Como a distribuição do nº de empresas pelas três classificações da Recomendação nº 2003/361/CE é muito díspar, o que vem ao encontro das estatísticas apresentadas previamente do Banco de Portugal, não é relevante analisar os valores absolutos e sim os pesos relativos em cada um dos grupos e relacioná-los entre todos.

Responde-se deste modo à pergunta introdutória desta parte empírica, que era: A dimensão de uma empresa influencia a contabilização de impostos diferidos?

Obviamente, a resposta é afirmativa.

6. Conclusões

Conclusões sobre o estudo efetuado

Este estudo foi dividido em duas partes que embora distintas são simbióticas pois para se compreender as conclusões obtidas da análise empírica é necessário contextualizar teoricamente o tema. Para isso, efetuou-se uma revisão da literatura, com abordagens à sua evolução histórica, identificaram-se os principais organismos internacionais de normalização contabilística e quais as suas posições atuais sobre os impostos diferidos. Igualmente necessário apresentou-se a NCRF 25, a norma do SNC que versa sobre o imposto sobre o rendimento e o tratamento contabilístico dos impostos diferidos, com a exposição de alguns exemplos sobre essa contabilização.

O objetivo a que nos propusemos foi responder à questão “A dimensão de uma empresa influencia o reconhecimento dos impostos diferidos?”. Nesse sentido, realizou-se uma análise empírica, com recurso ao *software* SABI, através do qual se extraíram dados das demonstrações financeiras de empresas portuguesas e que nos permitiram tirar ilações acerca da realidade empresarial portuguesa sobre este tema.

Para essa análise dividimos as empresas em três grupos de acordo com a sua dimensão e, pelos dados obtidos, concluímos que a dimensão das empresas é um elemento influenciador do reconhecimento dos impostos diferidos. De facto, à medida que a dimensão da empresa aumenta, a percentagem de empresas com reconhecimento de impostos diferidos também aumenta.

Limitações ao estudo e propostas para futuras pesquisas

A pesquisa confrontou-se com uma limitação que nos impede de realizar uma análise mais precisa e obter conclusões mais plenas e pertinentes. A impossibilidade de identificar quais as empresas que aplicam a NCRF-PE coloca um entrave a uma conclusão mais absoluta, pois esta norma define o tratamento do imposto sobre o rendimento pelo método do imposto a pagar, não se efetuando a contabilização dos efeitos tributários, logo não existe o reconhecimento dos impostos diferidos. No entanto, no nosso ponto de vista, não invalida os resultados obtidos, nem obsta a que as conclusões a que chegamos possam ser pronunciadas em estudos futuros e sejam consideradas como um contributo positivo para a compreensão e desenvolvimento da pesquisa sobre os impostos diferidos.

Considerámos ser vantajoso e propomos para estudos futuros realizar uma análise em moldes semelhantes mas com a exclusão das empresas que aplicam a NCRF-PE. Poderão assim, serem tomadas como absolutas as conclusões a que chegámos pela presente pesquisa.

Também julgámos ser relevante averiguar, por via, por exemplo, de um questionário aos profissionais da contabilidade, quais as dificuldades que se lhes colocam no reconhecimento dos impostos diferidos e os gastos inerentes à obtenção dessa informação e

tratamento, pois, como expusemos, é defendido por muitos autores a ideia de que esses gastos são superiores aos benefícios obtidos dessa informação.

Ou ainda, também considerámos ser profícuo realizar uma análise mais aprofundada às demonstrações financeiras das empresas para saber se existem e quais são os efeitos nos rácios financeiros provocados pela aplicação da NCRF 25 e pela contabilização dos efeitos tributários.

