



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

# Relatório de Estágio

---

## Impostos Diferidos

Liliana Isabel Eusébio Rosa

Mestrado em Gestão - Especialização em Contabilidade

Coimbra  
2010

Relatório de estágio no âmbito do Mestrado em Gestão pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, realizado na Mater Contas - Contabilidade de Empresas, Lda., no período de 18 de Janeiro a 7 de Junho de 2010.

**Aluno:** Liliana Isabel Eusébio Rosa

**Orientador:** Prof. Doutor Ilídio Tomás Lopes

**Coordenador:** Dr. Américo Alves Petim

*“A maior recompensa do nosso trabalho não é o que nos pagam por ele, mas aquilo em que ele nos transforma.”*

*(John Ruskin)*

## *Agradecimentos*

Ao terminar este relatório de estágio resta-me registar os meus sinceros agradecimentos às pessoas que de várias formas contribuíram para que se tornasse uma realidade.

Começo por agradecer à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, o facto de proporcionar aos seus alunos o conhecimento que me permitiu chegar a este ponto da vida.

Agradeço à entidade de acolhimento, aqui representada pelo Dr. Américo Petim. Estou grata pelo seu acolhimento e também pela liberdade de acção que me permitiu, pois, foi decisiva para o meu desenvolvimento pessoal ao longo do trabalho prático e teórico.

Este trabalho não teria sido igualmente possível sem o apoio, orientação, compreensão e colaboração da Dr.<sup>a</sup> Aida Petim e da Dr.<sup>a</sup> Delia Costa que me proporcionaram uma aprendizagem diária e contínua.

Agradeço o contributo e disponibilidade dada pelo meu orientador de estágio, o Prof. Doutor Ilídio Tomás Lopes, que se mostrou sempre disponível para me ajudar nos momentos de dúvida e insegurança.

Aos meus pais, obrigada por me terem ensinado a lutar sempre pelos meus objectivos.

Aos meus amigos, quero e sinto necessidade de agradecer, todo o carinho, amizade e atenção que me concederam durante este tempo de estágio e por todos os outros momentos de partilha.

A todos gostaria de revelar os maiores agradecimentos e aqui reconhecer o seu importante contributo para o meu desenvolvimento e bom desempenho ao longo do estágio e da minha vida académica.

A todos muito obrigada!

# Índice

<b>ÍNDICE DE FIGURAS</b> .....	<b>VII</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURA</b> .....	<b>VIII</b>
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>1</b>
<b>PARTE I - RELATÓRIO DE ESTÁGIO</b> .....	<b>2</b>
<b>1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA</b> .....	<b>3</b>
<b>2. DESCRIÇÃO DAS ACTIVIDADES DO ESTÁGIO</b> .....	<b>4</b>
2.1. INTEGRAÇÃO .....	4
2.2. CONTABILIZAÇÃO DOS DOCUMENTOS .....	4
2.2.1. <i>Separação/Recepção</i> .....	4
2.2.2. <i>Ordenação e Classificação</i> .....	4
2.2.3. <i>Lançamento no sistema informático</i> .....	7
2.3. PRÁTICAS DE CONTROLO INTERNO.....	7
2.3.1. <i>Reconciliação Bancária</i> .....	7
2.3.2. <i>Conciliação de saldos de clientes e fornecedores</i> .....	8
2.3.3. <i>Conferência das folhas de caixa e respectivos saldos</i> .....	8
2.3.4. <i>Somas prévias</i> .....	8
2.4. PRINCIPAIS OBRIGAÇÕES FISCAIS .....	9
2.4.1. <i>Imposto sobre o Valor Acrescentado</i> .....	9
2.4.2. <i>Contribuições para a Segurança Social</i> .....	10
2.4.3. <i>Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares</i> .....	11
2.4.4. <i>Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas</i> .....	12
2.4.5. <i>Informação Empresarial Simplificada</i> .....	15
2.5. ENCERRAMENTO DE CONTAS.....	16
2.5.1. <i>Movimentos contabilísticos de Apuramento de Resultados</i> .....	16
2.5.2. <i>Elaboração das Demonstrações Financeiras</i> .....	17
2.5.3. <i>Prestação de Contas</i> .....	18
2.5.4. <i>Exemplo: Encerramento de contas</i> .....	20
<b>PARTE II - IMPOSTOS DIFERIDOS</b> .....	<b>30</b>
<b>1. EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA</b> .....	<b>31</b>
1.1. A CONTABILIDADE.....	31
1.2. O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA .....	31
<b>2 - ENQUADRAMENTO</b> .....	<b>33</b>
<b>3- RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE</b> .....	<b>33</b>
3.1 - NORMAS APLICÁVEIS .....	34
3.2 - DIFERENÇAS ENTRE O LUCRO CONTABILÍSTICO E O LUCRO TRIBUTÁVEL .....	34
3.3. DIFERENÇAS PERMANENTES .....	35
3.4. DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS .....	35
3.4.1. <i>Diferenças temporárias tributáveis</i> .....	36
3.4.2. <i>Diferenças tributáveis dedutíveis</i> .....	36
<b>4 - MÉTODOS DE CONTABILIZAÇÃO</b> .....	<b>36</b>
4.1. MÉTODO DO IMPOSTO A PAGAR.....	37
4.2. MÉTODO DA CONTABILIZAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS .....	37
4.2.1. <i>Método da dívida</i> .....	38

<b>5 - RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS .....</b>	<b>41</b>
5.1 - PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS .....	42
5.2 - ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS .....	43
<b>6. MENSURAÇÃO, APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO .....</b>	<b>43</b>
<b>7- ALGUMAS SITUAÇÕES ESPECIAIS.....</b>	<b>44</b>
7.1 - CONCENTRAÇÕES EMPRESARIAIS.....	44
7.2 - RECONHECIMENTO INICIAL DE UM ACTIVO OU PASSIVO .....	45
7.3 - ACTIVOS ESCRITURADOS PELO SEU JUSTO VALOR .....	45
7.4 - INVESTIMENTOS EM FILIAIS E ASSOCIADAS.....	46
<b>8- EXEMPLOS DE APLICAÇÃO .....</b>	<b>46</b>
8.1. EXEMPLO 1: PASSIVO POR IMPOSTO DIFERIDO.....	47
8.2. EXEMPLO 2: ACTIVOS POR IMPOSTO DIFERIDO .....	50
<b>9 - SÍNTESE .....</b>	<b>51</b>
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>53</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>54</b>
<b>APÊNDICE .....</b>	<b>56</b>
APÊNDICE A - PLANO DE ESTÁGIO.....	56
<b>ANEXOS.....</b>	<b>58</b>
ANEXO A - MODELO 22 .....	58
ANEXO B - MODELO MAIS E MENOS VALIAS .....	62
ANEXO C - APURAMENTO DO PEC.....	64



## Índice de figuras

FIGURA 1 - PROCESSAMENTO DAS REMUNERAÇÕES DENTRO DO MÊS A QUE SE REFEREM. ....	5
FIGURA 2 - PROCESSAMENTO DOS ENCARGOS SOBRE AS REMUNERAÇÕES DA ENTIDADE PATRONAL. ....	6
FIGURA 3 - PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES E DESCONTOS.....	6
FIGURA 4 - ESQUEMA DE APURAMENTO DO IVA. ....	10
FIGURA 5 - APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL. ....	13
FIGURA 6 - APURAMENTO DO IRC LIQUIDADO.....	13
FIGURA 7 - APURAMENTO DO RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.....	17
FIGURA 8 - DOCUMENTAÇÃO QUE DEVE CONSTAR NO DOSSIER FISCAL.....	19
FIGURA 9 - VERBETE DE CONTABILIDADE PARA CONTABILIZAR AS DEPRECIações DO EXERCÍCIO. ....	21
FIGURA 10 - VERBETE DE CONTABILIDADE COM ESTIMATIVA DE FÉRIAS.....	22
FIGURA 11 - APLICAÇÃO INFORMÁTICA: MODELO 22. ....	23
FIGURA 12 - VERBETE DE CONTABILIDADE COM IMPOSTO ESTIMADO. ....	25
FIGURA 13 - APLICAÇÃO INFORMÁTICA: IES. ....	26
FIGURA 14 - EXEMPLO DO CÁLCULO DO IMPOSTO PELO MÉTODO DO IMPOSTO A PAGAR. ....	37
FIGURA 15 - EXEMPLO DO CÁLCULO DO IMPOSTO PELO MÉTODO DA CONTABILIZAÇÃO DOS EFEITOS TRIBUTÁRIOS.....	38
FIGURA 16 - APURAMENTO DO IMPOSTO BASEADO NA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS. SISTEMATIZAÇÃO PRÓPRIA. ....	39
FIGURA 17 - APURAMENTO DO IMPOSTO BASEADO NO BALANÇO. SISTEMATIZAÇÃO PRÓPRIA. ....	40
FIGURA 18 - QUADRO RESUMO DE RECONHECIMENTO DE ACTIVOS/ PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS. ....	42



## *Lista de Abreviatura*

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DC - Directriz Contabilística

DF - Demonstração Financeira

IASB - International Accounting Standards Board

IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento sobre Pessoas Singulares

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF - Norma Contabilística de Relato Financeiro

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

PME - Pequenas e Médias Empresas

RITI - Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

PEC - Pagamento Especial por Conta

POC - Plano Oficial de Contabilidade

UE - União Europeia





## Introdução

O presente relatório remete à exposição dos resultados apreendidos no Estágio Curricular, realizado no âmbito do Mestrado em Gestão, na empresa Mater Contas, Lda., sediada em Coimbra. O referido estágio teve a duração 700 horas, decorrido entre as 9h00 e as 18h00, tendo-se iniciado no dia 18 de Janeiro de 2010 e terminado no dia 7 de Junho de 2010, teve a orientação do Dr. Américo Alves Petim.

Em termos de estrutura, organizar-se-á, para além da introdução, conclusão, agradecimentos e referências bibliográficas, de acordo com os objectivos do plano de estágio apresentado<sup>1</sup>. Os objectivos deste estágio foram a tomada de conhecimento dos procedimentos contabilísticos desde a recepção até à sua classificação e processamento informático, a análise das peças contabilísticas emitidas pela informática, sua conferência e procedimentos de carácter fiscal e conhecer os procedimentos administrativos para a preparação do Relato Financeiro.

Desta forma, na primeira parte do relatório será feita uma apresentação da empresa de acolhimento e uma breve referência às matérias teóricas que foram objecto de aplicação. Do trabalho efectuado resultaram alguns procedimentos que serão apresentados como exemplo, uma vez que se pretende manter a confidencialidade de algumas informações. Sempre que possível, será apresentado trabalho desenvolvido resultante do estágio.

Na segunda parte deste relatório será abordado o tema dos Impostos Diferidos, através da NCRF 25. Importa salientar desde já que esta norma não apresenta diferenças significativas no reconhecimento do imposto sobre o rendimento, nomeadamente no reconhecimento de activos e passivos por impostos diferidos, o qual estava previsto na Directriz Contabilística n.º 28 - Impostos sobre o rendimento. Tendo em conta a filosofia actual e o maior afastamento entre as bases fiscais e as bases contabilísticas, antevê-se um crescimento potencial do impacto desta norma na preparação e elaboração das demonstrações financeiras.

---

<sup>1</sup> Em apêndice.



# Parte I - Relatório de Estágio

---



## 1. Caracterização da empresa

A Mater Contas, Lda., apresenta-se como sendo uma empresa de cariz familiar, tendo a sua sede na Lousã, matriculada na Conservatória do Registo Comercial da Lousã com o nº 504415735/NIPC. No entanto, foi em Coimbra que encontrou o local mais apropriado para desenvolver a sua actividade e estabelecer uma maior proximidade com os clientes. Foi constituída a 19 de Janeiro de 1999. No presente, conta com quatro técnicos de contas, que fazem parte do quadro da mesma.

A nível dos serviços prestados, destaca-se sobretudo nas áreas de contabilidade, fiscalidade, gestão de pessoal e apoio administrativo. A sua orientação focaliza-se no apoio a Pequenas e Médias Empresas, nos diferentes sectores de actividade económica.

A sua carteira de clientes é constituída por diversos ramos de actividade de pequena e média dimensão. Destacam-se os ramos da saúde, serralharia, restauração, transporte de mercadorias, construção civil e consultoria.

Os valores defendidos pela empresa resumem-se essencialmente à responsabilidade, equidade, inovação e aprendizagem permanente. Estes valores fazem da mesma, uma empresa de credibilidade assegurada e confiança por parte de colaboradores, clientes e fornecedores.

A Mater Contas tem como objectivo alcançar a satisfação dos clientes e a garantir o cumprimento dos objectivos propostos, actuando com ética empresarial e humana que lhe está subjacente.

A ligação agradável de proximidade e confiança que tem, não só com os colaboradores, mas também com os clientes e fornecedores, assim como a sua total disponibilidade, são garantia da qualidade e eficácia na prática do dia-a-dia e nos resultados alcançados.



## 2. Descrição das Actividades do Estágio

### 2.1. Integração

O primeiro contacto com o mundo do trabalho é um momento de inquietação, daí que, após as formalidades necessárias, iniciou-se, de facto, o estágio curricular. Este teve como primeiro objectivo a integração e acolhimento na empresa Mater Contas, Lda. Para o efeito foi feita uma breve apresentação à equipa com quem iríamos trabalhar, tendo conhecido simultaneamente as instalações da empresa.

Estabelecido um plano de estágio e definidos os objectivos pretendidos, passo a descrever as actividades que fizeram parte do estágio<sup>2</sup>.

### 2.2. Contabilização dos Documentos

Esta etapa é a base da contabilidade dos documentos que chegam até ao gabinete. As fases que o compõem são as que se passam a descrever:

#### 2.2.1. Separação/Recepção

Os clientes da Mater Contas, Lda. fazem chegar os documentos da sua empresa ao longo do exercício. Estes são entregues em mão ou por correio. Ao longo dos tempos, os clientes mais antigos foram adquirindo conhecimentos e conseqüentemente preparam a fase de ordenação dos documentos

#### 2.2.2. Ordenação e Classificação

Após a sua recepção, os documentos são organizados por diários, que por sua vez também têm uma organização própria, isto é, dentro de cada diário os documentos são ordenados por ordem cronológica decrescente (os mais antigos no fundo da pasta e os mais recentes no cima). Na fase seguinte classificam-se os documentos com base nas regras em vigor. Neste caso particular tive oportunidade de fazer a classificação dos documentos quer em POC, quer em SNC, uma vez que no início do estágio ainda se procedia à contabilização de documentos do ano anterior e como o SNC entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010 os

---

<sup>2</sup> Em apêndice.



documentos recebidos relativos ao ano de 2010 já foram classificados com base no novo SNC.

De seguida é apresentado o modelo de organização dos documentos por cinco grupos distintos.

O Diário de Caixa integra todas as facturas e despesas que são pagas, a dinheiro, no momento da compra. Neste grupo inclui-se, igualmente, toda a receita do mês (vendas e/ou prestações de serviços) que não seja feita a crédito.

A conta caixa inclui os meios de pagamento, tais como notas de banco e moedas metálicas de curso legal, cheques e vales postais, nacionais ou estrangeiros.

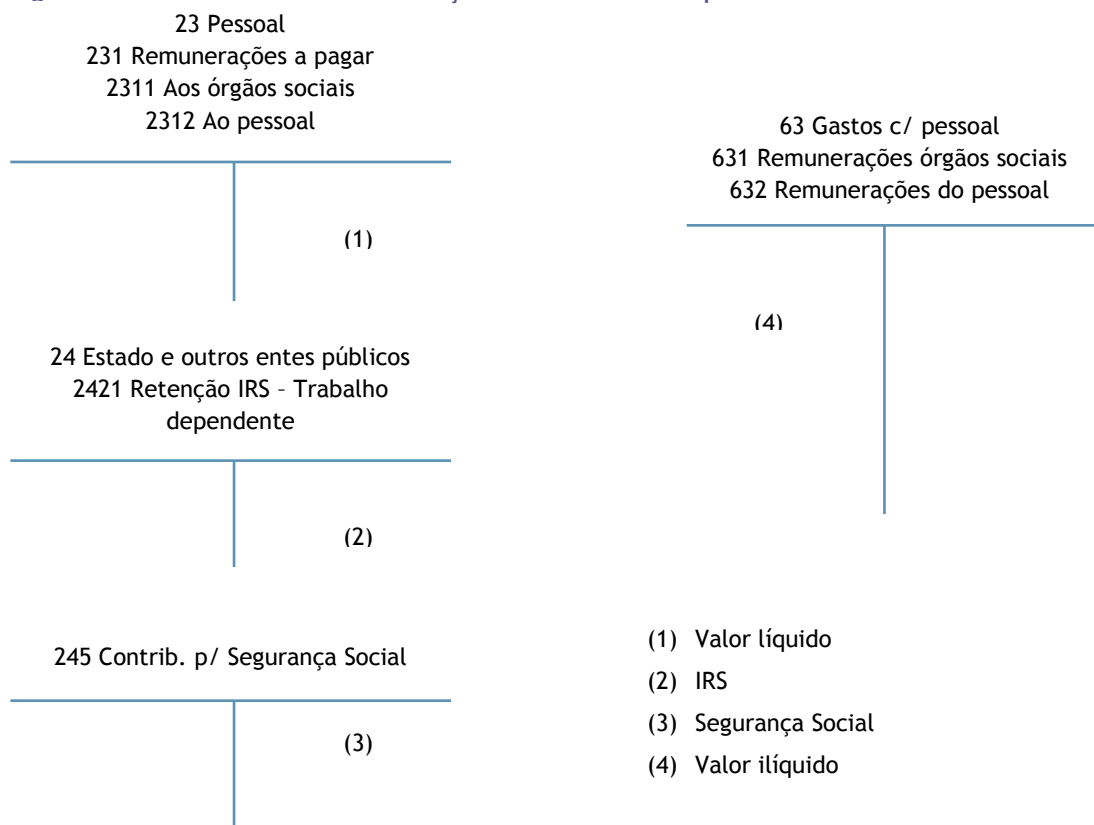
O Diário de Bancos é composto por todos os documentos pagos através de cheques.