Referências Bibliográficas

Livros e Artigos Científicos

- Amir, E., Kirschenheiter, M., Willard, K. (1997), “The valuation of deferred taxes”, Contemporary Accounting Research, Vol. 14, nº 4
- Banco de Portuga (2013), “Estrutura e dinâmica das sociedades não financeiras em Portugal 2006-2012”, Estudos da Central de Balanços
- Caiado, A., Viana, L., Madeira, P. (2011), “Relato Fiscal e Financeiro no Encerramento de Contas”
- Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R. & Tarca, A. (2009), “IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1274024###, (site consultado em 5/03/2014)
- Crato, N. (2005), Jornal Expresso, 29/01/2005, http://nautilus.fis.uc.pt/cec/arquivo/Nuno%20Crato/2005/20050129_Pesquisa_booleana.pdf (site consultado em 25/03/2014)
- Chaney, P.K. e Jeter, D. (1989), “Accounting for deferred income taxes: simplicity? Usefulness?”, Accounting Horizons
- Cheung J., Krishnam, G. e Chung-Ki, M. (1997), “Does interperiod income tax allocation enhance prediction of cash flows?”, Accounting Horizons, Vol. 11, nº 4
- Chluddek, A.K. (2011), “Perceived versus actual cash flow implications of deferred taxes – an analysis of value relevance and reversal under IFRS”, Journal of International Accounting Research, Vol.10 nº.1
- Colley, R., Rue, J., Valencia, A. & Volkan, A. (2007), “Deferred Taxes in the Context of the Unit Problem”, Journal of Finance and Accountancy , <http://www.aabri.com/manuscripts/09231.pdf> (site consultado em 5/03/2014)
- Colley, R., Rue, J., Valencia, A. & Volkan, A. (2012), “Accounting For Deferred Taxes: Time For a Change”, Journal of Business & Economics Research, Vol. 10 nº. 3
- Comprix, J., Graham, R. & Moore, J. (2011), “Empirical evidence on the impact of book-tax differences on divergence of opinion among investors”, Journal of the American Taxation Association, Vol. 33 nº 1
- Costa, J.P. (2008), O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa. Tese de mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, orientada pela Professora Patrícia Teixeira Lopes
- Cravo, D., Grenha, C., Baptista, L. & Pontes, S. (2009), “Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística”, Lisboa, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
- Defliese, P. (1991), “Deferred taxes – more fatal flaws”, Accounting Horizons
- Eberhartinger, E. (1999), “The impact of tax rules on financial reporting in Germany, France and the UK”, The International Journal of Accounting, Vol. 34, nº 1

- European Financial Reporting Advisory Group (2011), “Improving the Financial Reporting of Income Tax (Discussion Paper)”
- European Financial Reporting Advisory Group (2012), “Feedback report on the European outreach event on EFRAG proactive discussion paper on improving financial reporting on income tax” - Amesterdão
- European Financial Reporting Advisory Group (2012), “Feedback report on the European outreach event on EFRAG proactive discussion paper on improving financial reporting on income tax” – Londres
- European Financial Reporting Advisory Group (2012), “Feedback report on the European outreach event on EFRAG proactive discussion paper on improving financial reporting on income tax” – Milão
- European Financial Reporting Advisory Group (2012), “Feedback report on the European outreach event on EFRAG proactive discussion paper on improving financial reporting on income tax” – Viena
- European Financial Reporting Advisory Group (2012), “Feedback report on the European outreach event on EFRAG proactive discussion paper on improving financial reporting on income tax” – Varsóvia
- European Financial Reporting Advisory Group (2012), “European outreach on EFRAG proactive discussion paper on improving the accounting of income taxes – Summary of the feedback received”
- Fleming, D., Gill, S., Gillan, S. (2011), “Accounting for income taxes – A misfit in the convergence of standards”, Strategic Finance
- Guerreiro, M., Rodrigues, L. e Craig, R. (2012), “Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal – Institutional logics and strategic responses”, Accounting, Organizations and Society 37
- Guenther, G. e Sansing, R. (2004), “The valuation relevance of reversing deferred tax liabilities”, The Accounting Review, Vol. 79, nº 2
- Guimarães, C. (2008), “Impostos Diferidos”, Revista Eletrónica Infocontab nº 30
- Hanlon, M., Mayden, E., Shevlin, T. (2008), “An unintended consequence of book-tax conformity: a loss of earnings informativeness”, Journal of Accounting and Economics 46
- Hanlon, M. e Shevlin, T. (2005), “Book-tax conformity for corporate income: an introduction to the issues”, Tax policy & the Economy (MIT press), vol. 19 nº 1
- Horton, J. & Serafeim, G. (2008), “Market Reaction and Valuation of IFRS Reconciliation Adjustments: First Evidence from the UK”, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=923582 (site consultado em 5/03/2014)
- Instituto Nacional de Estatística, estudo “Empresas em Portugal - 2010”
- Kissinger, J.N. (1983), “ In defense of interperiod income tax allocation”, Journal of Accounting, Auditing & Finance
- Laux, R.C.(2013), “The association between deferred taxes and liabilities and future tax payments”, The Accounting Review, Vol. 88, nº 4