No Diário de Fornecedores inserem-se as facturas pagas a prazo, inerentes à compra de bens ou serviços. Enquanto o Diário de Clientes contém as facturas resultantes das vendas e/ou prestações de serviços emitidas pela empresa.

Por último, temos o Diário de Operações Diversas que inclui todos os documentos que não se enquadram nos grupos referidos anteriormente. Pode-se salientar o processamento de salários como sendo usualmente o último documento mensal neste diário e como tal apresenta-se a sua classificação.

Numa primeira fase contabilizam-se as remunerações a pagar no mês a que respeitam:

**Figura 1- Processamento das remunerações dentro do mês a que se referem.**

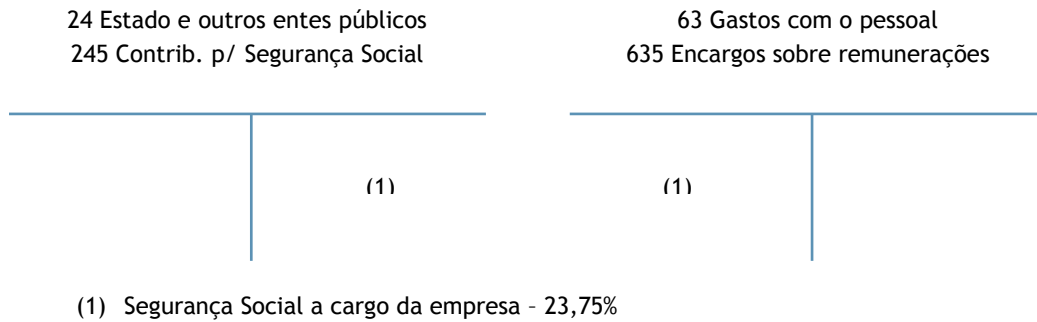


- (1) Valor líquido
- (2) IRS
- (3) Segurança Social
- (4) Valor ilíquido



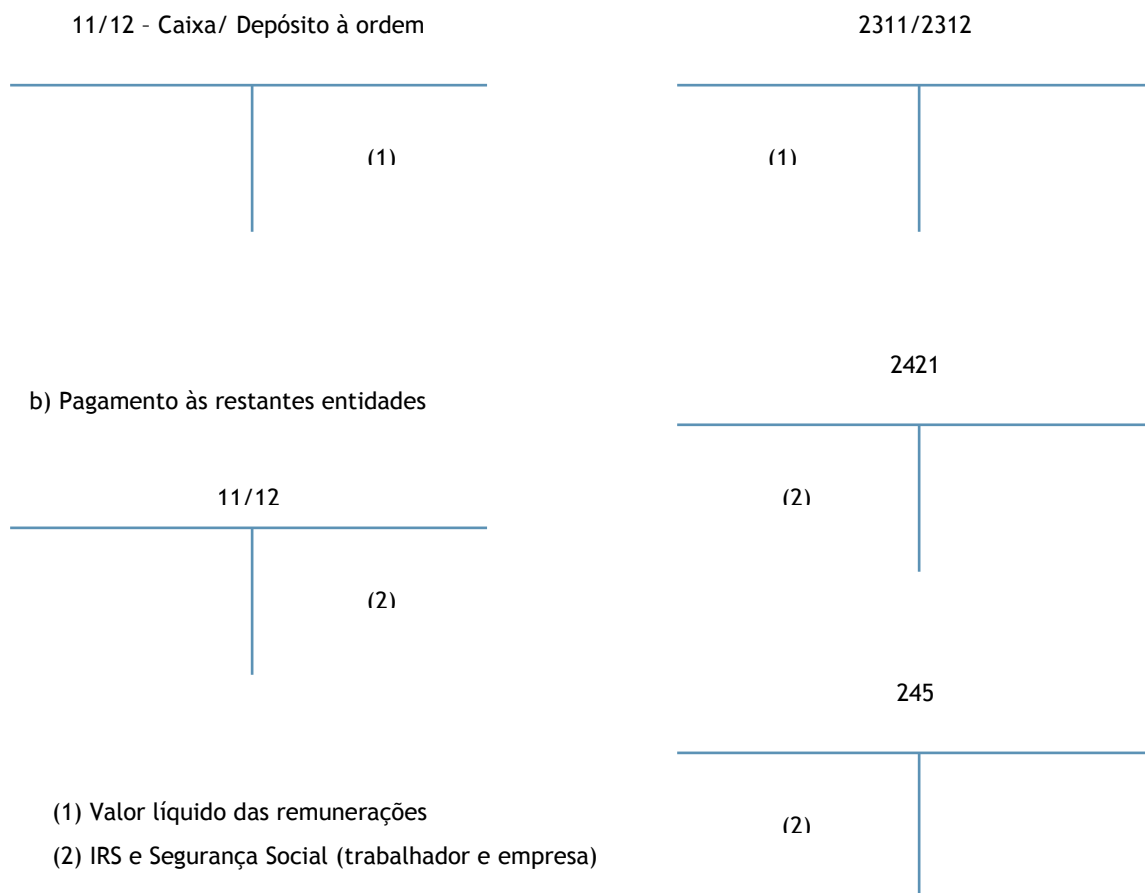
A segunda fase consiste no processamento dos encargos sobre as remunerações (parte patronal):

Figura 2 - Processamento dos encargos sobre as remunerações da entidade patronal.



E por fim, contabiliza-se o processamento do pagamento das remunerações líquidas ao pessoal, dos impostos e contribuições ao Estado e de quaisquer outras retenções efectuadas.

Figura 3 - Pagamento das remunerações e descontos





### 2.2.3. Lançamento no sistema informático

Após ordenação e classificação, os documentos são introduzidos no sistema informático respeitando as ordens cronológica e numérica.

As aplicações informáticas seleccionadas pela Mater Contas, Lda., para a gestão documental denominam-se por Olisoft (para entidades sujeitas a contabilidade organizada) e GRB (para entidades sem contabilidade organizada).

## 2.3. Práticas de Controlo Interno

O controlo interno compreende o plano da organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos activos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos. Isto, de modo a que, consequentemente, proporcionem uma razoável certeza de que as transacções são executadas de forma correcta, que são registadas de modo a permitirem a preparação das demonstrações financeiras em conformidade e que os registos contabilísticos são periodicamente comparados com a realidade, permitindo tomar acções apropriadas sempre que se encontrem quaisquer diferenças.

A análise dos saldos das contas deverá conduzir à possibilidade de se obter a composição dos mesmos, para o que se torna necessário fazer corresponder os movimentos a débito com os movimentos a crédito respectivos

Reconciliar uma conta é, pois, justificar a razão das diferenças existentes entre o saldo de uma conta apresentado por uma empresa numa determinada data e o saldo apresentado pelos registos contabilísticos da outra entidade.

### 2.3.1. Reconciliação Bancária

A reconciliação bancária é um comparativo entre os movimentos existentes na conta do banco na contabilidade da empresa e os existentes no extracto bancário. Este procedimento é efectuado fazendo a conferência de entradas e saídas no razão de contabilidade extraído do programa informático e tem por contrapartida valores do extracto bancário. Os valores que ficarem sem compensação, quer no banco quer na contabilidade, devem ser destacados e verificados, de modo a verificar qual o porquê da sua irregularidade. Posteriormente, as diferenças encontradas devem ser corrigidas.



No entanto, é natural que exista um atraso entre, por exemplo, a emissão de um cheque e a sua compensação pelo banco, portanto este atraso será reflectido na conciliação que temporariamente apresentará um saldo incorrecto.

### **2.3.2. Conciliação de saldos de clientes e fornecedores**

Deve solicitar-se em intervalos regulares extractos de conta aos clientes e fornecedores, para que na contabilidade se faça a constituição do respectivo saldo e posteriormente a confirmação dos saldos.

### **2.3.3. Conferência das folhas de caixa e respectivos saldos**

O fundo fixo de caixa é um sistema em que o montante em caixa é fixo e suficiente para as necessidades de caixa, o montante deve ser periodicamente actualizado. Este sistema facilita a gestão do caixa e evita a acumulação de valores elevados. Esta conferência consiste em refazer a soma dos valores apresentados e simultaneamente verificar a validade do documento que comprova a despesa.

### **2.3.4. Somas prévias**

A numeração sequencial de cada diário existente na empresa possibilita detectar incorrecções no tratamento dos documentos previamente arquivados e facilita a sua posterior consulta. Após esta numeração é feita uma soma, que consiste, num procedimento que se faz no fim de organizar o diário e antes de lançar no programa informático os documentos. Ou seja, faz-se numa fita a soma dos créditos dos documentos possibilitando depois a conferência dos valores inseridos em suporte informático.





## 2.4. Principais Obrigações Fiscais

A Contabilidade e a Fiscalidade são disciplinas interdependentes e, como tal, é necessário fazer referência às obrigações fiscais, quer contabilisticamente, quer fiscalmente.

Desta forma, passamos a uma breve análise dos impostos com os quais se teve maior contacto durante o estágio curricular.

### 2.4.1. Imposto sobre o Valor Acrescentado

O imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é descrito como sendo um imposto geral sobre o consumo, ou seja, incide sobre as transmissões de bens, prestação de serviços e as importações. É plurifásico, uma vez que é liquidado em todas as fases do circuito económico e é não cumulativo, dado que o seu pagamento é dividido pelos vários agentes económicos intervenientes no circuito económico.

Segundo Borges (2005:263) *“O IVA é um imposto geral sobre os produtos e serviços que asseguram uma igualdade de tributação ao nível do consumidor final entre os produtos criados no país e os importados, e isto independentemente da extensão dos circuitos de produção e de distribuição ou da natureza dos meios intervenientes”*.

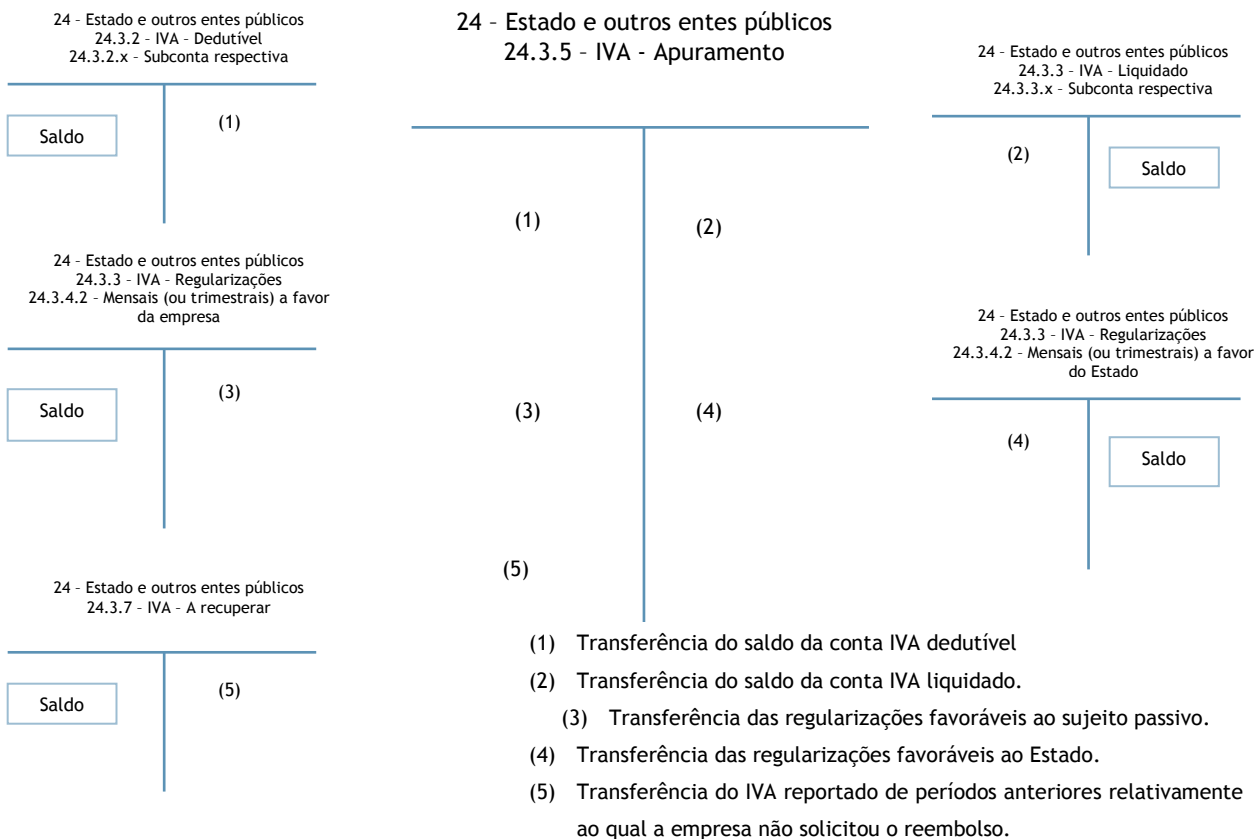
De acordo com o art. 1.º do CIVA, estão sujeitas ao IVA as transmissões de bens e prestações de serviços em território nacional, bem como as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas em território nacional, embora estas sejam reguladas pelo Regime do IVA das Transacções Intracomunitárias (RITI). As isenções destes impostos podem ser descritas nos artigos 9.º a 15.º do CIVA e nos artigos 14.º a 16.º do RITI.

As empresas devem transmitir à contabilidade todos os elementos necessários para o cálculo do IVA de forma a possibilitar o preenchimento da declaração periódica do imposto. Os programas informáticos já possibilitam a obtenção desse cálculo evitando assim esforços desnecessários.

O apuramento é feito no final do período do imposto (mensal ou trimestral), através da conta 2435 - Estado e outros entes públicos: IVA Apuramento, recolhendo a débito o imposto favorável à empresa e a crédito o imposto favorável ao Estado. Podemos verificar o seu apuramento através do esquema que se apresenta.



Figura 4 - Esquema de apuramento do IVA.



Após o apuramento do saldo da conta 2435-IVA Apuramento podemos verificar, se for credor, a existência de IVA a pagar devendo ser transferido para a conta 24.3.6 - IVA - a pagar; se for devedor deverá ser transferido para a conta 24.3.7 - IVA a recuperar.

A declaração deverá ser entregue via Internet e o caso exista IVA a pagar, pagamento do imposto deve cumprir os prazos legais estipulado no artigo 40º do CIVA.

## 2.4.2. Contribuições para a Segurança Social

Na sua relação com a Segurança Social, aquando da sua criação, as empresas são obrigadas à inscrição na Segurança Social e à inscrição dos trabalhadores que iniciem a actividade ao seu serviço, bem como quando os trabalhadores deixam de estar ao serviço deve dar conhecimento da cessação da actividade dos trabalhadores.

Assim sendo, as entidades empregadoras são responsáveis pelo pagamento das contribuições por si devidas à Segurança Social e pela entrega das quotizações devidas pelos



seus trabalhadores. Neste sentido, cabe ao empregador descontar, nas remunerações pagas aos trabalhadores, o valor das quotizações.

O período para a entrega mensal do valor das contribuições à Segurança Social decorre de 1 a 15 do mês seguinte àquele a que diz respeito.

A entidade empregadora deve calcular o montante das contribuições aplicando a taxa contributiva global às remunerações.

Assim, para a generalidade dos trabalhadores, as taxas são:

Entidade empregadora (contribuinte) - 23,75%

Trabalhador - 11%

Total - 34,75%

Aos membros dos órgãos sociais das pessoas colectivas, por exemplo sócios gerentes as taxas aplicadas são:

Entidade empregadora (contribuinte) - 21,25%

Trabalhador - 10%

Total - 31,25%

Os valores apurados para pagamento à Segurança Social podem ser efectuado nas instituições bancárias, nas tesourarias da Segurança Social ou por remessa pelo correio.

### 2.4.3. Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

Tal como definido no artigo 1.º do CIRS, existem seis categorias de rendimentos tributáveis em sede de IRS, a saber: rendimentos do trabalho dependente, rendimentos empresariais e profissionais, rendimentos de capitais, rendimentos prediais, incrementos patrimoniais e pensões.

Entende-se por trabalho dependente, todo o trabalho prestado por conta de outrem. As entidades empregadoras são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares. Também são obrigadas a solicitar ao trabalhador, no início do exercício de funções até ser efectuado o primeiro pagamento, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar. Este, por seu lado, deve prestar a informação bem como qualquer alteração fiscalmente relevante ocorrida posteriormente.

A forma de funcionamento do IRS obriga as empresas ao cumprimento de determinadas obrigações. Desta forma, o pagamento dos rendimentos é pagamento líquido do imposto.



A entrega dos montantes deduzidos deve ser feita nos prazos definidos, sendo que os rendimentos de trabalho (dependente ou independente) e os outros rendimentos (prediais e de capitais) devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que forem deduzidas.

#### **2.4.3.1. Modelo 10**

A Declaração Modelo 10 deve ser apresentada pelas entidades devedoras de rendimentos a titulares residentes no território português e entregue até ao final do mês de Fevereiro. Nesta declaração devem constar dados fidedignos, relativos ao ano anterior, uma vez que serão a principal fonte de valores a pré-preencher nas declarações do IRS. Segundo o art. 119.º do Código do IRS e 120.º do CIRC, as entidades devedoras de rendimentos do trabalho dependente e pensões sujeitas a imposto e as entidades devedoras de rendimentos empresariais e profissionais, de capitais, prediais e incrementos patrimoniais que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, estão obrigadas à entrega da declaração de rendimentos e retenções.

#### **2.4.4. Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas**

O IRC - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro e revogado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009), que é um imposto único sobre o rendimento global, mas de natureza real e proporcional, cujo aparecimento vem dar expressão à exigência da constituição da República Portuguesa (art. 103.º, n.ºs. 1 e 2) de o imposto sobre o rendimento pessoal dever ser único e progressivo e de as empresas deverem ser tributadas, fundamentalmente, na base do seu rendimento real.

Este imposto incide sobre os rendimentos obtidos no período de tributação pelos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º.

Nas tabelas seguintes apresenta-se a forma de cálculo deste imposto, partindo do Resultado Líquido do exercício apuramos o Lucro Tributável da seguinte forma:



Figura 5 - Apuramento do Lucro Tributável.

<b>Resultado Líquido do Exercício</b>
+ Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado (art. 21º)
- Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado (art. 24º)
+ Custos e perdas não aceites fiscalmente (art. 23º e seguintes)
- Proveitos e Ganhos não aceites fiscalmente (art. 20º e seguintes)
<b>= Lucro Tributável</b>

De acordo com o artigo 47º do CIRC, depois de apurado o Lucro Tributável podemos deduzir, caso existam, prejuízos fiscais de exercícios anteriores e podemos ainda deduzir benefícios fiscais que estejam de acordo com o art. 15º, n.º 1 b), e n.º 2, desta forma obtemos a matéria colectável.

É a partir da matéria colectável que é aplicada a taxa de imposto que nos permite obter a colecta. De seguida e segundo o CIRC podem-se fazer deduções à colecta (art. 83º a 87º, 96º a 98º) obtendo o IRC Liquidado. Resulta um IRC a pagar ou a recuperar.

Figura 6 - Apuramento do IRC Liquidado.

<b>Lucro tributável</b>
- Prejuízos fiscais
- Benefícios fiscais
<b>= Matéria Colectável</b>
x Taxa
<b>= Colecta</b>
- Deduções à Colecta
<b>= IRC Liquidado</b>

Ao IRC Liquidado subtraímos as retenções na fonte efectuadas a favor da empresa e os Pagamentos por Conta ou PEC, ou seja, os adiantamentos efectuados durante o exercício tem como objectivo fraccionar o pagamento do IRC no exercício em que é devido. Depois de apurado o IRC a pagar ou a recuperar a este valor tem que se acrescentar a Derrama e as tributações autónomas (art. 81º). A Derrama é um imposto local, autárquico, que pode ser lançado anualmente pelos municípios, até



ao limite máximo de, 1,5% do lucro tributável das empresas sujeito e não isento de IRC.

#### 2.4.4.1. Pagamento Especial por Conta

Os sujeitos passivos ficam sujeitos a um pagamento especial por conta (PEC), a efectuar durante o mês de Março ou em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita.

O PEC a entregar é baseado no volume de negócios do ano anterior e tem em conta os pagamentos por conta efectuados também durante esse ano.

O montante a entregar é igual a 1% do volume de negócios<sup>3</sup> relativo ao exercício anterior, com o limite mínimo de 1000€, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de 70.000€. Ou seja, se este for inferior a 1000€, teremos:

$$PEC_n = 1000€ - PPC_{n-1};$$

Se este for superior a 1000€, teremos:

$$PEC_n = [1\ 000€ + 20\% \times (1\% \text{ VN} - 1\ 000€)] - PPC_{n-1}$$

Só há lugar a pagamento especial por conta se o valor das operações acima for positivo.

#### 2.4.4.2. Pagamento por Conta

As empresas que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola e as não residentes com estabelecimento estável em Portugal, estão obrigadas ao pagamento do imposto, no entanto este pagamento é uma antecipação do IRC<sub>n</sub>. Os pagamentos por conta das empresas, cujo volume de negócios seja igual ou inferior a 498.797,90 euros correspondem a 70% do montante do IRC<sub>n-1</sub>. Já os pagamentos por conta dos contribuintes com um volume de negócios superior a 498.797,90 euros correspondem a 90%.

O pagamento é feito em Julho, Setembro e Dezembro. Existindo um «acerto de contas» em Maio do ano seguinte, com a entrega da declaração modelo 22.

Se estas entregas antecipadas foram superiores ao imposto apurado, haverá o reembolso ao contribuinte do excedente; caso o valor entregue antecipadamente tenha sido inferior, o contribuinte terá de pagar a diferença apurada.

---

<sup>3</sup> Vendas + Prestação de serviços



O Código do IRC prevê ainda que, depois de efectuado o primeiro pagamento por conta, se o contribuinte verificar que o montante já pago é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria colectável do exercício, pode suspender ou limitar os pagamentos por conta seguintes. É necessário algum cuidado neste cálculo já que, se esta suspensão ou limitação resultarem numa entrega de imposto inferior em 20 por cento da que teria de ser entregue, haverá lugar a coima e juros compensatórios.

#### 2.4.4.3. Modelo 22

O Modelo 22 é o momento essencial à prestação de contas ao fisco. De acordo com Lourenço (1999:405) *“o modelo 22 é composto por um determinado número de quadros que permitem uma leitura da actividade social da empresa. Fazem ainda parte integrante da declaração documentos e mapas que tem por objectivo complementar a informação contabilística e permitir o seu enquadramento adequada numa perspectiva fiscal”*. Assim, a sua preparação não é somente o preenchimento de mais um impresso. Deve ser preparada cuidadosamente, pois os lapsos e as omissões praticadas podem dar origem a um imposto desnecessariamente pago em excesso ou, pelo contrário, originar liquidações adicionais num futuro, sempre acrescidas dos correspondentes juros e penalidades. Deve ser apresentado pelas entidades residentes, quer exerçam ou não, a título principal, actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (sem prejuízo do disposto nos n.º 6 e 7 do artigo 117.º do CIRC), pelas entidades não residentes com estabelecimento estável em território português e pelas entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e neste obtenham rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, desde que, relativamente aos mesmos, não haja lugar a retenção na fonte a título definitivo.

As recentes alterações ao CIRC reformaram a data limite da entrega da declaração anual, agora, deve ser enviada por via electrónica, até ao último dia do mês de Maio independentemente deste ser dia útil ou não.

#### 2.4.5. Informação Empresarial Simplificada

Com a publicação do Decreto-Lei n.º8/2007 foi criada a Informação Empresarial Simplificada (IES).

A IES é uma nova forma de entrega electrónica e totalmente desmaterializada de prestação de contas pelas empresas ao Estado. Permite cumprir quatro obrigações de uma só vez. Assim, o registo da prestação de contas, em papel, nas conservatórias de registo comercial, a entrega anual de informação contabilística e fiscal à Administração Fiscal, a



entrega de informação estatística ao INE e a entrega estatística ao Banco de Portugal passam a ser cumpridas num único momento através da Internet.

A informação que tem que ser prestada passou a ser transmitida em formulários únicos e poderá ser entregue no sítio das Declarações Electrónicas.

A entrega da IES é obrigatória para todas as empresas e pode ser entregue até ao dia 15 do mês de Julho (Decreto-Lei n.º292/2009 de 13 de Outubro).

## 2.5. Encerramento de Contas

Após uma análise ao balancete analítico dá-se início aos procedimentos essenciais ao encerramento de contas.

O encerramento de contas tem como principal objectivo o apuramento do resultado líquido do exercício e, deste modo, possibilitar a elaboração do balanço e demonstração de resultados.

Os procedimentos contabilísticos e fiscais são os seguintes:

- Realização dos movimentos contabilísticos inerentes às amortizações e reintegrações do exercício;
- Cálculo da estimativa dos encargos com férias;
- Apuramento do Custo da Mercadoria Vendida e da Matéria Consumida;
- Apuramento do resultado antes do exercício, que consiste na transferência das contas de custos e de proveitos para a conta de resultados;
- Apuramento do lucro tributável e cálculo do imposto através do preenchimento da declaração de rendimentos Modelo 22;
- Cálculo referente ao imposto sobre o rendimento estimado;
- Preenchimento da declaração anual (IES).

No final deste ponto apresenta-se a título exemplificativo alguns dos procedimentos de encerramento de contas.

### 2.5.1. Movimentos contabilísticos de Apuramento de Resultados

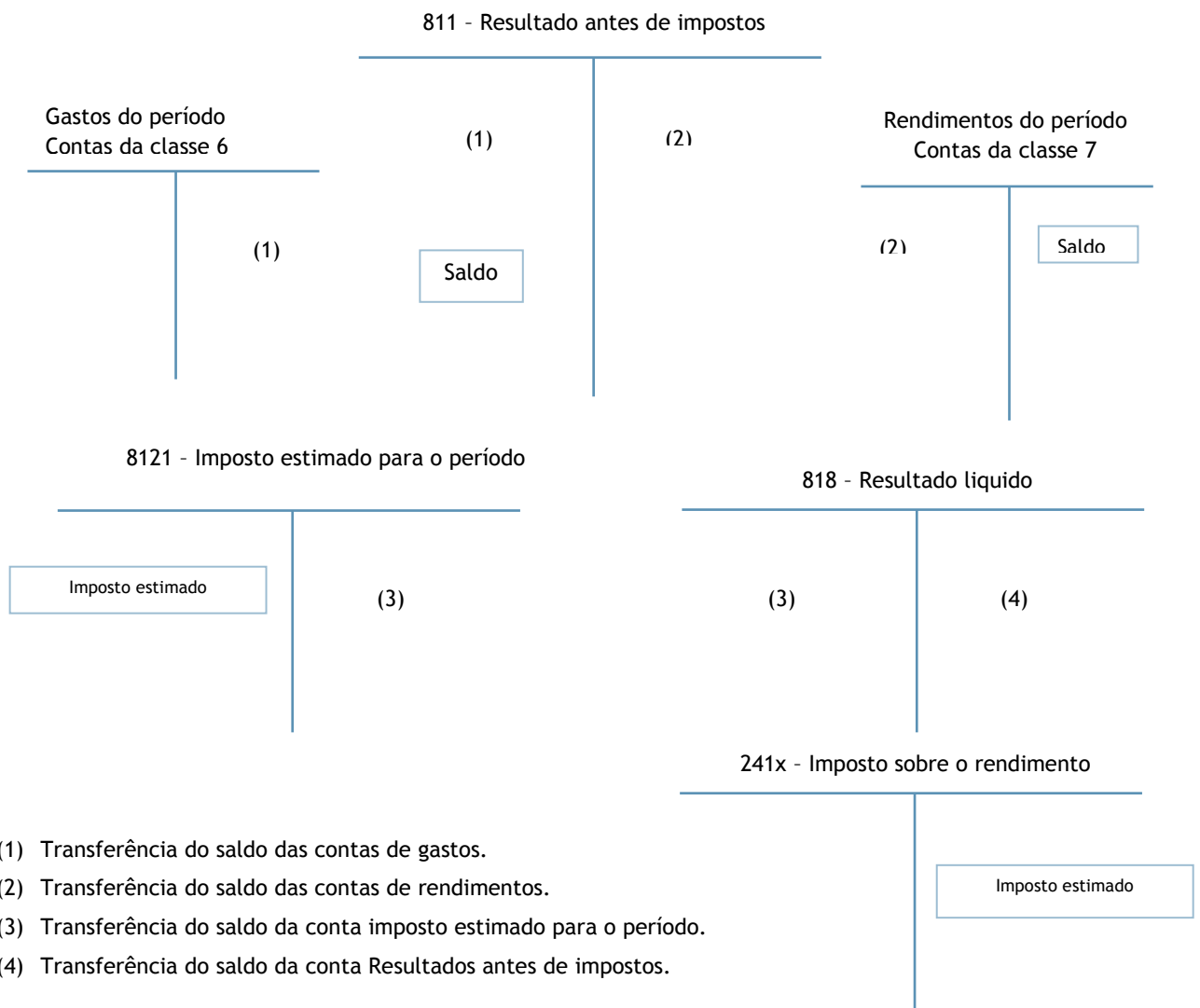
A classe 8 do SNC destina-se a apurar o resultado líquido do período. Com a entrada em vigor do SNC, esta classe ficou reduzida a apenas duas contas: a de Resultados Antes de Impostos e outra conta com o valor do imposto estimado para o período. A conta 811- Resultado Antes de Impostos, no final do período, agrupa os gastos e os rendimentos registados nas contas das classes 6 e 7 respectivamente, saldando-as. A conta 8121- Imposto





estimado para o período regista a quantia estimada de imposto a pagar, por contrapartida da conta 24 - Estado. A estimativa de imposto é apurada através do modelo 22. A fórmula neste apuramento é usada posteriormente no exemplo de encerramento de contas. A conta 818 - Resultado líquido regista o saldo das contas 811 e 812. O seu saldo reflecte o valor do Resultado líquido do período. No esquema seguinte podemos visualizar o apuramento do resultado líquido do exercício.

Figura 7 - Apuramento do Resultado Líquido do Exercício.



## 2.5.2. Elaboração das Demonstrações Financeiras

De acordo com a Estrutura Conceptual do SNC, “o *objectivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.*”



Um conjunto completo de DF inclui um Balanço, Demonstração dos Resultados, uma Demonstração das Alterações no Capital Próprio, uma Demonstração dos Fluxos de Caixa e um anexo em que se divulguem as bases de preparação e políticas contabilísticas adoptadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF.

No entanto, as entidades que não ultrapassem dois dos três limites: total do balanço de 500.000€; total de vendas líquidas e outros rendimentos de 1.000.000€; e número de trabalhadores empregados em média durante o exercício de 20, estão dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa. Além disso, estas podem ainda apresentar modelos reduzidos das restantes Demonstrações Financeiras. Quando os limites forem ultrapassados num determinado exercício a opção deixa de poder ser praticada a partir do segundo exercício seguinte, inclusive; o contrário também é válido.

Convém salientar que a dispensa e opção só são válidas para entidades cujas Demonstrações Financeiras não se encontrem sujeitas a certificação legal de contas.

### 2.5.3. Prestação de Contas

Após a realização de todas as tarefas relacionadas com encerramento de contas é preparado o *dossier fiscal*. Este dossier contém todos os elementos obrigatórios incluindo o relatório de gestão, elaborado pelo gestor da respectiva empresa.

Assim sendo, e nos termos do Código das Sociedades Comerciais, o Relatório de Gestão deve conter uma análise sobre a evolução da actividade da empresa, factos importantes ocorridos depois do encerramento do exercício, a evolução previsível da entidade, uma breve análise sobre a situação económico-financeira, dividas que possam existir relativamente à Administração Fiscal e à Segurança Social e a aplicação do resultado do exercício.

Os órgãos sociais devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos ao exercício.

Os documentos exigidos e que constituem a prestação de contas são, para além do relatório de gestão:

- Acta da aprovação das contas;
- Balanço;
- Demonstração de Resultados;



- Anexo ao Balanço e à Demonstração de Resultados
- Parecer do órgão de fiscalização (quando exista)
- Certificação legal das contas (quando exista)

### 2.5.3.1. Dossier Fiscal

O cumprimento da obrigação de preparar o Dossier Fiscal cabe aos Técnicos Oficiais de Contas e deve reunir os documentos que devam ser elaborados pela gerência ou administração da empresa para que este esteja sempre disponível e completo para qualquer consulta.

Esta obrigação tem a duração de dez anos, durante os quais, o dossier deve ser mantido em boa ordem pelos sujeitos abrangidos, ou seja, pelos sujeitos passivos de IRC e os sujeitos passivos de IRS que possuam contabilidade organizada.