- Lev, B. e Nissim, D. (2004), "Taxable income, future earnings, and equity values", *The Accounting Review*, Vol. 79, nº 4
- Lopes, P.T. & Viana, R.C. (2008), "The transition to IFRS: disclosures by Portuguese listed companies", Faculdade de Economia do Porto, FEP working papers
- Lopes, P.T. & Costa, J.P. (2010), "O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa", *Revista de Contabilidade e Gestão*, Março 2010 nº. 9
- Machado, J.J. (2012), "Os primeiros impactos da adoção do SNC nas PME de excelência em Portugal", Tese de Mestrado em Contabilidade da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, orientada pela Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues
- Nurnberg, H. (1987), "Changes in tax rates under the deferred and liability methods of interperiod tax allocation", *Accounting Horizons*
- Olivero, B., Trabelsi, N. (2010) "Analyse de l'effet des impôts différés sur le contenu informationnel du résultat: cas des firmes utilisant les normes internationales et les normes américaines", *La Comptabilité, Le Contrôle et L'Audit entre changement e stabilité*, Version 1
- Ovidiu, B. & Alin, D. (2008), "Accounting treatment of deferred income taxes according to the requirements of the Romanian accounting regulations", *Annal of the University of Oradea, Economic Science Series*, Vol. 17 nº 3
- Pais, C. (2000), "Impostos sobre os lucros – A contabilização dos impostos diferidos"
- Pinto, J. e Pinto, C. (2014), "Reforma do IRC", Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Manual de Formação
- PricewaterhouseCoopers, (2009), "A adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) - A caminho da convergência internacional", www.pwc.com/pt/pt/corporate/imagens/snc-set-09.pdf (site consultado em 4/03/2014)
- Rodrigues, J. (2009), "Sistema de Normalização Contabilística Explicado"
- Silva, F.J. & Couto, G. (2007), "Measuring the impact of international financial reporting standards (IFRS) in firm reporting: the case of Portugal", http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=969972 (site consultado em 4/03/2014)
- Silva e Cunha, C.A. & Rodrigues, L.M.L. (2004), "A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos"
- Stone, K., Bergner, E., Koehn, J. (2013), "Relevant interperiod tax allocation", *Journal of Theoretical Accounting Research*, Vol. 9, nº 1
- Teixeira da Silva, J.M. (2010), "Impostos Diferidos – Breves notas para melhor compreender a contabilização dos impostos sobre os lucros", revista da APECA n.º 46

Legislação e Normas Contabilísticas

- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Código das Sociedades Comerciais
- Decreto-Lei 158/2009, Diário da República, 1ª Série, nº 133 - Diário da República Eletrónico
- Decreto-Lei 159/2009, Diário da República, 1ª Série, nº 133 - Diário da República Eletrónico
- Decreto-Lei 35/2005, Diário da República, 1ª Série A, nº 34 - Diário da República Eletrónico
- Decreto-Lei 372/2007, Diário da República, 1ª Série, nº 213 – Diário da República Eletrónico
- Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão (adoção das normas internacionais de contabilidade) - Jornal Oficial das Comunidades Europeias
- Regulamento CE nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002 - Jornal Oficial das Comunidades Europeias
- Lei 2/2014, Diário da República, 1ª Série, nº 11 - Diário da República Eletrónico
- Recomendação nº 2003/361/CE, da Comissão Europeia