A administração fiscal definiu na portaria 359/2000, de 20/6, os documentos que obrigatoriamente devem constar no dossier fiscal.

No quadro seguinte resume-se a documentação que deve ser reunida, e posteriormente, disponibilizada a outros utilizadores da informação que desta forma permanece completa sobre um determinado exercício e que poderá ser consultada sempre que se mostre necessário.

Figura 8 - Documentação que deve constar no dossier fiscal.

Dossier Fiscal	IRC	IRS
Acta da reunião ou assembleia de aprovação de contas	X	
Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados	X	X
Balancetes analíticos antes e após o apuramento dos resultados da seguradora ou banco doméstico, das sucursais e consolidado	Instituições financeiras e seguradoras	
Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados do exercício	X	X
Contratos ou outros documentos que definam as condições estabelecidas para os pagamentos efectuados a não residentes	X	X
Documentos comprovativos das retenções efectuadas ao sujeito passivo (nº 3 do art. 114º do CIRS)	X	X
Inventário e títulos de participações financeiras	Instituições financeiras e seguradoras	
Documentos comprovativos dos créditos incobráveis	X	X



Listagem dos donativos atribuídos nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais	X	X
Mapa de modelo oficial das mais-valias e das menos-valias fiscais	X	X
Mapa de modelo oficial relativo aos contratos de locação financeira	X	X
Mapa de modelo oficial das reintegrações e amortizações contabilizadas	X	X
Mapa de modelo oficial dos movimentos das provisões	X	X
Mapa de provisões, partes 1, 2 e 3 (anexo à instrução n.º 91/96, BNPP, n.º 1, de 17 de Junho de 1996)	Instituições financeiras e seguradoras	
Relatório e contas anuais de gerência e parecer do conselho fiscal ou do conselho geral e documento de certificação legal de contas, quando legalmente exigidos	X	
Dossier de preços de transferência interna		
Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	X	
Mapa demonstrativo da aplicação do artigo 19.º do CIRC (obras de carácter plurianual)	X	X
Mapa dos ajustamentos de consolidação	X	
Nota explicativa com definição do critério de imputação de custos comuns à sucursal financeira exterior	Instituições financeiras e seguradoras	
Outros documentos mencionados nos Códigos ou em legislação complementar cuja entrega esta prevista conjuntamente com a declaração de rendimentos.	X	X

Cumprida a obrigatoriedade, fica a sugestão de incluir também neste dossier a declaração modelo 22, a declaração anual - IES, a declaração modelo 10, as declarações do IVA de cada período, as declarações de retenção na fonte que a empresa entregou ao longo do ano, notificações de dívidas ou infracções fiscais, mapas auxiliares e cópia de declarações de alterações entregues durante o exercício.

#### 2.5.4. Exemplo: Encerramento de contas

No término do estágio foi-nos dada a oportunidade de executar os procedimentos inerentes ao encerramento de contas. Uma vez que o exercício que os procedimentos de encerramento dizem respeito ao ano 2009 apresenta-se em POC e paralelamente em SNC. Passamos a exemplificar os movimentos executados.



### *Análise do Balancete*

Esta análise pretende apurar a veracidade dos saldos apresentados pelos fornecedores, clientes e depósitos bancários. No entanto, também se faz um estudo dos acréscimos e deferimentos, custos ou proveitos a crescer ou a diferir. Simultaneamente deve fazer-se estimativas para custos relativos a electricidade, água, comunicações, entre outras, que no início, são recebidas apenas as facturas em Janeiro, mas os custos referentes ao mês de Dezembro, permitindo assim cumprir o princípio da especialização dos exercícios. De seguida, calculam-se as amortizações e respectivos ajustamentos.

### *Realização dos movimentos contabilísticos inerentes às amortizações e depreciações de acordo com o SNC:*

Estes movimentos foram executados tendo como base a tabela que apresenta as taxas e os códigos dos bens do imobilizado. Sendo o suporte informático um facilitador do trabalho, uma vez que permite que não existam erros de cálculo nas amortizações e reintegrações. Decorrente deste trabalho e caso tenha ocorrido venda de imobilizado durante o ano faz-se o mapa de mais-valias, também através do suporte informático.

Os movimentos são os seguintes:

Figura 9 - Verbete de contabilidade para contabilizar as depreciações do exercício.

Verbetes de contabilidade		N.º Doc.	120xx	
		Data	30/12/09	
Conta POC	Conta SNC	Descrição	Débito	Crédito
66	64	Depreciação/Amortizações do exercício	5600,00	
48	428/438/448	Depreciação/Amortizações do exercício		5600,00

O objectivo da amortização baseia-se em imputar o custo total do imobilizado ao longo da sua vida útil e não apenas no ano em que o bem foi adquirido, desde que aceite fiscalmente, ou seja, repartir em partes iguais, ou não (dependendo do método de amortização), o valor de aquisição do bem por um determinado período de tempo (vida útil do bem).



O processo de amortização e depreciação de bens do imobilizado (activos tangíveis e intangíveis) consiste, na prática, em depreciar anualmente e fiscalmente o valor de determinado bem. Abrangendo todos os bens ainda no activo e não totalmente reintegrados, normalmente estão sujeitos a deperecimento e sofrem perdas de valor com carácter repetitivo. Aquando do seu cálculo, foi consultado o Decreto Regulamentar 2/90 que nos permite obter os mínimos e os máximos das taxas de amortização e os valores da amortização que não são aceites fiscalmente. Desde 1 de Janeiro de 2010 que este Decreto Regulamentar 2/90 foi revogado pelo Decreto Regulamentar 25/2009, que doravante será utilizado com o mesmo objectivo.

### *Cálculo da estimativa dos encargos com férias:*

No que se refere aos encargos com férias e de acordo com a legislação laboral, o direito a férias e subsídio de férias adquire-se com a celebração do contrato de trabalho e vence-se a 1 de Janeiro de cada ano civil. Logo estes gastos deverão ser estimados e contabilizados no período a que respeitam, ainda que apenas se tornem exigíveis no exercício seguinte.

Verificado o salário base de cada trabalhador e dos órgãos sociais é feito o verbete de contabilidade que se apresenta para posterior contabilização através do sistema informático:

Figura 10 - Verbetes de contabilidade com estimativa dos encargos com férias.

Verbetes de contabilidade			N.º doc.	120xx
			Data	30/12/2009
Conta POC	Conta SNC	Descrição	Débito	Crédito
64101	63101	Férias dos órgãos sociais	5000,00 <sup>4</sup>	
64103	63103	Subsídio de férias dos órgãos sociais	5000,00	
64511	63511	Encargos TSU órgãos sociais	2125,00 <sup>5</sup>	
64201	63201	Férias do pessoal	2050,00 <sup>6</sup>	
64203	63203	Subsídio de férias do pessoal	2050,00	
64512	63512	Encargo TSU pessoal	973,75 <sup>7</sup>	
2732	2722	Remunerações a liquidar		17198,75

<sup>4</sup> Vencimento base dos órgãos sociais.

<sup>5</sup> O encargo sobre as remunerações dos órgãos sociais é calculado da seguinte forma:  $(5000,00 + 5000,00) \times 21,25\% = 2125,00$ .

<sup>6</sup> Vencimento base do pessoal.

<sup>7</sup>  $4100,00 \times 23,75\% = 973,75$ .



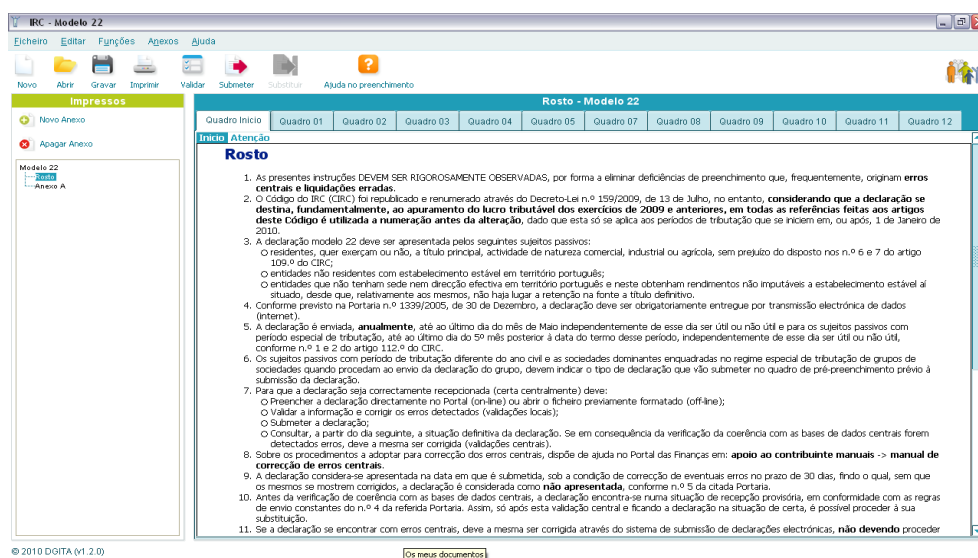
### Apuramento do resultado antes do imposto:

Consiste na transferência das contas de custos e de proveitos para a conta de resultados. Este procedimento é feito automaticamente pelo sistema, no entanto, foram apresentados no desenvolvimento deste relatório os movimentos inerentes ao apuramento.

### Apuramento do lucro tributável e cálculo do imposto através do preenchimento da declaração de rendimentos:

O lucro tributável é definido pelas Normas Internacionais de Contabilidade como o lucro de um determinado período, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Fiscal, sobre o qual são pagos os impostos sobre o rendimento. Este apuramento é feito com recurso ao Modelo 22 via Internet.

Figura 11- Aplicação informática: Modelo 22.



### Modelo 22 - Quadro 7:

Os campos que apresentam valores foram preenchidos após a análise do balancete da empresa em questão e pretendem agravar a matéria colectável<sup>8</sup>. Ou seja, passar do resultado contabilístico para o resultado fiscal. Estes agravamentos correspondem, por exemplo, à tributação autónoma e às mais e menos valias. Em resumo, para apurar o lucro

<sup>8</sup> Em anexo apresenta-se o preenchimento do Modelo 22 de uma empresa com a qual tive contacto no decorrer do estágio. Por motivos de confidencialidade são mantidos campos em branco.



tributável ou prejuízo soma-se ao resultado contabilístico os custos não aceites fiscalmente e deduzem-se aqueles que são aceites e que não foram considerados pela contabilidade.

#### Mapa de mais-valias e menos-valias fiscais - Modelo 31 - IRC

Para preenchimento do mapa foi consultada a Portaria n.º 772/2009 de 21/07 - Série I, n.º 139 que actualiza os coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano 2009.

A fórmula de cálculo utilizada com base nos artigos 42º e 43ª do CIRC é a seguinte:  
 Mais/Menos-valia Fiscal = Valor Realização - (Valor de Aquisição - Reintegrações Fiscais) x Coeficiente de Correção Monetária. <sup>9</sup>

#### Tributação autónoma

Para obter o valor da tributação autónoma foi utilizado o seguinte mapa de uso interno:

1 - Despesas de Representação	(A)	1797,85 €
<hr/>		
2 - Despesas com viaturas ligeiras de passageiros		
2.1. - Combustível		883,49€
2.2. - Seguro		2254,48€
2.3. - Conservação e Reparação		0,00€
2.4. - Portagens		1128,20€
2.6. - Amortização		7481,97€
2.7. - Juros		54,12€
Sub-Total	(B)	11872,06€
<hr/>		
3 - Ajudas de Custo + Km n/ fact. clientes	(C)	0,00€
4 - Despesas Confidenciais ou não doc.	(D)	10,00€
<hr/>		
Total (A+B+C)	(E)	13669,91
<hr/>		
Tributação Autónoma = ((E) x 5%)+((D)x10%)		1371,99
<hr/>		

<sup>9</sup> Em anexo: mapa de apuramento do PEC utilizado na Mater Contas, Lda.





Os valores para o cálculo da tributação autónoma são retirados dos saldos das contas do balancete de contabilidade. Cada item do mapa faz referência a determinada conta. Esse saldo é verificado e considerado para o apuramento da tributação. No entanto, há que ter em atenção ao Decreto-Lei nº 198/2001, que no seu artigo 81º estabelece as taxas de tributação autónoma a aplicar. O montante apurado deve ser preenchido no campo 365 do Q10 do Modelo 22.

### *Cálculo referente ao imposto sobre o rendimento estimado:*

Através da declaração anteriormente preenchida apuramos o imposto estimado através da soma algébrica dos campos 347, 364 e 365 do modelo. Posteriormente, corrigimos o valor do RLE inicial, ou seja, se o imposto estimado > 0 subtrai-se no campo do RLE (201), e de modo a compensar acresce no quadro 7 no campo 211. Deste modo, conclui-se o preenchimento do Modelo 22.

Seguidamente é feito o lançamento informático do imposto estimado:

Figura 12 - Verbete de contabilidade com Imposto estimado.

Verbetes de contabilidade			N.º Doc.	13001
			Data	31/12/2009
Conta POC	Conta SNC	Descrição	Débito	Crédito
861	8121	Imposto estimado	1808,20	
2413	2413	Imposto estimado		1808,20

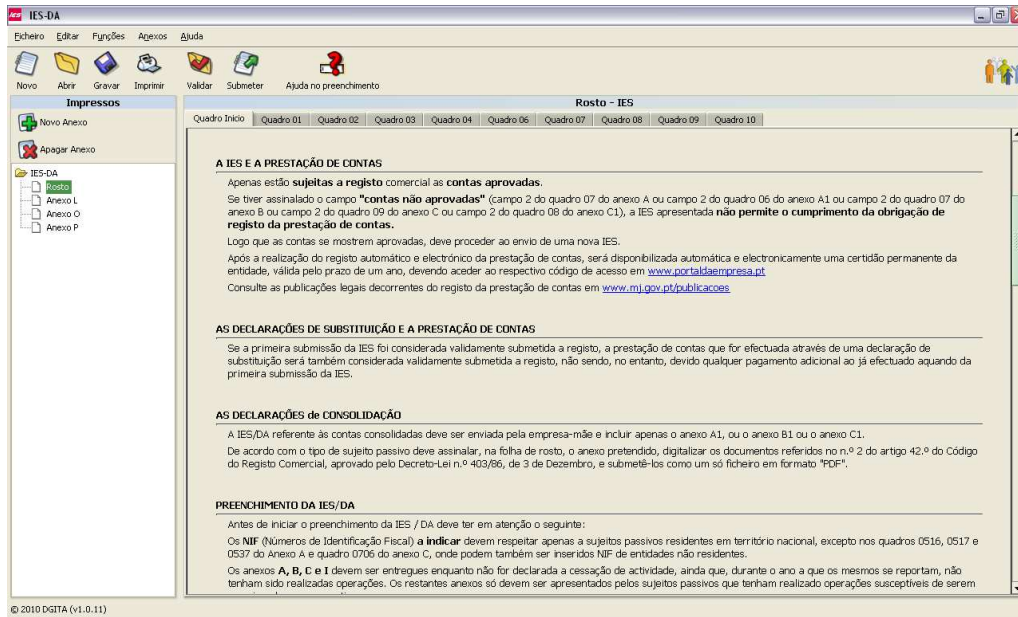
### *Preenchimento da declaração anual (IES).*

Este preenchimento é feito em suporte informático. O programa de contabilidade permite transferir para a aplicação da IES. Este processo está dependente da confirmação manual dos resultados de forma a evitar os erros na sua transferência. Não será apresentado nenhum exemplo, uma vez que é extenso e a sua apresentação não é indispensável para a sua compreensão.

Na figura seguinte é apresentada a aplicação utilizada para preenchimento da IES.



Figura 13 - Aplicação informática: IES.





## Parte II - Impostos Diferidos

---



# 1. Evolução dos Sistemas de Normalização Contabilística

## 1.1. A Contabilidade

A contabilidade não deve ser vista como um mero sistema de escrituração, deve sim ser entendida como um sistema de produção e divulgação de informações úteis para a tomada de decisão.

De acordo com Borges (2005:108) a contabilidade é vista como *“um processo de recolha, análise, registo e interpretação de tudo o que afecta a riqueza das unidades económicas é, sem dúvida, um dos mais poderosos - senão mesmo o maior - suportes de informação para a gestão”*.

## 1.2. O Sistema de Normalização Contabilística

O novo “Sistema de Normalização Contabilística” tem como base o Projecto da CNC, aprovado em Julho de 2007 e tem como objectivo a substituição do POC e demais legislação complementar<sup>10</sup> tendo entrado em vigor a 1 de Janeiro de 2010<sup>11</sup>.

O novo modelo de normalização contabilística sucede ao POC dado que este não era de aplicação geral, ou seja, não era aplicável a entidades que fossem obrigadas a aplicar ou que optassem pela aplicação das IAS/IFRS, de acordo com o Regulamento 1606/2002. Este modelo assenta mais em princípios do que em regras, estando em sintonia com as normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS), emitidas pelo IASB e adoptadas na UE.

Hoje, com o SNC, é imprescindível o relato financeiro que aproxima Portugal às orientações europeias, aproximando também ao modelo IASB, adoptado na UE, possibilitando um acompanhamento da dinâmica contabilística da União Europeia e um pouco por todo o mundo.

O Sistema de Normalização Contabilística, ao substituir o POC e a Legislação Complementar (DC's, Interpretações Técnicas, entre outros), é um modelo que apresenta dois níveis de normalização. Num primeiro nível serve entidades com maiores exigências de relato a nível nacional, europeu, internacional e empresas com valores mobiliários admitidos à cotação em qualquer Estado Membro da UE. Num segundo nível é para as entidades (de

<sup>10</sup> Durante a vigência do POC/89, foram publicadas 29 Directrizes Contabilísticas e 5 Interpretações Técnicas que foram revogadas após a publicação dos diplomas que definem o novo SNC.

<sup>11</sup> Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho



cariz nacional) que não tenham de aplicar o primeiro nível e para entidades com menos exigências de relato financeiro.

No entanto, o SNC é de aplicação obrigatória para as seguintes entidades:

- Sociedades nacionais e estrangeiras abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais;
- Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial;
- Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- Empresas públicas;
- Cooperativas; e,
- Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

Os objectivos do SNC passam sobretudo pelo suprimento das limitações do POC face a maiores exigências de reporte de informação financeira e pela necessidade de uma estrutura conceptual, que defina critérios fundamentais de regulação contabilística.

O SNC, à primeira vista, pode parecer mais ambíguo do que o POC. Por um lado, pelas questões como a valorização dos activos pelo “justo valor” vão dar lugar a exercícios de interpretação, exigindo um maior grau de conhecimento da actividade das empresas, por outro lado é mais exigente em termos de reporte financeiro esperando-se mais detalhe na prestação da informação.

Sempre que o SNC não responda a aspectos particulares de transacções ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro deve recorrer-se numa primeira abordagem às Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas na UE, e caso se mostre insuficiente, às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.

O Sistema de Normalização Contabilística irá promover níveis crescentes de transparência e comparabilidade, que são condições necessárias à criação de um mercado de capitais integrado, que funcione de modo eficaz, harmonioso e eficiente.



## 2 - Enquadramento

Os impostos diferidos existem porque as DF's são preparadas e elaboradas com base nas normas contabilísticas, a partir das quais é apurado o lucro contabilístico. Por sua vez, o lucro tributável (no qual, os impostos sobre os lucros são pagos), é determinado de acordo com as regras, estabelecidas pelas autoridades fiscais, mutáveis em função da política orçamental.

Não sendo o lucro contabilístico igual ao lucro tributável, o valor do imposto determinado é diferente. O imposto estimado é aquele que se considera no exercício, mas na realidade o imposto é diferente, logo deverá ser diferido.

Segundo Lourenço (1999:399) *“a contabilização dos impostos diferidos não tem tradição entre nós onde o tema tem sido ignorado, situação que não é decerto alheio o facto da estrutura empresarial das empresas portuguesas ser constituída sobretudo por pequenas e médias empresas, com a quase total ausência de uma lógica de grupo e a fraca internacionalização da economia portuguesa”*.

Uma das questões que o presente trabalho visa encontrar resposta é, precisamente, saber qual o valor a incluir na contabilidade, o valor do imposto a pagar ou o valor do imposto que diz respeito ao período.

## 3- Relação entre a contabilidade e a fiscalidade

Os impostos diferidos partem da relação entre a contabilidade e a fiscalidade porque nem sempre existe coincidência entre os objectivos e os instrumentos nas suas disciplinas.

Por um lado, a contabilidade tem como objectivo elaborar e apresentar DF's que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira<sup>12</sup>, as alterações desta<sup>13</sup> e o desempenho<sup>14</sup>. Por outro lado, a fiscalidade, tem como objectivo a cobrança de receitas e uma política tributária e económica.

“As relações entre a Contabilidade e a Fiscalidade devem ser desenvolvidas na procura de um caminho comum com respeito da identidade própria de cada uma. As divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade devem ser encaradas como um corolário da sua identidade própria, devendo registar-se extra contabilisticamente no designado

---

<sup>12</sup>Balanço

<sup>13</sup>Demonstração Fluxos de Caixa

<sup>14</sup>Demonstração de Resultados



Quadro 07 do Anexo A da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC (DR22).” Guimarães (2007:381)

### 3.1 - Normas aplicáveis

Com a entrada em vigor do SNC, que tem subjacente o referencial contabilístico previsto nas normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE, a norma “NCRF 25”, que é em tudo semelhante à IAS 12, que por sua vez serviu de base à elaboração da DC 28, era a norma que se aplicava quando se tratava de impostos sobre o rendimento e subsequentemente impostos diferidos. Agora é a NCRF 25 que se aplica no tratamento de impostos.

O SNC prevê, como opção, que as Pequenas Entidades possam aplicar apenas o normativo do Capítulo 16 “Impostos sobre o rendimento” da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE).

É a partir da Norma Contabilística de Relato Financeiro 25 que desenvolveremos o estudo sobre os passivos e activos por impostos diferidos.

### 3.2 - Diferenças entre o lucro contabilístico e o lucro tributável

Em qualquer sistema tributário poderá haver diferenças entre o resultado apurado pela contabilidade e aquele a ter em conta como base tributável dos impostos. A autonomia entre a fiscalidade e a contabilidade difere de país para país, dependendo do contexto económico e das normas fiscais adoptadas pela Administração Fiscal.

*“A contabilização dos impostos sobre os lucros, embora aparentemente fácil, reveste-se de alguma complexidade, face à diferença geralmente existente entre o resultado contabilístico e o resultado fiscal”, de acordo com Costa, et al (1999:1035)*

No caso de Portugal, quando chegamos ao final de um exercício económico procede-se ao apuramento do resultado contabilístico, seguido da entrega da declaração de rendimentos, Modelo 22. Neste preenchimento são feitos os ajustamentos de forma a encontrar o resultado fiscal a partir do resultado contabilístico somando e subtraindo as correcções para efeitos fiscais. É com base neste resultado que se procede à tributação dos rendimentos à taxa em vigor, que actualmente é de 25%.



Como nem sempre os valores contabilísticos dos activos/passivos que são tomados em consideração para efeitos de tributação temos que ter em conta o que é a base fiscal de um activo e de um passivo.

Segundo a NCRF 25, nos parágrafos 7 e 8, *“a base fiscal de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma entidade quando ela recupere a quantia escriturada do activo”*. Por sua vez, *“a base fiscal de um passivo é a sua quantia escriturada, menos qualquer quantia que será dedutível para finalidades fiscais com respeito a esse passivo em períodos futuros”*.

### 3.3. Diferenças permanentes

As diferenças permanentes traduzem-se na existência de divergências entre os resultados contabilísticos e fiscais e que não são passíveis de serem compensadas em períodos fiscais distintos. É o caso dos custos, proveitos e outras variações patrimoniais que foram considerados nas DF's e não aceites pela Administração Fiscal (AF), por exemplo, multas e juros compensatórios, despesas confidenciais, determinados seguros, mais e menos valias contabilísticas, entre outras. Ou os que foram aceites pela Administração Fiscal e não reveladas nas DF's, por exemplo, donativos considerados como custos por mais de 100%, lucros obtidos de participadas detidas acima de 25%, benefícios fiscais, mais e menos valias fiscais, entre outras.

Portanto, podemos concluir que as diferenças permanentes são as que ocorrem num exercício, que o afectam e que no futuro não voltam a afectar o resultado tributável de mais nenhum exercício. São diferenças com carácter definitivo, isto é, não são reversíveis ao longo do tempo.

### 3.4. Diferenças temporárias

A diferença temporária resulta de haver quantias que são consideradas no resultado contabilístico e na matéria colectável em períodos diferentes, por exemplo, provisões para certos eventos não aceites pela AF mas cujo evento se concretize em anos posteriores, sendo aceite fiscalmente.





Contrariamente às diferenças permanentes, as diferenças temporárias são reversíveis, isto é, tendo afectado o resultado contabilístico podem afectar em exercícios seguintes o resultado fiscal ou uma vez que afectaram o resultado fiscal podem vir a afectar o resultado contabilístico.

As diferenças temporárias podem ser de dois tipos: as diferenças temporárias tributáveis e as diferenças temporárias dedutíveis.

#### **3.4.1. Diferenças temporárias tributáveis**

Estas são diferenças que resultam de quantias tributáveis, ou seja, são aquelas que irão dar origem ao imposto a pagar no futuro devido a situações ocorridas no presente. Desta forma estas diferenças dão origem à contabilização de um passivo por imposto diferido que influenciará negativamente o Resultado Líquido a apresentar.

#### **3.4.2. Diferenças tributáveis dedutíveis**

As diferenças temporárias dedutíveis são aquelas que originaram um imposto a pagar no período presente, mas que serão fiscalmente dedutíveis em períodos futuros. Estas diferenças resultam na contabilização de um activo por imposto diferido que irá influenciar positivamente o Resultado Líquido. Esta constituição de activos só deverá ser efectuada quando existirem expectativas fundamentadas de que no futuro sejam gerados lucros aos quais se possam deduzir os activos constituídos. Exemplo destas diferenças são os prejuízos fiscais que podem vir a ser deduzidos no lucro tributável dos exercícios seguintes.

## **4 - Métodos de Contabilização**

Os métodos de contabilização dos impostos sobre lucros normalmente sugeridos pela normalização contabilística e pela literatura especializada são o Método do Imposto a Pagar e o Método da Contabilização dos Efeitos Fiscais. De seguida passamos a explicar em que consiste cada um e quando são utilizados.



#### 4.1. Método do Imposto a Pagar

Este método de contabilização consiste em aplicar a taxa de imposto à base fiscal obtida através do quadro 7 da declaração anual de rendimentos, incluindo derrama e tributação autónoma, e deduzindo as deduções à colecta. Podemos verificar através do Modelo 22 que a maioria das empresas não apresenta Impostos Diferidos, com excepção da dedução de prejuízos fiscais, uma vez que no próprio modelo os campos referentes a imposto diferido são em menor numero que os relativos a diferenças permanentes.

Resumindo, é com base na matéria colectável que se estimará a quantia do respectivo imposto que posteriormente se registará a crédito na conta 241 imposto sobre o rendimento por débito da conta de resultados.

A tabela seguinte é um mero exemplo do cálculo do imposto.

Figura 14 - Exemplo do cálculo do imposto pelo método do Imposto a Pagar.

	Ano 0	Ano 1
1. Resultado antes de Impostos	-100.000	300.000
2. Dedução de prejuízos fiscais	0	100.000
3. Resultado fiscal (1-2)	-100.000	200.000
4. Taxa de Imposto	25%	25%
5. Imposto corrente (3x4)	0	50.000
6. Resultado Líquido (1-5)	-100.000	250.000

No exemplo acima, como podemos constatar, o Resultado líquido é negativo, nesse ano, Ano 0, o Estado não cobra imposto porque no ano seguinte pode fazer-se o reporte de prejuízos e conseqüentemente não se aplica o imposto desse valor negativo.

Em suma, no método do imposto a pagar, o imposto é contabilizado na conta de resultados como se tratasse duma distribuição de resultado ao Estado. Quanto aos efeitos das diferenças temporárias não tem tratamento contabilístico digráfico, sendo por vezes divulgadas em Anexo. Neste método não são seguidos os seguintes princípios: acréscimo, correlação entre custos e proveitos e não se reflectem os impostos que podem vir a ser pagos no futuro como consequência de resultados actuais ou o valor pago em excesso e que poderá vir a ser recuperado em exercícios futuros.

#### 4.2. Método da Contabilização dos Efeitos Tributários

O método da contabilização dos efeitos tributários tem em consideração os efeitos motivados pelas divergências entre normas contabilísticas e fiscais, e conseqüentemente,



entre a valorimetria contabilística e fiscal aplicada a cativos e passivos. Neste método reconhece-se o montante do imposto a pagar e o efeito fiscal das diferenças temporárias que tenham origem ou que revertam no exercício, seguindo os critérios que resultam da adopção dos princípios contabilísticos.

Figura 15 - Exemplo do cálculo do imposto pelo método da Contabilização dos efeitos Tributários.

	Ano 0	Ano 1
1. Resultado Contabilístico	-100.000	300.000
2. Dedução de prejuízos fiscais	0	100.000
3. Resultado fiscal (1-2)	-100.000	200.000
4. Taxa de Imposto	25%	25%
5. Imposto do período (1x4)	-25.000	75.000
6. Imposto corrente (3x4)	0	50.000
7. Imposto diferido (5-6)	-25.000	25.000
8. Resultado líquido (1-5)	-75.000	225.000

Neste exemplo conclui-se que no Ano 0 houve um ganho de imposto.

#### 4.2.1. Método da dívida

Os efeitos tributários das diferenças temporárias são calculados quer como activos quer como passivos por impostos diferidos, ou seja, representam o pagamento adiantado ou valor a pagar de impostos futuros, sendo que na óptica deste método assumem a natureza de dívidas a receber ou a pagar no futuro.

Como já vimos anteriormente, um activo por impostos diferidos representa quantias a recuperar de imposto sobre o lucro de períodos futuros, derivados de transacções ou factos presentes, e poderá resultar de diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais reportáveis não utilizados e de créditos fiscais reportáveis não utilizados. Um passivo por impostos diferidos representa uma maior quantia de impostos a pagar no futuro, derivados de transacções ou factos presentes, resultante de diferenças temporárias tributáveis.

As taxas a utilizar na mensuração através deste método devem ser taxas de tributação aprovadas para os períodos em que se prevê que venham a reverter as respectivas diferenças temporárias.

De acordo com este método o gasto por imposto engloba a estimativa do imposto a pagar (calculada de acordo com as normas fiscais), o efeito tributário das diferenças que se



originam ou revertem no exercício, os ajustamentos aos saldos de impostos diferidos activos e passivos decorrentes de alteração das taxas de imposto ou mudança nas leis tributárias, e o efeito tributário dos prejuízos fiscais reportáveis, se verificadas as condições para o seu reconhecimento.

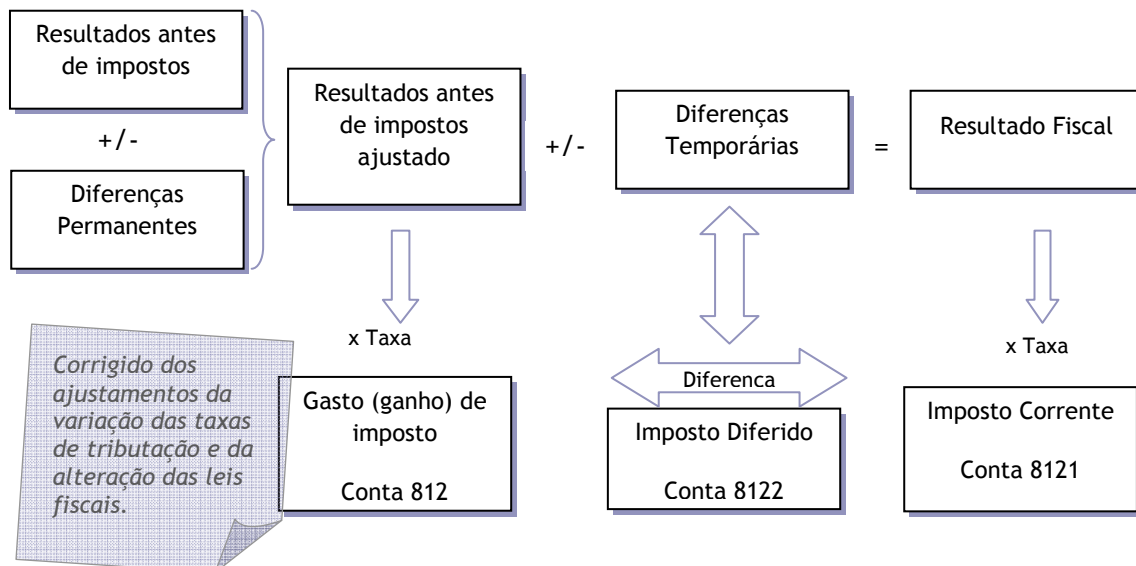
No método da dívida podemos diferenciar duas vertentes:

- Método da dívida baseado na Demonstração de Resultados;
- Método da dívida baseado no Balanço.

### *Método da dívida baseado na Demonstração de Resultados*

O apuramento do imposto baseado na demonstração dos resultados assenta no uso das diferenças entre o resultado contabilístico e o resultado tributável. Deste modo, o imposto diferido é igual à diferença do gasto do imposto e o imposto corrente<sup>15</sup>. O cálculo do resultado “ajustado” é o resultado afectado pelas diferenças permanentes e o cálculo do gasto do imposto<sup>16</sup> é o valor corrigido pelos ajustamentos que reflectam a variação da taxa de tributação e a alteração das leis fiscais do período.

Figura 16 - Apuramento do imposto baseado na Demonstração dos Resultados. Sistematização própria.