Sítios na Internet

- Deloitte (2011), “IASB issues amendments to IAS 12”, Janeiro/2011, <http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2011/ias-12-amendments>, (site consultado em 29/03/2014)
- Guimarães, C. (2004), “Cimourdain de Oliveira – sua contribuição para a Contabilidade e Fiscalidade”, (<http://www.infocontab.com.pt/download/CimourdaindeOliveira.pdf>)
- IAPMEI (<http://www.iapmei.pt/iapmei-art-03.php?id=2692>) (site consultado a 29/03/2014)
- Ketz (<http://accounting.smartpros.com/x68912.xml>) (site consultado a 29/03/2014)
- Parlamento Europeu – Comunicação COM/95/508 (http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_pt.pdf) (site consultado a 5/03/2014)
- Pires, A. (2010), Encontro AECA.XIV.Coimbra, (<https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2626/1/Encontro%20AECA%20Coimbra%20II%202010.pdf>) (site consultado a 5/03/2014)

Monografias consultadas

- Henriques, M. (2010), “A divulgação dos impostos diferidos após a adoção das NIC: o caso espanhol”, *Tese de Mestrado em Contabilidade do ISCTE Instituto Universitário de Lisboa*, orientada pelo Professor Doutor António Gervásio Lérias
- Oliveira, P. (2012), “Impostos diferidos – A sua aplicação e os seus impactos nas demonstrações financeiras”, *Tese de Mestrado em Contabilidade do ISCTE Instituto Universitário de Lisboa*, orientada pelo Professor Doutor Paulo Dias

- Parreira, M. (2012), “Impacto nos impostos diferidos da alteração da taxa de IRC: O caso da *Beautiful People*”, *Tese de Mestrado em Contabilidade do ISCTE Instituto Universitário de Lisboa* orientada pela Professora Doutora Ana Isabel Morais
- Silva, M. (2013), “A problemática dos impostos diferidos: Grau de harmonização, nível de divulgação e seus determinantes”, *Tese de Mestrado em Contabilidade e Finanças da Escola Superior de Gestão e Tecnologia do Instituto Politécnico de Santarém*, orientada pelo Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes
- Rosa, L. (2010), “Relatório de Estágio – Impostos Diferidos”, *Tese de Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra*, orientada pelo Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes

ANEXOS

Anexo 1 - Pesquisa microempresas

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, Nº contribuinte ou Nº BvD

[Personalizar](#) [Ajuda](#) [Contactar](#)

Página inicial

[Pesquisar](#) [Pesquisas guardadas](#) [Favoritos](#) [Histórico](#)

[Vista agrupada](#) [Ordem alfabética](#) [Encontrar critério](#)

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: minimum 10, maximum 250	37.276
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total do activo (th EUR): 2012, min=2.000, max=43.000	21.323
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=2.000, max=50.000	13.743

Total: 11.185

Esconder

[Ir para lista de resultados](#)

[Pesquisar](#)

[Nova pesquisa](#)

[Alterar pesquisa actual](#)

Análise

[Segmentação](#)

[Análise comparável](#)

[Agregação](#)

[Distribuição estatística](#)

[Análise de concentração](#)

[Regressão linear](#)

Esconder

Anexo 2 - Pesquisa microempresas com impostos diferidos

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, Nº contribuinte ou Nº BvD Personalizar Ajuda Contactar

Página inicial

Pesquisar Pesquisas guardadas Favoritos Histórico

Vista agrupada Ordem alfabética Encontrar critério

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: maximum 9	95.660
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total Activo (th EUR): 2012, max=2.000	286.015
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=2.000	249.220
<input checked="" type="checkbox"/> 5. Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
<input checked="" type="checkbox"/> 6. Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107
Total	1.028

Pesquisa Booleana 1 E 2 E (3 Ou 4) E (5 Ou 6)

Esconder

Ir para lista de resultados

Pesquisar

Nova pesquisa

Alterar pesquisa actual

Análise

Segmentação

Análise comparável

Agregação

Distribuição estatística

Análise de concentração

Regressão linear

Esconder

Anexo 3 - Pesquisa PME

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, N.º contribuinte ou N.º BvD Personalizar Ajuda Contactar

Página inicial

Pesquisar Pesquisas guardadas Favoritos Histórico

Vista agrupada Ordem alfabética Encontrar critério Introduzir um critério de pesquisa

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: minimum 10, maximum 250	37.276
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total do activo (th EUR): 2012, min=2.000, max=43.000	21.323
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=2.000, max=50.000	13.743
Total:	11.185