<sup>15</sup> Apurado de acordo com os critérios fiscais.

<sup>16</sup> Aplicação da taxa de tributação ao resultado “ajustado”.



Após o cálculo do Imposto sobre o rendimento do período e contabiliza-lo utilizando as seguintes contas do SNC:

812 Imposto sobre o rendimento do período (Ip) = RCA x Taxa de imposto

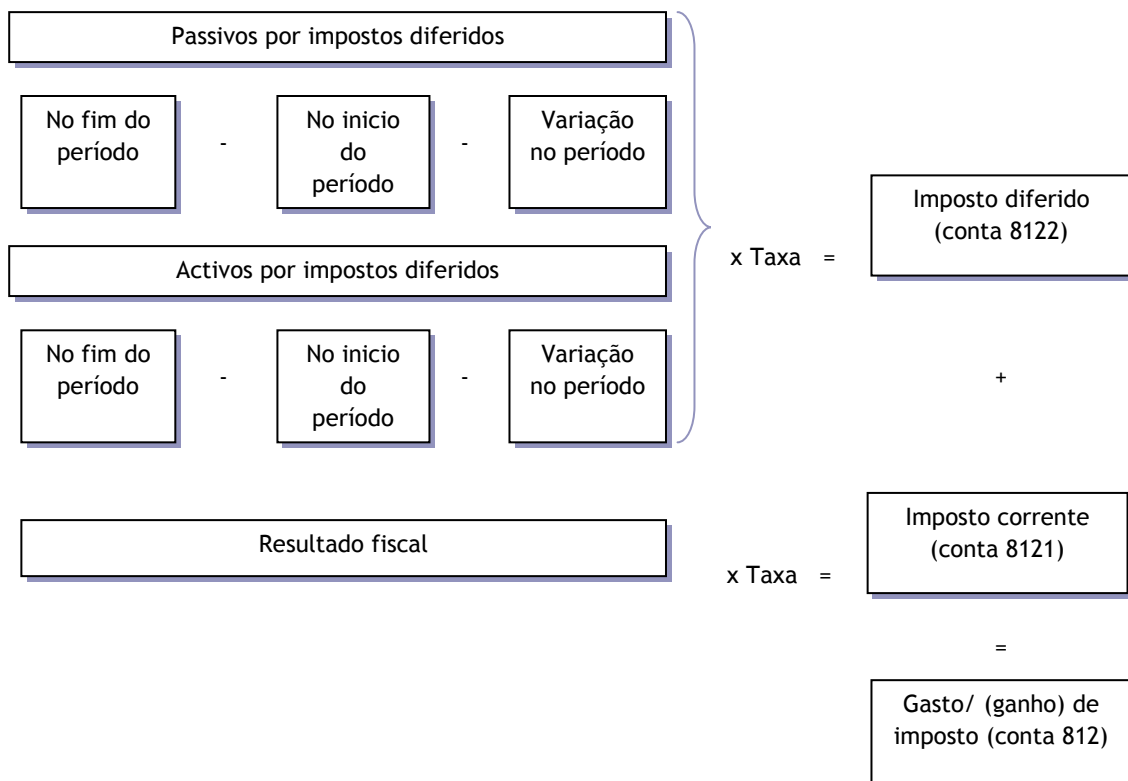
8121 Imposto estimado para o período (Ie) = RF x Taxa de imposto<sup>17</sup>

8122 Imposto diferido (Id) = Ip-Ie

### *Método da dívida baseado no Balanço*

O apuramento do imposto, baseado no Balanço, assenta no uso das diferenças temporárias. O gasto de imposto é a soma do imposto diferido com o imposto corrente. Por sua vez, os activos/passivos por impostos diferidos são calculados através da correcção quer no início ou final do período e da determinação da sua variação. O imposto corrente é calculado de acordo com a declaração anual fiscal. Na seguinte figura podemos visualizar esse cálculo.

Figura 17 - Apuramento do Imposto baseado no Balanço. Sistematização própria.



<sup>17</sup> Apenas se positivo.



Esta forma de contabilização, baseada no Balanço, e tendo por base o conceito de diferenças temporárias é a seguida pela normalização contabilística e representa uma maior coerência com a estrutura conceptual.

## 5 - Reconhecimento de passivos e activos por impostos diferidos

Se considerarmos o imposto como um encargo tal como os outros custos de funcionamento de uma empresa, o princípio contabilístico da especialização dos exercícios leva a que se considere o imposto inerente a essas diferenças temporais como um activo ou um passivo, diferenças temporárias dedutíveis e diferenças temporárias tributáveis, respectivamente.

Dado que as diferenças temporárias são diferenças entre o valor contabilístico e a base fiscal aceite pela AF obtemos impostos diferidos passivos e activos.

Segundo Lourenço (1999:401) *“os impostos diferidos relatam duas situações possíveis relacionadas com a antecipação de impostos ou o diferimento de impostos, gerando-se na primeira situação de activo e na segunda um passivo”*.

Assim, o reconhecimento é o processo de incorporar no Balanço e na DR um item que satisfaça a definição de elemento (activo, passivo, rendimento, gasto) e que seja provável que flua para a entidade um qualquer benefício económico futuro e que possa ter fiabilidade ao ser mensurada. São as diferenças no reconhecimento de itens (rendimentos e gastos) reconhecidos no lucro contabilístico (fiscal) e não reconhecidos no lucro fiscal (contabilístico) que originam ou não impostos diferidos.

Os impostos diferidos devem ser reconhecidos por contrapartida de resultados do exercício, com excepção, das situações em que são reconhecidos por contrapartida da rubrica de capitais próprios quando se relacionam com rubricas previamente registadas nos capitais próprios. Exemplos da regra de reconhecimento são os impostos diferidos relacionados com gastos/rendimentos reconhecidos contabilisticamente no período ou impostos diferidos revertidos no período reconhecidos anteriormente em resultados. A reversão, incluindo ajustamentos de valor, de impostos diferidos anteriormente reconhecidos por contrapartida de capitais próprios é um exemplo do reconhecimento em rubricas de capitais próprios.



Figura 18 - Quadro resumo de Reconhecimento de activos/ passivos por impostos diferidos.

	Tipo de diferença	Activo/ Passivo p/ Impostos Diferidos	Reconhecimento
		<i>Activo</i>	
QE >BF	Temporária Tributável	Passivo por imposto diferido	Sim
QE <BF	Temporária Dedutível	Activo por imposto diferido	Prudência
		<i>Passivo</i>	
QE >BF	Temporária Dedutível	Activo por imposto diferido	Prudência
QE <BF	Temporária Tributável	Passivo por imposto diferido	Sim
<b>Legenda :</b>	<b>QE:</b> Quantia escriturada	<b>BF:</b> Base fiscal	

Fonte: adaptado de “O trabalho de fecho de contas do exercício de 2009”.

Da análise do quadro, podemos verificar que existem várias situações de onde resultam impostos diferidos. Posteriormente pretende-se desenvolver alguns casos onde se evidencia os impostos diferidos.

## 5.1 - Passivos por impostos diferidos

Tal como já foi referido os passivos por impostos diferidos são as quantias a pagar de impostos sobre os lucros em períodos futuros, com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

De acordo com o parágrafo 15 da NCRF 25 “Um passivo por impostos diferidos deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, excepto até ao ponto em que esse passivo por impostos diferidos resultar de:

- (a) O reconhecimento inicial do goodwill, ou:
- (b) O reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que:
  - (i) não seja uma concentração de actividades empresarias; e
  - (ii) não afecte, no momento da transacção, nem o lucro contabilístico nem o lucro tributável (perda fiscal).”



## 5.2 - Activos por impostos diferidos

Desde que se espere que venham a existir lucros fiscais nos exercícios futuros que possibilitem a recuperação das diferenças temporárias dedutíveis, deve ser reconhecido um activo por impostos diferidos. O reconhecimento de activos por impostos diferidos deve ser feito à data de cada balanço fazendo a reapreciação de todas as situações que não tenham sido reconhecidos por não estarem reunidas as condições exigidas e sempre que permitam a recuperação do activo por impostos diferidos.

Quanto aos prejuízos fiscais, estes devem ser reconhecidos desde que seja provável a existência de lucros tributáveis nos períodos em que estes possam ser usados. Caso existam dúvidas quanto à recuperação do activo, a quantia do prejuízo fiscal deve ser reconhecida até a quantia de passivos por impostos diferidos se reverta nos mesmos períodos ou pela sua totalidade ficar-se provado que irão ocorrer lucros tributáveis.

No entanto, e como não há regra sem excepção, os activos por impostos diferidos não devem ser reconhecidos quando derivem de *goodwill* negativo que tenha sido tratado como proveito diferido ou do reconhecimento inicial de um activo ou passivo numa transacção que não seja uma concentração de empresas e não afecte, no momento da transacção, nem o resultado contabilístico nem o resultado fiscal.

## 6. Mensuração, apresentação e divulgação

Aos activos e passivos por impostos diferidos devem ser mensurados com base na taxa de tributação aprovada para os períodos em que se prevê que as diferenças temporárias subjacentes venham a reverter, pelo que esses activos e passivos devem ser ajustados no seu justo valor sempre que haja modificações na lei fiscal<sup>18</sup> que impliquem alteração do valor a reverter.

No que se refere à apresentação, os impostos são o único caso de compensação, ou seja, *“uma entidade deve compensar os activos por impostos diferidos e passivos por impostos diferidos se, e somente se:*

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

---

<sup>18</sup> Modificações em taxas ou em outros aspectos relevantes para a sua contabilização.





*(b) Os activos por impostos diferidos e os passivos por impostos diferidos se relacionarem com impostos sobre o rendimento lançados pela mesma autoridade fiscal sobre a mesma entidade tributável.” (NCRF 25)*

Os gastos ou rendimentos devem ser apresentados na face da demonstração de resultados se o imposto for relacionado com o resultado de actividades ordinárias.

Ainda é de referir que quando as diferenças de câmbio de passivos ou de activos por impostos estrangeiros diferidos sejam reconhecidos na DR, essas diferenças podem ser classificadas como gastos ou rendimentos por impostos diferidos.

Quanto à divulgação o SNC contempla contas específicas para impostos diferidos:

*2741 - Activos por impostos diferidos: “São registados nesta conta os activos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias dedutíveis.”*

*2742 - Passivos por impostos diferidos: “São registados nesta conta os activos por impostos diferidos que sejam reconhecidos para as diferenças temporárias tributáveis.”*

*8122 - Imposto diferido: “Considera-se nesta conta a quantia estimada do imposto diferido por contrapartida da conta 274 - Impostos diferidos, mais concretamente, a 2741 para os activos por impostos diferidos e a 2742 para os passivos por impostos diferidos.” (Almeida, 2009).*

Além das contas específicas que serão apresentadas quer no balanço quer na demonstração de resultados, devem ser divulgados no Anexo tal como a nota 26 indica.

## 7- Algumas situações especiais

### 7.1 - Concentrações empresariais

Numa concentração empresarial as diferenças temporárias, segundo o §19 da NCRF 25, *“resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectados pela concentração de actividades empresariais ou não são afectados da mesma forma”.*

Quando estamos perante uma aquisição, se os activos e passivos forem registados pelo seu justo valor, e se a tributação se fizer com base nos valores originários, ou seja, o custo para o proprietário anterior, trata-se de uma diferença temporária tributável, que deve ser reconhecida como um passivo por imposto diferido. O imposto resultante afecta o



*goodwill* até ao ponto em que não resultem do reconhecimento inicial, caso contrario, não se deve fazer o reconhecimento das diferenças. Além disso, o *goodwill* não deve ser depreciado, devem ser feitos testes de imparidade anualmente e verificar a existência ou não de diferenças temporárias.

Como regra geral os impostos diferidos são reconhecidos quando o valor de aquisição é diferente do valor contabilístico nas concentrações empresariais.

## 7.2 - Reconhecimento inicial de um activo ou passivo

No reconhecimento inicial de um activo ou passivo o valor inicialmente escriturado pode ser diferente daquele que a Administração Fiscal aceita, ou seja, estamos perante uma diferença temporária. Este reconhecimento é contabilizado tendo em conta as transacções que lhe deram origem inicialmente.

## 7.3 - Activos escriturados pelo seu justo valor

Um conceito que conquistou importância com a entrada em vigor do SNC foi o conceito de justo valor<sup>19</sup>. Consequentemente, as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (a NCRF 6, a NCRF 7, a NCRF 11 e a NCRF 27) possibilitam que os activos sejam escriturados pelo justo valor ou que sejam reavaliados.

De acordo com o método de revalorização, após o reconhecimento inicial do activo, este é escriturado por uma quantia revalorizada que é constituída pelo seu justo valor. Esta não implica o ajustamento da base fiscal, no entanto, *“a recuperação futura da quantia escriturada resultará num fluxo tributável de benefícios económicos para a entidade e a quantia que será dedutível para finalidades tributárias diferirá da quantia desses benefícios económicos”* (§20, NCRF 25). Esta diferença é uma diferença temporária, dando origem a activos/passivos por impostos diferidos.

Por exemplo, a reavaliação de um activo imobilizado, cuja diferença entre o valor inicial e o valor reavaliado é uma diferença temporária, esta diferença implica o reconhecimento de um imposto diferido passivo, a reconhecer por contrapartida não de resultados do exercício mas de capitais próprios.

---

<sup>19</sup> É a quantia pela qual um activo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre elas.



## 7.4 - Investimentos em filiais e associadas

Neste tipo de investimentos as diferenças temporárias surgem quando a quantia escriturada de investimentos em subsidiárias, associadas ou interesses em empreendimentos conjuntos é diferente da base fiscal do investimento. Estas diferenças, segundo §35 da NCRF 25, são “ *a existência de lucros não distribuídos de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos; alterações nas taxas de cambio quando uma empresa-mãe e a sua subsidiária estão localizadas em países diferentes; e uma redução na quantia escriturada de um investimento numa associada para a sua quantia recuperável*”.

Um passivo por impostos diferidos deve ser sempre reconhecido com a excepção da empresa-mãe seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença e que essa diferença temporária não se venha a reverter num futuro previsível.

Um activo por impostos diferidos deve ser reconhecido quando seja provável que a diferença será revertível no futuro e que estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença possa ser usada.

Se os investimentos forem registados pelo método do custo só reconhecerá um activo por impostos diferidos se houver constituição de alguma provisão.

Se forem registados pelo método da equivalência patrimonial haverá, em princípio, que reconhecer impostos diferidos activos e passivos, no entanto tem que se ter em conta as excepções previstas.

## 8- Exemplos de aplicação

De forma a exemplificar a contabilização de activos e passivos por impostos diferidos, adaptamos os exercícios apresentados na *Revista Toc-100*, que foram retirados da DC28, e fizemos alterações essencialmente no que respeita à legislação em vigor. Assim sendo, serão apresentados, sempre que necessário, comentários aos exercícios.



## 8.1. Exemplo 1: Passivo por imposto diferido

A empresa de construção civil Obras Casa Prendada, S.A., respeitantes aos exercícios t1 e t2 teve a seguinte actividade:

- Existia um contrato em curso no final do exercício t1, iniciado nesse exercício, que veio a ser concluído em t2.
- RAI de t1 e t2 foi os seguintes respectivamente 54 mil e 25 mil euros.

Nos contratos de construção é utilizado o método da percentagem de acabamento.

O valor do contrato era de 500 mil euros, dispendo-se ainda dos seguintes dados (em euros):

Descrição	Exercício t1	Exercício t2
Custos incorridos	150 000	225 000
Facturação	175 000	325 000
Custos estimados para completar a obra	225 000	-----

Pede-se o cálculo e a contabilização dos impostos diferidos.

### Resolução:

Nos contratos de construção, o critério válido de um ponto de vista fiscal não coincide com o que é aplicado na contabilidade, pois verifica-se que a percentagem de facturação é inferior à percentagem de acabamento. Contudo, é esta que conta para fins contabilísticos, sendo relevante para efeitos fiscais a menor das percentagens, que no caso é a facturação.

Sendo assim, teremos os seguintes cálculos (valores em euros):

Percentagem de acabamento:	$150000 / (150000 + 225000) = 40\%$
Percentagem de facturação	$175000 / 500000 = 35\%$

Segundo a NCRF 19 - Contratos de Construção, o reconhecimento de rédito e de gastos é feito com base no método da percentagem de acabamento. De acordo com este método “o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento” (§20, NCRF 19).

Tendo em conta a norma, o lucro apurado na obra será de 50 mil euros, correspondendo a:



<b>Rendimentos:</b>	40% x 500000	200000
<b>Gastos:</b>	40% x (150000+225000)	150000
	<b>Lucro contabilístico</b>	<b>50000</b>

No entanto, em termos fiscais o artigo que regula os contratos de construção é o Art.º 19, este diz-nos que a determinação do resultado é feita segundo o critério da percentagem de acabamento.

Podemos observar que a percentagem de acabamento é inferior à percentagem de facturação, desta forma, o lucro a considerar será apenas de 43750 euros, obtidos como se segue:

<b>Rendimentos:</b>	Facturação	175000
<b>Custos:</b>	35% x (150000 + 225000)	131250
	<b>Lucro fiscal</b>	<b>43750</b>

<b>Lucro contabilístico</b>	50000
<b>Lucro fiscal</b>	43750
<b>Diferença</b>	<b>6250</b>

A diferença temporária encontrada é de 6250 euros e deverá ser deduzida no lucro antes de impostos, com vista ao apuramento do lucro tributável do exercício t1, acrescentando verba idêntica em relação ao exercício t2.

Neste caso, a matéria colectável e o lucro tributável coincidem porque não existem prejuízos fiscais a serem deduzidos nem benefícios fiscais. Então podemos somar a taxa de IRC com a taxa de derrama 25% + 1,5% dando 26,5%.

$26,5\% \times (50000 - 43750) = 1656,25$ . Os 6250 euros são dedutíveis agora, mas no exercício seguinte são acrescidos e tributados, originando um passivo por imposto diferido.

Estamos em condições de apurar os lucros tributáveis dos exercícios t1 e t2 (valores em euros):



Descrição	T1	T2
Resultado antes de impostos (RAI) (A)	50000	25000
A acrescentar:		6250
(B)	50000	31250
A deduzir:	6250	
(C)	0	0
LUCRO TRIBUTAVEL = (A) + (B) + (C)	43750	31250
Taxa de imposto	25%	25%
Colecta	10937,50	7812,50
Deduções à colecta	0	0
Impostos correntes <sup>20</sup>	11593,75	8281,25

Em termos de contabilização do contrato de construção em t1 teremos:

Contas	Débito	Crédito
8122 - Imposto diferido	1656,25	
2742 - Passivo por impostos diferidos		1656,25

A conta *8122 - Imposto diferido* do exercício t1 reflecte o imposto sem dedução da diferença temporária, ou seja,  $11593,75 + 1656,25 = 13250$ . Calculando de outra forma:  $50000 \times 26,5\% = 13250$ , os 50000 é o RAI, não sofrendo a dedução dos 6250.

No exercício t2, em que se impõe registos respeitantes à reversão da diferença relativa ao contrato de construção:  $(50000 - 43750) \times 26,5\% = 1656,25$

Contas	Débito	Crédito
2742 - Passivos por impostos diferidos	1656,25	
8122 - Imposto diferido		1656,25

A conta *8122 - Imposto diferido* do exercício t2 reflecte o imposto sem o acréscimo da diferença temporária, ou seja,  $8281,25 - 1656,25 = 6625$ . Calculando de outra forma  $25000 \times 26,5\% = 6625$ , o 25000 é o RAI, não sofrendo o acréscimo dos 6250.

Podemos concluir que se o tratamento dado aos contratos de construção for igual ao que o Art.º 19 do CIRC regula não há nada a corrigir no modelo 22, caso contrário a correcção no modelo 22 dá origem a impostos diferidos, neste caso a passivos por impostos diferidos.

<sup>20</sup> Derrama 1,5% sobre o lucro tributável = 656,25; impostos correntes = derrama + colecta.



## 8.2. Exemplo 2: Activos por imposto diferido

Em 31.12.t1, a sociedade Sport, S.A. constituiu uma perda por imparidade para cobranças duvidosas com referência a um crédito que se achava em mora desde Março desse ano, no montante de 11700 euros.

RAI de t1 e t2 foram respectivamente 54 mil e 25 mil euros.

Para efeitos fiscais apenas são aceites como custos 25 por cento dessa imparidade no exercício t1, sendo aceites mais 50 por cento da mesma no fim do exercício t2 (Art.º 36, n.º 2 al. a) e b) do CIRC).

Na imparidade para cobranças duvidosas, foi excedido o limite fiscal em t1, pelo que há a acrescentar ao lucro contabilístico a seguinte quantia de 8775 euros.

$$11700 \times 72\% = 8775 \text{ a acrescentar}$$

$$11700 \times 25\% = 2925 \text{ aceite fiscalmente}$$

No exercício t2, deve deduzir-se a quantia correspondente ao aumento do limite fiscal da imparidade, que passa de 25% para 75% do montante do crédito.

Assim, haverá que deduzir ao lucro contabilístico 5850:

$2925 \times 2 = 5850$  euros, pois do montante acrescido em t1 no valor de 8775 euros, 5850 em t2 é aceite fiscalmente.

Assim, temos uma diferença temporal dedutível em t2, enquanto em t1 tínhamos uma diferença temporal tributável.

Estamos já em condições de apurar os lucros tributáveis dos exercícios t1 e t2 (valores em euros):

Descrição	T1	T2
Resultado antes de impostos (RAI) (A)	50000	25000
A acrescentar:	8775	
(B)	58775	25000
A deduzir:		5850
(C)	0	0
LUCRO TRIBUTAVEL = (A) + (B) + (C)	58775	19150
Taxa de imposto	25%	25%
Colecta	14693,75	4787,50
Deduções à colecta	0	0
Impostos correntes <sup>21</sup>	15575,38	5074,75

A perda por imparidade para cobranças duvidosa - parte não aceite fiscalmente no exercício.

$26,5\% \times 8775 = 2325,38$  mas que nos exercícios seguintes é dedutível, origina um activo por impostos diferidos.

<sup>21</sup> Derrama 1,5% sobre o lucro tributável = 881,63; impostos correntes = derrama + colecta.



No tocante à imparidade não aceite fiscalmente, o registo a efectuar em t1 será o seguinte:

Contas	Débito	Crédito
2741 - Activos por impostos diferidos	2325,38	
8122 - Imposto diferido		2325,38

O saldo da conta 81 - *Imposto sobre o rendimento* do exercício t1 é de  $(15575,38 - 2325,38 = 13250)$ . 13250 reflecte o imposto correspondente ao exercício t1 sem diferença temporária, pois se fizermos  $50000 \times 26,5\% = 13250$ .

Passemos ao exercício t2, em que se impõem registos respeitantes à reversão da parte da diferença associada à provisão, pela aceitação no exercício de parte dessa imparidade que não foi aceite fiscalmente em t1;

$$5850 \times 26,5\% = 1550,25$$

Contas	Débito	Crédito
8122 - Imposto diferido	1550,25	
2741 - Activos por impostos diferidos		1550,25

O saldo da conta 81 - *Imposto sobre o rendimento* do exercício t2 é de  $(5074,75 + 1550,25 = 6625)$ . 6625 reflecte o imposto correspondente ao exercício t2 sem a diferença temporária, pois se fizermos  $25000 \times 26,5\% = 6625$ .

O imposto do exercício é contabilizado como um gasto, respeitando o pressuposto subjacente do regime contabilístico do acréscimo. O imposto é contabilizado no exercício a que diz respeito independentemente do seu pagamento ou recebimento.

## 9 - Síntese

Não foi objectivo fazer uma análise detalhada sobre os Impostos Diferidos, mas sim fazer alusão a alguns conceitos e ferramentas necessárias para a compreensão desta matéria, uma vez que, a mesma não é de todo compreensível.

A contabilização dos impostos diferidos surge do facto da legislação fiscal e as normas contabilísticas poderem ser diferentes no que respeita ao reconhecimento e mensuração de activos, passivos, gastos e rendimentos.





Apesar das dificuldades inerentes à contabilização de activos e passivos por impostos diferidos existem razões para que se faça a sua contabilização. Uma vez assumido o imposto sobre o rendimento como um gasto, o regime do acréscimo justifica a sua contabilização, e a aplicação da prudência, no caso de impostos diferidos passivos, aconselha, dado que, o seu não reconhecimento poderá originar distribuição de dividendos necessários ao pagamento de impostos no futuro se faça o reconhecimento de impostos diferidos.

Por contraponto, há quem defenda que o reconhecimento e tratamento dos impostos diferidos podem ser complexos e pode não trazer grandes benefícios à informação financeira, principalmente nas PME's e como o pagamento ou a poupança futura de impostos são contingências que dependem da existência ou não de resultados a tributar no futuro, a opção é não reconhecer impostos diferidos.

Os impostos sobre lucros são reconhecidos em resultados, excepto quando estão relacionados com itens que são reconhecidos directamente nos capitais próprios, caso em que são também registados por contrapartida dos capitais próprios. Os impostos diferidos reconhecidos nos capitais próprios decorrentes da reavaliação de activos são posteriormente reconhecidos em resultados no momento em que forem reconhecidos em resultados os ganhos e perdas que lhes deram origem.

Os impostos diferidos são calculados, geralmente, de acordo com o método da dívida com base no balanço, sobre as diferenças temporárias entre os valores contabilísticos dos activos e passivos e a sua base fiscal, utilizando as taxas de imposto aprovadas à data de balanço ou as taxas que se espera virem a ser aplicadas quando as diferenças temporárias se reverterem.

Os impostos diferidos passivos são reconhecidos para todas as diferenças temporárias tributáveis, com excepção do *goodwill* não dedutível para efeitos fiscais, das diferenças resultantes do reconhecimento inicial de activos e passivos que não afectem quer o lucro contabilístico quer o fiscal, e de diferenças relacionadas com investimentos em subsidiárias na medida em que não seja provável que se revertam no futuro. Os impostos diferidos activos são reconhecidos apenas se for expectável que existam lucros tributáveis no futuro capazes de absorver as diferenças temporárias dedutíveis.



## Conclusão

Os principais objectivos deste relatório de estágio foram o de descrever as tarefas por nós desempenhadas, ao longo de 20 semanas, na empresa Mater Contas, e simultaneamente, o de analisar um tema pertinente no contexto da contabilidade, nomeadamente, os Impostos Diferidos.

Inicialmente, fez-se uma caracterização teórica das actividades desempenhadas, terminando a primeira parte com um pequeno exemplo dos procedimentos de encerramento de contas que foram efectuados durante o estágio. Na segunda parte do relatório, pretendeu-se dar a conhecer o tema dos impostos diferidos. Este tema é uma matéria que não tem merecido muita atenção, mas com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística, veio despoletar novas situações onde deverá ter a merecida atenção, para que a contabilidade das empresas reflecta uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados da empresa.

No decorrer do estágio, pudemos constatar que os conhecimentos adquiridos nas disciplinas do 1º e 2º Ciclo de Gestão foram bastante importantes no desempenho das tarefas propostas pela Mater Contas, Lda. Das disciplinas a realçar como nucleares na minha aprendizagem, destaco as seguintes: Contabilidade Financeira, Fiscalidade, Auditoria, Contabilidade de Custos, Contabilidade das Sociedades. No entanto, de uma forma directa ou indirecta, todas as outras contribuíram para a minha formação e para desenvolver as várias competências necessárias ao trabalho efectuado, proporcionando uma maior adaptação ao mundo empresarial.

É de mencionar que, apesar de ter estudado Contabilidade Financeira ainda com o POC, esse facto não constituiu um entrave ao nosso desempenho, pelo contrário encontramos na mudança motivos para nos empenhar e passar a falar a linguagem do SNC.

Não podemos deixar de referir que apesar de todo o esforço da equipa da Mater Contas, Lda. em nos elucidar sobre as mudanças que estamos a presenciar, este será um ponto no qual teremos sempre de nos manter em aprendizagem constante.

O contacto com a realidade empresarial, e no nosso caso em concreto, na Mater Contas, permitiu-nos viver uma experiência enriquecedora, quer do ponto de vista profissional, quer pessoal.



## Bibliografia

- ALMEIDA, R; DIAS, Ana; CARVALHO, Fernando, (2009), *O Novo Sistema de Normalização Contabilística - SNC Explicado*, Porto Editora.
- BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério (2003), *Elementos de Contabilidade Geral*, Áreas Editoras, 21º Edição.
- COSTA, Carlos Baptista da, (2007) *Auditoria Financeira, teoria & prática*, Editora Rei dos Livros, 8ª edição.
- COSTA, Carlos Baptista da; ALVES, Gabriel Correia, (1999), *Contabilidade Financeira*, Vislis, 3ª Edição.
- FERREIRA, José Vaz, (2007), *Auditoria e revisão de contas*, volume 1 e 2, Secção de textos da FEUC.
- FERREIRA, Rogério Fernandes,(1999) *Temas de Gestão, Contabilidade e Fiscalidade*, 2ª edição revista, Editorial Notícias, Lisboa.
- FERREIRA, Rogério, (2001), “Impostos diferidos (activos e passivos) ”, *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 17, Agosto, pp. 24-28.
- GUIMARÃES, Joaquim, (2008), “Impostos diferidos (POC/SNC E CIRC)”, *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 198, Maio, pp. 34-43.
- GUIMARÃES, Joaquim, (2007), “*Técnicos Oficiais de Contas, História da profissão e do associativismo, estatuto e código deontológico, Contabilidade e Fiscalidade, encerramento de contas*”, Edições Infocontab, Braga.
- LOPES, C, (2006), “A equivalência patrimonial e os impostos diferidos”, *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 81, Dezembro, pp. 32-40.
- LOURENÇO, João, (1999), *A Auditoria Fiscal*, Editores Vislis.
- MELO, Mª Manuela, (2008), “Impostos diferidos I”, *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 99, Junho, pp. 49-54.



- MELO, M<sup>a</sup> Manuela, (2008), “Impostos diferidos II”, *TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 100, Julho, pp. 50-60.
- RODRIGUES, João (2009), *O Novo Sistema de Normalização Contabilística - SNC Explicado*, Porto Editora.
- TEIXEIRA DA SILVA, Jorge Manuel (2010), “O Trabalho de Fecho de Contas do Exercício de 2006, (5.<sup>a</sup> parte “Impostos Diferidos - Breves notas para melhor compreender a contabilização dos Impostos sobre os Lucros)”, Edição APECA n.º 46, Maia.

#### Sítios na *Internet*:

- [www.apotec.pt](http://www.apotec.pt)
- [www.ies.gov.pt](http://www.ies.gov.pt)
- [www.e-financas.gov.pt](http://www.e-financas.gov.pt)
- [www.otoc.pt](http://www.otoc.pt)
- [www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)



## Apêndice

### Apêndice A - Plano de Estágio

#### **IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA:**

Nome: MATER CONTAS, Contabilidade de empresas, Lda.

Morada: Av. Fernão Magalhães 429 – A, 4º - pt G Coimbra, 3000-177 Coimbra

Pessoa contactada: Dr. Américo Alves Petim - 917530906

Ramo de Actividade: Serviços de Contabilidade

Data de início: 18 de Janeiro de 2010

Data de conclusão: 7 de Junho de 2010

#### **OBJECTIVOS A ATINGIR:**

- Conhecimento dos procedimentos contabilísticos desde a recepção até à sua classificação e processamento informático;
- Análise das peças contabilísticas emitidas pela informática, sua conferência e procedimentos de carácter fiscal;
- Conhecer os procedimentos administrativos para a preparação do Balanço e Demonstração de Resultados do Exercício.

#### **ACTIVIDADES A DESENVOLVER:**

- Análise dos documentos recebidos;
- Práticas de Controlo Interno: conciliação bancária e conciliação de saldos de clientes e fornecedores;
- Divisão dos documentos por diários de caixa, bancos, fornecedores, clientes e operações diversas;
- Conferência das folhas de caixa e respectivos saldos;



- Análise dos documentos segundo as exigências fiscais;
- Classificação e preparação dos documentos e somas prévias para o seu processamento informático;
- Análise das contas do Balancete e do Razão;
- Análise das contas dos Balancetes Analíticos;
- Obrigações fiscais mensais, trimestrais e anuais (suas datas e locais de entrega);
- Preenchimento dos modelos inerentes aos impostos de Rendimentos (I.R.S.) e consumo (I.V.A.);
- Contactos com as Entidades Estatais;
- Procedimentos para o encerramento das contas;
- Movimentos contabilísticos de apuramento de Resultados;
- Apuramento do Resultado do Exercício;
- Apresentação do Balanço;
- Mapas complementares (anexo ao Balanço, Demonstração de Resultados por funções, Demonstrações de Fluxos de Caixa);
- Elaboração do Modelo 22, declaração Anual e seus Anexos (I.E.S.).