Ir para lista de resultados

Pesquisar

Nova pesquisa

Alterar pesquisa actual

Análise

Segmentação

Análise comparável

Agregação

Distribuição estatística

Análise de concentração

Regressão linear

Anexo 4 – Pesquisa PME com impostos diferidos

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, Nº contribuinte ou Nº BvD Personalizar

Página inicial

Pesquisar

Vista agrupada

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: minimum 10, maximum 250	37.276
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total do activo (th EUR): 2012, min=2.000, max=43.000	21.323
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=2.000, max=50.000	13.743
<input checked="" type="checkbox"/> 5. Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
<input checked="" type="checkbox"/> 6. Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107

Total : 3.857

Esconder

- Ir para lista de resultados
- Pesquisar
- Nova pesquisa
- Alterar pesquisa actual
- Análise
- Segmentação
- Análise comparável
- Agregação
- Distribuição estatística
- Análise de concentração
- Regressão linear

Esconder

Anexo 5 - Pesquisa grandes empresas

Bureau van Dijk

Nome empresa, N^o contribuinte ou N^o BvD [Personalizar](#) [Ajuda](#) [Contactar](#)

1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Página inicial

[Pesquisar](#) [Pesquisas guardadas](#) [Favoritos](#) [Histórico](#)

[Vista agrupada](#) [Ordem alfabética](#) [Encontrar critério](#)

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA [Guardar](#) [Imprimir](#) [Limpar todos os passos](#)

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: minimum 250	842
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total do activo (th EUR): 2012, min=43.000	1.622
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=50.000	601
Total	369

[Actualizar](#)

[Ver lista de resultados](#)

Ir para lista de resultados

[Pesquisar](#)

[Nova pesquisa](#)

[Alterar pesquisa actual](#)

Análise

[Segmentação](#)

[Análise comparável](#)

[Agregação](#)

[Distribuição estatística](#)

[Análise de concentração](#)

[Regressão linear](#)

Anexo 6 – Pesquisa Grandes empresas com impostos diferidos

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, N.º contribuinte ou N.º BvD Personalizar Ajuda Contactar

Página inicial

Pesquisar Pesquisas guardadas Favoritos Histórico

Vista agrupada Ordem alfabética Encontrar critério

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: minimum 250	842
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total do activo (th EUR): 2012, min=43.000	1.622
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=50.000	601
<input checked="" type="checkbox"/> 5. Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
<input checked="" type="checkbox"/> 6. Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107
Total	328

Esconder

- Ir para lista de resultados
- Pesquisar
- Nova pesquisa
- Alterar pesquisa actual
- Análise
- Segmentação
- Análise comparável
- Agregação
- Distribuição estatística
- Análise de concentração
- Regressão linear

Esconder

Anexo 7 - Pesquisa empresas dentro dos limites NCRF-PE

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, Nº contribuinte ou Nº BvD [Personalizar](#) [Ajuda](#) [Contactar](#)

Página inicial

[Pesquisar](#) [Pesquisas guardadas](#) [Favoritos](#) [Histórico](#)

[Vista agrupada](#) [Ordem alfabética](#) [Encontrar critério](#)

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Ações ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA [Guardar](#) [Imprimir](#) [Limpar todos os passos](#)

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: maximum 49	127.383
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total do activo (th EUR): 2012, max=1.500	280.048
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=3.000	253.609
Total	191.719

Pesquisa Booleana [Actualizar](#)

[Ver lista de resultados](#)

Esconder

Ir para lista de resultados

Pesquisar

Nova pesquisa

◀ Alterar pesquisa actual

Análise

◀ Segmentação

◀ Análise comparável

◀ Agregação

◀ Distribuição estatística

◀ Análise de concentração

◀ Regressão linear

Esconder

Anexo 8 – Pesquisa empresas dentro dos limites NCRF-PE com impostos diferidos

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, Nº contribuinte ou Nº BvD

Personalizar Ajuda Contactar

Página inicial

Pesquisar Pesquisas guardadas Favoritos Histórico

Vista agrupada Ordem alfabética Encontrar critério Introduzir um critério de pesquisa