O Aluno: \_\_\_\_\_

O Supervisor: \_\_\_\_\_

O Orientador: \_\_\_\_\_





07		APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
A ACRESCER	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	201	4.362,26
	Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art.º 21.º)	202	.
	Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido (art.º 24.º)	203	.
	SOMA (campos 201 + 202 – 203)	204	4.362,26
	Matéria colectável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	205	.
	Prémios de seguros e contribuições (art.º 23.º, n.º 4)	206	3.655,38
	Reintegrações e amortizações não aceites como custos (art.º 33.º, n.º 1)	207	13.059,95
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.º 34.º, 37.º e 38.º)	208	.
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 40.º)	209	.
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.º 62.º do EBF)	210	.
	IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros [art.º 42.º, n.º 1, alínea a)]	211	1.208,20
	Multas, coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infrações [art.º 42.º, n.º 1, alínea d)]	212	740,25
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea e)]	213	.
	Encargos não devidamente documentados [art.º 42.º, n.º 1, alínea g)]	214	.
	Despesas não documentadas (art.º 23.º)	214	10,00
	Menos-valias contabilísticas	215	.
	Correcções nos casos de crédito de imposto (art.º 62.º, n.º 1)	217	.
	40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo	218	.
	Importâncias devidas pelo aluguer de viaturas sem condutor [art.º 42.º, n.º 1, alínea h)]	220	.
	Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	222	.
Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viagem própria do trabalhador [art.º 42.º, n.º 1, alínea f)]	223	.	
Correcções relativas a exercícios anteriores	224	4.425,51	
Correcções relativas a preços de transferência (art.º 58.º, n.º 8)	251	.	
Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 59.º, n.º 1)	252	.	
Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 60.º)	253	.	
Subcapitalização (art.º 61.º, n.º 1)	254	.	
Juros de suprimentos [art.º 42.º, n.º 1, alínea j)]	255	.	
Despesas com combustíveis [art.º 42.º, n.º 1, alínea i)]	256	223,49	
Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 58.º-A, n.º 3, alínea a)]	257	.	
Importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido [art.º 42.º, n.º 1, alínea b)]	258	.	
Custos ou perdas suportados com transmissão onerosa de partes de capital (art.º 23.º, n.º 5, 6 e 7)	259	.	
Ajustamentos de valores de activos não dedutíveis ou para além dos limites legais (arts.º 34.º, 35.º e 36.º)	270	.	
Impostos diferidos	271	.	
Mais-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 43.º)	218	752,00	
Mais-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 45.º)	274	.	
Acréscimos por não reinvestimento (art.º 45.º, n.º 6.º)	275	.	
Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, alínea b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro e art.º 32, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro]	276	.	
SOMA (campos 204 a 225)	226	183,82	
Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	227	.	
Redução de provisões tributadas	228	.	
Mais-valias contabilísticas	229	100,00	
Menos-valias fiscais (art.º 43.º)	230	.	
Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	231	.	
Rendimentos nos termos do artigo 45.º	232	.	
Actualização de encargos de explorações silvícolas (art.º 18.º, n.º 6)	233	.	
Benefícios fiscais	234	.	
Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (art.º 18.º, n.º 7)	235	.	
40% das realizações de utilidade social (art.º 40.º, n.º 9)	238	.	
Reversões de ajustamentos de valores de activos tributados	272	.	
Impostos diferidos	273	.	
SOMA (campos 227 a 237)	238	200,00	
PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 238 > 226) (A transportar para os Campos 301, 312 e/ou 323 do Quadro 09)	239	.	
LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 226 > 238) (A transportar para os Campos 302, 313 e/ou 324 do Quadro 09)	240	29.080,86	





08 REGIMES DE TAXA									
08.1 REGIMES DE REDUÇÃO DE TAXA							ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO	
Estabelecimentos de ensino particular (art.º 56.º do EBF)							242	20%	
Juros de depósitos e outros rendimentos de capitais (CVR) (art.º 52.º do EBF)							243	20%	
Benefícios relativos à interioridade (art.º 43.º do EBF)							245	10% / 15%	
Estatuto Fiscal Cooperativo (art.º 7.º, n.º 3 da Lei n.º 85/98, de 16 de Dezembro)							248	20%	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 35.º do EBF)							260	3 %	
Entidades licenciadas na Zona Franca da Madeira (art.º 36.º do EBF)							265	3 %	
Indústria de bordados, tapeçarias e indústria de vimes (Dec. Leg. Regional n.º 30 - A/2003 / M, de 31 de Dezembro)							261	17,5%	
							247		
08.2 REGIME GERAL							ASSINALAR COM X	TAXAS DE TRIBUTAÇÃO	
Região Autónoma dos Açores (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 99 / A, de 20 de Janeiro)							246	8,75% / 17,5%	
Região Autónoma da Madeira (Dec. Leg. Regional n.º 2 / 2001 / M, de 20 de Fevereiro)							249	10% / 20%	
Rendimentos prediais de entidades não residentes sem estabelecimento estável [art.º 80.º, n.º 2, alínea f)]							262	15%	
Mais-valias/Incrementos patrimoniais obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável							263	25%	
Outros rendimentos obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável							264		
09 APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL									
(transporte do Q. 07)		cód.	Regime geral	cód.	Com redução de taxa	cód.	Com isenção	cód.	Regime simplificado
1. PREJUÍZO FISCAL		301	.	312	.	323	.		
2. LUCRO TRIBUTÁVEL		302	29.020,86	313	.	324	.	400	.
Regime Especial dos Grupos de Sociedades									
Soma algébrica dos Resultados Fiscais			Lucros distribuídos (art. 64.º, n.º 2)			Valor Líquido			
380 . . .			381 . . .			382 . . .			
Prejuízos individuais deduzidos, verificados em exercícios anteriores ao início da aplicação do regime			396 . . .			NIF			
PREJUÍZOS FISCAIS DEDUTÍVEIS (artigo 47.º)	EXERCÍCIO N.º 7 201012			395	.				
	EXERCÍCIO N.º 4 201013	303	124.916,32	314	.	325	.	401 . . .	
	EXERCÍCIO N.º 5 201014	304	.	315	.	326	.	402 . . .	
	EXERCÍCIO N.º 4 201015	305	28.115,24	316	.	327	.	403 . . .	
	EXERCÍCIO N.º 3 201016	306	34.954,09	317	.	328	.	404 . . .	
	EXERCÍCIO N.º 2 201017	307	25.771,60	318	.	329	.	405 . . .	
	EXERCÍCIO N.º 1 201018	308	.	319	.	330	.	406 . . .	
	Prejuízos fiscais com transmissão autorizada (art.º 69.º, n.º 1)	383	.	386	.	389	.	392 . . .	
	Prejuízos fiscais com transmissão autorizada [art.º 15.º, n.º 1, alínea c)]	384	.	387	.	390	.	393 . . .	
	Prejuízos fiscais não dedutíveis (art.º 47.º, n.º 8)	385	.	388	.	391	.	394 . . .	
3. DEDUÇÕES: Prejuízos fiscais deduzidos		309	29.020,86	320	.	331	.	407 . . .	
Benefícios fiscais		310	.	321	.	332	.	408 . . .	
4. MATÉRIA COLECTÁVEL: (2 - 3)		311	0,00	322	.	333	.	409 . . .	
Existindo prejuízos fiscais com transmissão autorizada, indique:									
Valor utilizado no exercício		397	.	NIF					
MATÉRIA COLECTÁVEL NÃO ISENTA (311 + 322 ou 409)									
346 . . .									



10		CÁLCULO DO IMPOSTO	
Imposto à taxa normal (art.º 80.º, n.º 1) - (311 x 12,5%)	347-A	.	.
Imposto à taxa normal (311 x 25%)	347-B	.	.
Imposto a outras taxas (322 ou 409 x taxa <input type="text" value="348"/> %)	349	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores	350	.	.
Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira	370	.	.
COLECTA (347 + 349 + 350 + 370)			351 . . . ,
Dupla tributação internacional (art.º 85.º)	353	.	.
Benefícios fiscais	355	.	.
Pagamento especial por conta (art.º 87.º) 2005 a 2009	356	.	11.536,72
TOTAL DAS DEDUÇÕES (353 + 355 + 356)			357 . 11.536,72
IRC LIQUIDADO (351 - 357) ≥ 0			358 . . . ,
Resultado da liquidação (art.º 86.º)			371 . . . ,
Retenções na fonte	359	.	57,54
Pagamentos por conta (art.º 97.º)	360	.	.
IRC A PAGAR (358 + 371 - 359 - 360) > 0			361 . . . ,
IRC A RECUPERAR (358 + 371 - 359 - 360) < 0			362 . . 57,54
IRC de exercícios anteriores	363	.	.
Reposição de benefícios fiscais	372	.	.
Derrama 1,5% x 29080,86	364	.	436,21
Tributações autónomas	365	.	1.371,99
Juros compensatórios	366	.	.
Juros de mora	369	.	.
TOTAL A PAGAR [361 ou (-362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 369 + 372] > 0			367 . 1.750,66
TOTAL A RECUPERAR [(-362) + 363 + 364 + 365 + 366 + 369] < 0			368 . . . ,
JUROS COMPENSATÓRIOS			
Discriminação do valor indicado no campo 366 do Quadro 10:			
Juros compensatórios declarados por atraso na entrega da declaração	<input type="text" value="366-A"/>	Juros compensatórios declarados por outros motivos	<input type="text" value="366-B"/>
11		OUTRAS INFORMAÇÕES	
Total de proventos do exercício	<input type="text" value="410 . 867.037,28"/>	Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador (art.º 81.º, n.º 9)	<input type="text" value="415"/>
Volume de negócios do exercício	<input type="text" value="411 . 864.936,43"/>	Lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção total ou parcial (art.º 81.º, n.º 11)	<input type="text" value="417"/>
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 3, al. b)]	<input type="text" value="420 . . 0,00"/>	Indemnizações por cessação de funções de gestor, administrador ou gerente (art.º 81.º, n.º 13)	<input type="text" value="422"/>
Encargos com viaturas [art.º 81.º, n.º 3, al. a)]	<input type="text" value="421 . 11.872,06"/>	Empresas de fabricação ou distribuição de produtos petrolíferos refinados	<input type="text" value="419"/>
Encargos com viaturas (art.º 81.º, n.º 4)	<input type="text" value="413 . . 0,00"/>	Diferença positiva entre o valor considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, nos casos em que houve recurso ao procedimento previsto no art.º 129.º	<input type="text" value="416"/>
Despesas de representação (art.º 81.º, n.º 3)	<input type="text" value="414 . 1.797,85"/>	Data em que ocorreu a transmissão das partes sociais (art. 46.º, n.º 9 e art. 81.º, n.º 11)	<input type="text" value="418"/>
12		RETENÇÕES NA FONTE	
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF)	<input type="text" value="1 501 525 88 2"/>	RETENÇÃO NA FONTE	<input type="text" value="2 . 57,54"/>





REINVESTIMENTO DOS VALORES DE REALIZAÇÃO ( artigo 45º do Código do IRC )	OBSERVAÇÕES
<p><input type="checkbox"/> 1 Declaro que pretendo reinvestir o valor total de realização, nos termos do artigo 45º do Código do IRC.</p> <p><input type="checkbox"/> 2 Declaro que pretendo reinvestir, nos termos do artigo 45º do Código do IRC, o valor de realização no montante de : <input style="width: 100px;" type="text"/></p> <p><input type="checkbox"/> 3 Declaro que não pretendo reinvestir o valor total de realização, nos termos do artigo 45º do Código do IRC.</p> <p style="text-align: right;">Assinatura do Representante Legal</p> <p style="text-align: right;">Data ____/____/____</p>	<p>Coluna 10 - Nesta coluna devem ser mencionadas as reintegrações que relevam para determinação da mais-valia ou menos-valia fiscal, tendo em atenção que:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• No caso de bens reavaliados - são as correspondentes ao valor de aquisição;</li> <li>• No caso de bens adquiridos (épou B de Dezembro de 1993, inclusive), em consequência de reinvestimento (artigo art.º 44.º do CIRC na redacção dada pela Lei 71/93 de 26 de Novembro) - são as correspondentes ao valor de aquisição deduzido da mais-valia que lhe está associada;</li> <li>• No caso de terem sido praticadas reintegrações ou amortizações inferiores às quotas mínimas são estas que devem ser consideradas.</li> </ul> <p>Coluna 11 - Destina-se à inscrição dos coeficientes de desvalorização da moeda previstos no artigo 44.º do IRC e constantes de portaria do Ministério das Finanças. Estes coeficientes não são aplicáveis aos activos imobilizados financeiros salvo quanto aos investimentos em imóveis e partes de capital.</p> <p>Coluna 14 - Se o saldo desta coluna for positivo e passível de reinvestimento deve, consoante o caso:</p> <p>a) - Se optou, no quadro de Reinvestimento dos Valores de Realização, pelo reinvestimento total, ou parcial, preencha o quadro 10 do Anexo A, ou quadro 08 do Anexo B ou quadro 09 do Anexo C da declaração anual e transporte a parte correspondente do saldo desta coluna, conforme disposto no artigo 45º do CIRC, para o quadro 07 da declaração modelo 22 do IRC.</p> <p>b) - Se optou, no quadro de Reinvestimento dos Valores de Realização, pelo não reinvestimento, não preencha o quadro 10 do Anexo A, ou quadro 08 do Anexo B ou quadro 09 do Anexo C da declaração anual e transporte o saldo desta coluna para o quadro 07 - linha correspondente às mais-valias fiscais por valores de realização não reinvestidos - da declaração de rendimentos Mod. 22.</p> <p>Se o saldo desta coluna for positivo e não passível de reinvestimento, não preencha o quadro 10 do Anexo A, ou quadro 08 do Anexo B ou quadro 09 do Anexo C da declaração anual e transporte o mencionado saldo para o quadro 07 da Declaração de rendimentos Mod. 22 (linha correspondente às mais-valias fiscais por valores de realização não reinvestidos).</p> <p>Se o saldo desta coluna for negativo, não preencha o quadro 10 do Anexo A, ou quadro 08 do Anexo B ou quadro 09 do Anexo C da declaração anual e transporte o mencionado saldo para o quadro 07 da Declaração de rendimentos Mod. 22 (linha correspondente às menos-valias fiscais).</p>
INSTRUÇÕES	
<p>Este mapa destina-se à determinação das mais-valias e menos-valias fiscais, bem como das contabilísticas geradas pela transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, as derivadas de sinistros ou as resultantes da afectação permanente daqueles elementos a fins alheios à actividade exercida. Devem utilizar-se mapas separados para cada um dos grupos do activo imobilizado, assinalando com "X" o respectivo grupo.</p> <p>Coluna 1 - Os elementos do activo imobilizado podem ser discriminados por grupos homogéneos, conforme as designações do Decreto Regulamentar n.º 2790, de 12 de Janeiro, distribuídos pelos diversos anos de aquisição.</p> <p>Coluna 2 - O valor de realização a considerar será o mencionado nos n.ºs 3 e 4, líquido dos encargos inerentes, do artigo 43.º do CIRC.</p> <p>Coluna 5 - Nesta coluna deve inscrever-se o valor reavaliado, independentemente da reavaliação ter sido efectuada ou não ao abrigo de legislação fiscal.</p> <p>Coluna 6 - Devem ser inscritas as reintegrações e amortizações praticadas constantes da contabilidade, tenham ou não sido aceites como custos fiscais.</p> <p>Colunas 7 e 13 - Afectar com sinal (+) a mais-valia, e sinal (-) a menos-valia.</p> <p>Coluna 8 - Esta coluna destina-se ao apuramento das mais-valias e menos-valias contabilísticas e deve coincidir (excipio se houver encargos inerentes à venda contabilizados nas respectivas contas de custos por natureza, caso em que aqueles encargos deverão ser adicionados à mais-valia apurada) com as contabilizadas, por forma a que o lucro tributável seja influenciado exclusivamente pelas mais-valias ou menos-valias fiscais. Tendo havido reavaliação, releva para o efeito o valor reavaliado. Se o saldo desta coluna (soma algébrica das mais-valias e menos-valias) for negativo, deve ser acrescida na linha correspondente às menos-valias contabilísticas do quadro 07 da declaração de rendimentos (mod. 22) e, se for positivo, deve ser deduzido na linha correspondente às mais-valias contabilísticas do mesmo quadro.</p> <p>Coluna 9 - O valor a indicar é o que corresponde à parte proporcional da diferença positiva entre as mais-valias e menos-valias excluída da tributação que, nos termos do n.º 7 do artigo 44.º do CIRC (redacção dada pela Lei n.º 71/93 de 26 de Novembro), foi associado ao valor de aquisição do bem ora transmitido e que tinha sido inscrito na coluna (14) ou (15) dos mapas 32.1 e 32.2, respectivamente.</p>	



## Anexo c - Apuramento do PEC

### Apuramento do Pagamento Especial por Conta (PEC) - 2010

Empresa \_\_\_\_\_

#### REQUISITOS: (art.98º CIRC)

O montante do Pagamento Especial por Conta é igual a 1% do volume de negócios relativo ao exercício anterior, com limite mínimo de € 1.000, e, quando superior, será igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com limite máximo de € 70.000.

Ao montante apurado nos termos do número anterior deduzem-se os pagamentos por conta calculados nos termos do artigo anterior, efectuados no exercício anterior.

#### CÁLCULOS:

Volume de Negócios do ano anterior = ..... x 1% = (A).....

Valor mínimo = €1.000,00	(B)	1.000,00 €
Remanescente (A - B)	(C)	.....
20% x (C)=	(D)	.....
Valor do PEC = (B + D)	(E)	.....
Pagamentos por conta do ano anterior	(F)	.....
Total a pagar : (E - F)	(G)	.....

A pagar em Março ou em 2 prestações de ..... (Março) + ..... (Outubro)

#### Notas:

- Se  $G < 0$  não faz PEC
- Se  $0 < G < 70.000$  faz PEC no valor apurado até o limite de 70.000