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA Guardar Imprimir Limpar todos os passos

<input checked="" type="checkbox"/> 1. <u>Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada</u>	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. <u>Último número de funcionários: maximum 49</u>	127.383
<input checked="" type="checkbox"/> 3. <u>Total do activo (th EUR): 2012, max=1.500</u>	280.048
<input checked="" type="checkbox"/> 4. <u>Volume de Negócios (th EUR): 2012, max=3.000</u>	253.609
<input checked="" type="checkbox"/> 5. <u>Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012</u>	7.534
<input checked="" type="checkbox"/> 6. <u>Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012</u>	5.107
Total :	3.487

Pesquisa Booleana 1 E ((2 E 3) Ou (2 E 4) Ou (3 E 4)) E (5 Ou 6) Actualizar

Ver lista de resultados

Esconder

Ir para lista de resultados

Pesquisar

Nova pesquisa

Alterar pesquisa actual

Análise

Segmentação

Análise comparável

Agregação

Distribuição estatística

Análise de concentração

Regressão linear

Esconder

Anexo 9 – Pesquisa empresas acima dos limites NCRF-PE

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, Nº contribuinte ou Nº BvD

[Personalizar](#) [Ajuda](#) [Contactar](#)

Página inicial

[Pesquisar](#) [Pesquisas guardadas](#) [Favoritos](#) [Histórico](#)

[Vista agrupada](#) [Ordem alfabética](#) [Encontrar critério](#)

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: minimum 50	6.369
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total do activo (th EUR): 2012, min=1.500	28.914
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=3.000	9.949
Total	8.996

Esconder

[Ir para lista de resultados](#)

[Pesquisar](#)

[Nova pesquisa](#)

[Alterar pesquisa actual](#)

[Análise](#)

[Segmentação](#)

[Análise comparável](#)

[Agregação](#)

[Distribuição estatística](#)

[Análise de concentração](#)

[Regressão linear](#)

Esconder

Anexo 10 - Pesquisa empresas acima dos limites NCRF-PE com impostos diferidos

Bureau van Dijk

File Help

sabi 1.250.000 Spanish and 500.000 Portuguese companies

Nome empresa, Nº contribuinte ou Nº BvD

Personalizar Ajuda Contactar

Página inicial

Pesquisar Pesquisas guardadas Favoritos Histórico

Vista agrupada Ordem alfabética Encontrar critério Introduzir um critério de pesquisa

Nome empresa	Dados financeiros ▶
Números de identificação ▶	Funcionários ▶
Estado	Rácios ▶
Forma jurídica	Honorários
Data de constituição	Incidentes de pagamento (Portugal) ▶
Informação de contacto ▶	Tipo conta e disponibilidade ▶
Localização ▶	Acções ▶
Indústria ▶	Fusões e aquisições ▶
Directores	Relatórios actualizados ▶
Consultores e Auditores ▶	Dados personalizados ▶
Dados de propriedade ▶	Todas as empresas

Página inicial por defeito

ESTRATÉGIA DE PESQUISA Guardar Imprimir Limpar todos os passos

<input checked="" type="checkbox"/> 1. Forma jurídica: Sociedade anónima, Sociedade de responsabilidade limitada, Sociedade em nome colectivo, Sociedade limitada	377.203
<input checked="" type="checkbox"/> 2. Último número de funcionários: minimum 50	6.369
<input checked="" type="checkbox"/> 3. Total do activo (th EUR): 2012, min=1.500	28.914
<input checked="" type="checkbox"/> 4. Volume de Negócios (th EUR): 2012, min=3.000	9.949
<input checked="" type="checkbox"/> 5. Activos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	7.534
<input checked="" type="checkbox"/> 6. Passivos por impostos diferidos: All companies with a known value, 2012	5.107
Total :	4.108

Pesquisa Booleana 1 E ((2 E 3) Ou (2 E 4) Ou (3 E 4)) E (5 Ou 6) Actualizar

Ver lista de resultados

Esconder

Ir para lista de resultados

Pesquisar

Nova pesquisa

Alterar pesquisa actual

Análise

Segmentação

Análise comparável

Agregação

Distribuição estatística

Análise de concentração

Regressão linear

Esconder